



**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ  
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**Белорусский национальный  
технический университет**

---

**Кафедра «Коммерческая деятельность  
и бухгалтерский учет на транспорте»**

**А. И. Горбачева**

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И АУДИТА**

**Конспект лекций**

**Минск  
БНТУ  
2013**

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
Белорусский национальный технический университет

---

Кафедра «Коммерческая деятельность  
и бухгалтерский учет на транспорте»

А. И. Горбачева

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И АУДИТА

Конспект лекций  
для студентов специальности 1-25 01 08  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Минск  
БНТУ  
2013

УДК 657.22+657.631.6(075.8)

ББК 65.052я7

Г67

**Р е ц е н з е н т ы :**

д-р экон. наук, профессор *Л. Ф. Догиль*;

канд. экон. наук, доцент *С. А. Матох*, БГАТУ, г. Минск

**Горбачева, А. И.**

Г67      Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита : конспект лекций для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / А. И. Горбачева. – Минск : БНТУ, 2013. – 111 с.

ISBN 978-985-550-020-0.

Рассмотрены основные стандарты, являющиеся основой дисциплины «Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита». Они размещены по разделам в разрезе тем программы дисциплины.

УДК 657.22+657.631.6(075.8)

ББК 65.052я7

**ISBN 978-985-550-020-0**

© Горбачева А. И., 2013

© Белорусский национальный  
технический университет, 2013

## ***ВВЕДЕНИЕ***

Целью дисциплины «Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита» является обеспечение студентов знаниям о системе международных стандартов учета, финансовой отчетности и аудита, о содержании этих стандартов, об их месте, роли и значении в информационном сопровождении процесса принятия управленческих и инвестиционных решений.

Дисциплина «Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита» является предметом, который формирует у студентов современное понимание теории, методологии и методики бухгалтерского учета и отчетности, дает всестороннее профессиональное знание предмета и обеспечивает умение вести бухгалтерский учет, составлять и интерпретировать финансовую отчетность, а также проводить ее аудит в соответствии с общепринятыми международными требованиями.

В результате изучения дисциплины обучаемый должен знать:

- содержание основных МСФО, теоретические вопросы и нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в зарубежных странах;

- методики бухгалтерского учета: денежных средств; расчетных и кредитных операций; инвестиций; производственных запасов; основных средств; затрат на производство и расходов на продажу, готовой продукции и товаров, работ, услуг; реализации продукции; формирования и использования финансовых результатов и т. д.;

- порядок составления промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности, взаимосвязки показателей форм бухгалтерской отчетности;

- методы контроля достоверности получаемой информации;

- уметь составлять бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, прочие формы бухгалтерской отчетности;

- применять полученные знания в практике наших организаций.

Основными формами изучения дисциплины являются лекции, практические и семинарские занятия, самостоятельная работа студентов, индивидуальная работа с участием преподавателя, написание научных работ.

Для лучшего усвоения материала, безусловно, необходимы лекции, которые позволяют понять и разобрать стандарты. Усвоение теоретического материала по теме, а также изучение основных терминов МСФО – необходимое условие курса.

# 1. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. ИСТОРИЯ СОЗДАНИЯ. СУЩНОСТЬ И ОБЛАСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ

Идея МСФО заключается в том, чтобы сделать сопоставимой отчетность организаций разных стран. XX век в истории экономической жизни общества стал веком зарождения и распространения транснациональных корпораций. Появилась необходимость составлять отчетность, объединяющую показатели бухгалтерских балансов организаций, находящихся в разных странах, понятную при этом их инвесторам во всем мире.

Существование различий в методике бухгалтерского учета разных стран делало отчетность организаций, составляемую в разных государствах, несопоставимой. Это стало серьезной проблемой. Возникла необходимость в создании «единого мирового языка финансовой отчетности». Реальные предпосылки этого процесса появились после Второй мировой войны: все более значимую роль в экономике стали играть транснациональные корпорации, активно развивались международные финансовые рынки и мировая торговля.

В 1973 г. общественные бухгалтерские и аудиторские организации ряда стран (в том числе Австралии, Великобритании, Германии, Канады, США, Франции) создали международную профессиональную, неправительственную организацию – **Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)**, который приступил к разработке и пропаганде принципиально новой системы документов, определяющих содержание бухгалтерской отчетности. Далее события развивались следующим образом:

- 1975 г. – опубликован первый Международный стандарт бухгалтерского учета – «Раскрытие учетной политики»;
- 1981 г. – КМСФО наносит визиты национальным регуляторам учета и отчетности;
- 1984 г. – Лондонская фондовая биржа рекомендовала всем иностранным корпорациям, котирующимся в Лондоне свои ценные бумаги, придерживаться стандартов МСФО;
- 1989 г. – создана Международная организация комиссий по ценным бумагам;
- 1990 г. – Кипр и Сингапур одобрили МСФО в качестве своих национальных стандартов, а некоторые европейские организации на-

чали добровольно применять стандарты для составления консолидированной отчетности для выхода на мировые рынки;

- 1995 г. – подписано Соглашение о сотрудничестве между КМСФО и Международной организацией комиссий по ценным бумагам и биржам по условиям разработки комплекта основных международных стандартов. Оно означало, что МСФО были рекомендованы для международного листинга (допуск ценных бумаг на фондовую биржу);

- 1997 г. – основан Постоянный комитет по интерпретациям;

- 1999 г. – Комитет, в работе которого участвовало примерно сто человек (по совместительству), реорганизован в более работоспособный совет в составе 14 членов (12 на постоянной основе);

- 2001 г. – Постоянный комитет по интерпретациям преобразован в Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности;

- 2002 г. – утверждена директива Европейского союза. Все организации, акции которых котируются на биржах Европы, обязаны с 01.01.2005 г. готовить консолидированную отчетность по МСФО. Для организаций, акции которых котируются на американской фондовой бирже, и готовят свою финансовую отчетность по US GAAP, и для организаций, которые эмитировали только долговые инструменты на регулируемых рынках, срок внедрения перенесен на 2007 г.;

- 2002 г. – подписано Норволкское соглашение Советом по МСФО и Комитетом по разработке финансовых учетных стандартов США о сотрудничестве по обеспечению полной совместимости стандартов в ближайшем будущем и координации работы по разработке финансовой отчетности;

- 2005 г. – листинговые европейские организации должны формировать отчетность по МСФО, начиная с 01.01.2005 г.;

- 2008 г. – Национальный банк Республики Беларусь обязал все белорусские банки формировать отчетность по МСФО (в дополнение к национальной отчетности).

## **О терминологии**

Английский аналог русской аббревиатуры МСФО существует в двух вариантах: IAS № 1-41 (стандарты, выпущенные до 2002 г.) и IFRS № 1-6 (стандарты, выпущенные после 2002 г.), поэтому в дан-

ном учебнике, если есть ссылка на стандарты IAS, то в тексте используется русский перевод этой аббревиатуры – МСФО, если IFRS – используется без перевода.

## Методологическая основа МСФО

**Организационный аспект.** Механизм разработки и принятия МСФО представляет собой соглашение представителей разных бухгалтерских школ.

**Содержательный аспект.** МСФО представляет собой методологический документ, имеющий определенную теоретическую базу.

В основе МСФО лежит теория англо-американской школы учета, идея которой состоит в отражении экономического содержания фактов хозяйственной жизни и положения предприятия в целом. Это определяет подходы МСФО к квалификации основных учетных категорий: активов, обязательств, доходов, расходов, прибыли, капитала и проч. и к оценке элементов отчетности. Беларусь же исторически принадлежит к так называемой континентально-европейской школе, теоретические основы которой составляет ориентация на правовое содержание отражаемых фактов, для которой свойственна зависимость учетной методологии от правовых норм.

Различия эти легко объяснить на простом примере. В Республике Беларусь критерием признания актива выступает объем юридических прав на него. Если имущество принадлежит предприятию на праве собственности – оно включается в состав его активов. С экономической же точки зрения основным критерием признания актива является его способность приносить предприятию доходы (или сокращать расходы), независимо от наличия права собственности на это имущество.

Наряду с этим важнейшей характеристикой англо-американской бухгалтерии является **приоритет профессионального мнения бухгалтера** над предписаниями учетных регулятивов, что совершенно чуждо отечественной практике. Привычным положением вещей является четкая заданность порядка действий по ведению учета предписаниями нормативных документов.

Между информационными потребностями пользователей могут существовать противоречия, как видно из табл. 1.1, что оказывает существенное влияние на содержание финансовой отчетности.

Таблица 1.1

**Информационные потребности пользователей  
финансовой отчетности**

Группы пользователей	Информационные потребности
Инвесторы	Оценка риска, связанного с инвестициями, оценка дохода от инвестиций, принятие решений относительно осуществленных и возможных инвестиций
Работники и руководство	Стабильность и прибыльность организации, способность обеспечивать выплату заработной платы, наличие рабочих мест, возможность трудоустройства
Займодавы	Оценка риска, связанного с возвратом средств и причитающихся процентов
Поставщики	Оценка возможности организации в срок погасить свои обязательства, оценка стабильности взаимоотношений
Покупатели	Стабильность организации, инновации, возможность долгосрочных отношений
Государственные органы	Заинтересованность в распределении ресурсов, регулировании деятельности организации, информация для управления на макроуровне
Общественность	Социальный аспект, рабочие места, экология, налоги и т. д.

Но поскольку инвесторы являются поставщиками капитала для организации, то предоставление информации, удовлетворяющей их информационные потребности, будет удовлетворять и большинство потребностей других пользователей финансовой отчетности.

### **Цели финансовой отчетности**

1. Финансовая отчетность организаций должна представлять пользователям достоверную информацию о финансовом положении, финансовых результатах, движении денежных средств за период и об изменениях в финансовом положении.



2. Финансовая отчетность должна обеспечивать прозрачность путем представления всей полезной информации для принятия решений.

### **Кому нужны МСФО в Республике Беларусь?**

Сегодня ответ на этот вопрос для многих уже очевиден, причем как для тех, кто уже применяет МСФО, так и для тех, кто только задумывается об этом. Крупный белорусский бизнес уже достаточно давно оценил пользу от международных стандартов, начиная от сотрудничества с международными финансовыми институтами, такими как МФК и ЕБРР, в части стоимости и доступности заемных ресурсов и заканчивая возможностью трезво взглянуть на собственное финансовое положение — именно поэтому мы являемся свидетелями их широкого применения этой категорией участников рынка.

### **Основные выгоды от использования МСФО:**

- возможность привлечения заемного или собственного капитала для организаций от широкого круга инвесторов;
- более высокая прозрачность финансовой отчетности организаций и, как следствие, более эффективная защита прав инвесторов, в том числе прав миноритарных акционеров;
- возможность сопоставления с отчетностью разных стран, где находятся филиалы или другие контрагенты.

Это тем более важно в свете того, что последние, как правило, вынуждены полагаться исключительно на публикуемую финансовую отчетность.

## 2. СТРУКТУРА ОТЧЕТНОСТИ – ОСНОВНЫЕ РАЗДЕЛЫ. ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. ПРИНЦИПЫ УЧЕТА И МЕТОДЫ ПОДГОТОВКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО

Полный перечень финансовой отчетности включает:

1. Бухгалтерский баланс.
2. Отчет о прибылях и убытках.
3. Отчет об изменении капитала.
4. Отчет о движении денежных средств.
5. Примечания.

**Принципы составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО** могут быть разделены на три группы:

I. Принципы учета этой информации (основополагающие допущения).

II. Элементы финансовой отчетности.

III. Качественные характеристики учетной информации, представляемой в финансовой отчетности.

Пользователи финансовой отчетности должны исходить из того, что финансовая отчетность строится на основе двух важных допущений:

**Первое допущение** – регистрация операций выполняется методом начислений. Использование метода начислений дает возможность предоставить пользователям информацию не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но и об обязательствах заплатить деньги в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем.

**Второе допущение** – непрерывность деятельности. Если же у организации существует намерение ликвидироваться или существенно сократить свою деятельность, финансовая отчетность должна составляться на другой основе.

Результаты хозяйственных операций и иных событий представлены в отчетности по отдельным категориям, сформированным в соответствии с их экономическими характеристиками. Выделяют **элементы финансовой отчетности**, связанные с измерением финансового положения, а также элементы, связанные с измерением результатов деятельности организации. Этим элементам соответствуют определенные формы отчетности – баланс и отчет о прибылях и убытках, что раскрывается в табл. 2.1.

Таблица 2.1

## Элементы финансовой отчетности

Формы отчетности	Элементы отчетности	Характеристика элементов
Баланс	Активы	Контролируемые ресурсы по итогам прошлых периодов, от которых организация ожидает экономическую выгоду в будущем
	Обязательства	Текущая задолженность организации, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из организации ресурсов, содержащих экономическую выгоду
	Капитал	Доля в активах организации, остающаяся после вычета всех ее обязательств
Отчет о прибылях и убытках	Доходы	Приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанном с вкладами участников акционерного капитала
	Расходы	Уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанному с его распределением между участниками акционерного капитала

Элементы, непосредственно связанные с оценкой финансового положения, – это активы, обязательства и (собственный) капитал.

Элементы, непосредственно связанные с прибылью, – это доходы и расходы.

## Качественные характеристики финансовой отчетности.

Качественные характеристики финансовой отчетности – это атрибуты, которые делают информацию, представленную в финансовой отчетности, полезной для пользователя, что раскрывается в табл. 2.2.

Основные характеристики:

### 1. Представления:

- понятность;
- сопоставимость.

### 2. Содержания:

- уместность;
- надежность.

Таблица 2.2

### Качественные характеристики финансовой отчетности

Характеристики	Пояснение
Понятность	Информация, представляемая в финансовой отчетности, должна быть доступной для понимания пользователей, имеющих достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желающих изучать информацию. При этом информация, важная для принятия решений, не должна исключаться из отчетности лишь на том основании, что может оказаться слишком сложной для понимания определенных пользователей
Уместность	Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки. На уместность информации серьезное влияние оказывает ее <b>характер</b> (иногда одного характера информации достаточно для того, чтобы признать ее уместной) и <b>существенность</b> (информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности)

Характеристики	Пояснение
Надежность	Информация является надежной, если в ней нет существенных ошибок и искажений. Такая информация должна: <b>правдиво</b> представлять операции; представлять операции <b>в соответствии с их сущностью</b> и экономической реальностью, <b>а не</b> только юридической <b>формой</b> ; быть <b>нейтральной</b> и непредвзятой (сам подбор и представление информации не должны оказывать влияние на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата); соответствовать принципу <b>осмотрительности</b> (активы и доходы не должны быть завышены, а обязательства или расходы – занижены); быть <b>полной</b> (с учетом ответственности и затрат на нее)
Сопоставимость	Информация должна быть сопоставимой, чтобы давать возможность пользователям определять тенденции в финансовом положении и результатах деятельности организации

### Ограничения уместности и надежности

Соблюдение качественных характеристик финансовой отчетности и требований к представляемой информации должно осуществляться при достижении компромисса между ними, поскольку они содержат противоречия. Например, с одной стороны, информация может потерять свою уместность в случае неоправданной задержки, с другой стороны, своевременному представлению информации может препятствовать отсутствие знаний обо всех аспектах операции или другого события, что будет в конечном итоге снижать надежность.

Равновесие между качественными характеристиками должно способствовать выполнению основного предназначения финансовой отчетности. При этом выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение.

## **Зачем нужны принципы подготовки и составления финансовой отчетности?**

Принципы подготовки и составления финансовой отчетности предназначены для решения ряда концептуальных задач:

- содействие разработке будущих МСФО и пересмотру существующих стандартов;
- помощь национальным органам в разработке национальных стандартов учета;
- помощь составителям финансовой отчетности в более глубоком понимании МСФО;
- помощь аудиторам в формировании мнения о соответствии или несоответствии аудируемой отчетности МСФО;
- содействие пользователям финансовой отчетности в интерпретации содержания отчетности.

### **Методы подготовки финансовой отчетности по МСФО:**

– непосредственное составление отчетности по МСФО. С учетом требований законодательства, на сегодняшний день – это параллельный учет;

– трансформация отчетности, т. е. «перевод» отечественной финансовой отчетности в международную путем корректировки отдельных показателей (способы получения которых, отличаются от МСФО). Обычно при применении этого способа предприятия несут меньшие материальные и временные затраты. Часто он также рассматривается в качестве временной меры при переходе на параллельный учет по международным стандартам.

Следует сказать, что единого алгоритма трансформации не существует и в каждом случае требуется индивидуальный подход.

### **3. ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА ЭЛЕМЕНТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. СПРАВЕДЛИВАЯ СТОИМОСТЬ. ОБЕСЦЕНЕНИЕ. КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ**

Признание – это процесс включения в отчетность (в баланс или в отчет о прибылях и убытках) статьи, отвечающей определению элемента и соответствующей критерию признания.

Признание предусматривает словесное описание статьи и указание величины в денежном выражении, а также учет такой величины в итоговых суммах бухгалтерского баланса. Статьи, которые отвечают установленным критериям, подлежат отражению в бухгалтерском балансе или в отчете о прибылях и убытках.

Включение таких статей в отчетность не может быть заменено раскрытием информации о применяемой учетной политике, или соответствующими сведениями о примечаниях или объяснительной записке.

Статья, которая отвечает определению элемента, подлежит учету, если:

- вероятно, что экономическая выгода от статьи будет получена (или утрачена) предприятием;
- статья имеет стоимостное выражение, которое можно надежно оценить.

Информация в отчетности может отражаться двумя способами:

1. Путем признания. Признание – это включение в баланс или в отчет о прибылях и убытках (принятие к учету).

2. Путем раскрытия. Раскрытие – сообщение информации без изменения баланса или отчета о прибылях и убытках (в виде примечаний).

Активы рано или поздно превращаются в расходы. Правила признания расходов приведены на схеме.

#### **Признание активов.**

Актив признается в том случае, если вероятно, что организация получит экономические выгоды, а актив имеет стоимость (или ценность), которая может быть надежно оценена.

Актив не признается в том случае, когда затраты понесены, маловероятно получение экономических выгод от таких расходов после окончания текущего отчетного периода. Результатом такой операции становится признание расхода в отчете о прибылях и убытках.

### Признание обязательств.

Обязательства признаются, когда вероятен отток ресурсов в связи с исполнением обязательств, и величина оттока может быть надежно оценена.

### Признание доходов.

Доход признается полученным, когда имеет место увеличение экономических выгод в форме прироста актива (или уменьшения обязательства), и когда величина такого прироста может быть определена с высокой степенью надежности. Признание дохода происходит одновременно с признанием прироста актива.

Алгоритм признания или раскрытия активов и затрат представлен на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Алгоритм признания активов и затрат

### Признание расходов

Расход признается при уменьшении экономических выгод (выраженного уменьшения актива или увеличением обязательств) и когда величина такого уменьшения может быть надежно определена.



**Оценка** – это процесс определения сумм, по которым учитываются статьи, отражаемые в бухгалтерском балансе или в отчете о прибылях и убытках. Данный процесс предполагает выбор конкретной базы (метода) оценки.

В качестве последнего могут выступать:

**Фактическая стоимость приобретения.** Активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов, или по справедливой стоимости, предложенной за них на момент их приобретения. Обязательства учитываются по сумме выручки, полученной в обмен на долговое обязательство, или, в некоторых случаях (например, налоги на прибыль), по суммам денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ведении дел.

**Восстановительная стоимость (replacement value).** Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент.

**Рыночная стоимость (market value).** Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях. Обязательства отражаются по стоимости их погашения, то есть по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

**Дисконтированная стоимость (present value).** Активы отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого поступления денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств, при нормальном ходе дел.

**Справедливая стоимость (fair value)** – стоимость, по которой могут быть обменены активы или погашены обязательства между хорошо осведомленными, независимыми и желающими совершить такую сделку сторонами в ближайшем будущем.

**Актив** – это ресурс, контролируемый организацией, возникший в результате предыдущих событий, от которого организация ожидает **экономической выгоды** в будущем, стоимость которого можно надежно оценить. **Стоимость актива в балансе должна отражать экономическую выгоду, которую организация получит от данного актива в будущем.**

Со временем активы в силу разных причин обесцениваются. Учету обесценения посвящен МСФО 36 «Обесценение активов», согласно которому актив рассматривается как обесцененный, когда его балансовая стоимость превышает возмещаемую сумму (стоимость, которая может быть возмещена в процессе использования или в результате продажи актива).

**МСФО 36 применяется ко всем активам, за исключением:**

- запасов (сырье и материалы, незавершенное производство, готовая продукция и товары для перепродажи);
- инвестиционной собственности (при модели учета по справедливой стоимости);
- биологических активов (оцениваемых по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых затрат на продажу);
- необоротных активов, предназначенных для продажи;
- активов, возникающих в результате договоров подряда;
- активов по расчетам с персоналом по окончании трудовой деятельности;
- отложенных налоговых активов;
- финансовых активов.

#### 4. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА МСФО (IFRS) 1, 8

Цель стандарта МСФО (IFRS) 1 – обеспечить качественное представление информации организацией, впервые применяющей МСФО.

Сфера применения – всеми организациями, выпускающими первую отчетность по МСФО, а также промежуточную отчетность.

Основные определения:

**Первая отчетность по МСФО** – первая годовая финансовая отчетность, в которой явно и безоговорочно заявляется о соответствии МСФО.

**Отчетная дата** – дата окончания последнего периода, за который составлена финансовая отчетность (годовая или промежуточная).

**Дата перехода на МСФО** – дата начала самого раннего периода, за который представляется полная сравнительная информация по МСФО в первой отчетности по МСФО. Так как отчетность по МСФО включает как минимум один сравнительный период, кроме отчетного, то отчетная дата отделена от даты перехода как минимум двумя календарными годами.

**Входящий баланс** – баланс на дату перехода на МСФО.

**Национальные правила учета** – основа для составления отчетности, которую применяла организация, впервые применяющая МСФО, непосредственно перед первым применением МСФО.

Организация должна представить в отчетности хотя бы один сравнительный период, предшествующий отчетному, т. е. минимальный комплект отчетности содержит два периода – отчетный и предшествующий ему. Любая информация, составленная по национальным правилам, должна быть явно помечена как подготовленная «не на основе МСФО», сопровождаться раскрытием информации о характере (но не суммах) корректировок, необходимых для приведения этих цифр в соответствие МСФО.

Стандарт вводит ряд **исключений** из требований других МСФО с целью упростить (удешевить) составление первой отчетности по МСФО путем отказа от ретроспективного представления отчетности. Всего таких исключений (альтернатив основному порядку) по IFRS1 девять. Все исключения делятся на два класса – первые шесть

разрешают альтернативный переходный порядок оценки, допустимый при определении входящего баланса. Вторая группа из трех исключений – запрещает применение ретроспективного метода в определенных обстоятельствах. Исключения:

1. Входящая стоимость основных средств, инвестиций в недвижимость, НМА со стоимостью, рассчитанной по МСФО (основным порядком) с коррекцией на общий или специальный индекс цен.
2. Актуарные убытки по пенсионным планам.
3. Накопленные курсовые разницы.
4. Комбинированные финансовые инструменты.
5. Оценка активов и обязательств дочерних организаций, ассоциированных организаций и СП.
6. Объединения бизнеса.
7. Прекращение признания финансовых активов и обязательств.
8. Хеджирование.
9. Бухгалтерские оценки (расчеты).

**Примечания к отчетности должны:**

1. Представлять информацию об основах составления финансовой отчетности и о специфике учетной политики;
2. Раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представляется непосредственно в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях капитала или отчете о движении денежных средств.
3. Представлять дополнительную информацию для адекватного понимания финансовой отчетности. Примечания должны представляться упорядоченно. Каждая статья бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала или отчета о движении денежных средств должна быть снабжена перекрестной ссылкой на соответствующую информацию в примечаниях.

**Примечания к отчетности состоят из следующих документов:**

1. Заявления о соответствии отчетности МСФО.
2. Учетной политики.
3. Дополнительной информации к статьям отчетности в порядке следования отчетов и статей (в отчетах делаются ссылки на примечания).
4. Прочих раскрытий события после отчетной даты.

## **Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»**

**Цель МСФО 8** состоит в установлении критериев выбора и изменения учетной политики вместе с порядком учета и раскрытия информации об изменениях в учетной политике, изменениях в бухгалтерских оценках и корректировках ошибок. Настоящим стандартом планируется улучшить качество финансовой отчетности предприятия в отношении уместности, надежности и сопоставимости этой финансовой отчетности во времени и с финансовой отчетностью других предприятий.

**Сфера применения.** Настоящий стандарт должен применяться при выборе и применении учетной политики и учете изменений в учетной политике, изменений в бухгалтерских оценках и корректировок ошибок предыдущих периодов.

**Учетная политика** – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности.

**Изменение в бухгалтерской оценке** – это корректировка балансовой стоимости актива, или обязательства, или суммы периодического потребления актива, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате появления новой информации или развития событий и не являются корректировками ошибок.

**Ошибки предыдущих периодов** – это пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одного или более периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая:

имелась в наличии, когда финансовая отчетность за те периоды была утверждена к выпуску;

могла обоснованно ожидать быть полученной и рассмотренной в ходе подготовки и представления этой финансовой отчетности.

Такие ошибки включают результаты математических просчетов, ошибок при применении учетной политики, невнимательности или неверного толкования фактов, а также мошенничества.

**Ретроспективное применение** заключается в применении новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям, таким образом, как если бы эта учетная политика использовалась всегда в прошлом.

**Ретроспективный пересчет** – это корректировка признания, измерения и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности, таким образом, как если бы ошибка предыдущего периода не имела места никогда.

**Применение какого-либо требования представляется практически невозможным**, когда предприятие не может его применить, несмотря на все реально возможные попытки сделать это. Для определенных предшествующих периодов практически невозможно ретроспективно применить изменение в учетной политике или ретроспективно произвести пересчет для корректировки ошибки, если:

- эффект ретроспективного применения или ретроспективного пересчета не может быть определен;

- ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует допущений о том, каковы были намерения руководства в том периоде;

- ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует значительных расчетных оценок и невозможно объективно идентифицировать информацию об этих оценках, которая:

- предоставляет сведения об условиях, существовавших на дату(ы), на которую эти суммы должны быть признаны, измерены или раскрыты;

- была бы в наличии, когда финансовая отчетность за тот период была утверждена к выпуску от другой информации.

**Перспективное применение изменения** в учетной политике и признания влияния изменения в бухгалтерских оценках – это:

- применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям, имевшим место после даты, на которую применялась политика;

- признание влияния изменения в бухгалтерских оценках в текущем и будущих периодах, затронутых изменением.

**В отсутствие конкретного стандарта или разъяснения, применимого к операции, прочему событию или условию**, руководство должно использовать собственное суждение в разработке и применении учетной политики для формирования информации, которая:

- уместна для пользователей при принятии экономических решений;
- надежна в том, что финансовая отчетность:
- достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия;
- отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму;
- является нейтральной, т. е. свободной от предвзятости;
- является консервативной;
- является полной во всех существенных отношениях.

### **Последовательность учетной политики**

Предприятие должно выбрать и применять учетную политику последовательно для аналогичных операций, прочих событий и условий, если только стандарт или разъяснение специально не требует или разрешает деление статей по категориям, для которых могут подходить разные учетные политики. Если стандарт или разъяснение требует или допускает такое деление по категориям, то для каждой такой категории следует выбрать соответствующую учетную политику и применять ее последовательно.

**Предприятие должно вносить изменения в учетную политику, только если такое изменение:**

- требуется стандартом или разъяснением;
- приведет к тому, что финансовая отчетность будет предоставлять надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или движение денежных средств предприятия.

### **Ретроспективное применение**

Предприятие должно скорректировать начальное сальдо каждого затронутого данным изменением компонента собственного капитала за самый ранний из представленных периодов и другие сравнительные данные, раскрытые за каждый из представленных предыдущих периодов, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

## **Ограничения на ретроспективное применение**

Когда практически невозможно определить влияние изменения в учетной политике, относящееся к определенному периоду, на сравнительную информацию одного или более представленных предыдущих периодов, предприятие должно применять новую учетную политику к балансовой стоимости активов или обязательств на начало самого раннего периода, для которого ретроспективное применение практически осуществимо и который может являться текущим периодом, и провести соответствующие корректировки начального сальдо каждого затронутого изменением компонента собственного капитала за этот период.

Если первоначальное применение стандарта или разъяснения оказывает влияние на текущий или предыдущий период, оказало бы такое влияние, за исключением случаев, когда практически невозможно определить сумму корректировки или могло бы оказать влияние на будущие периоды, то предприятие должно раскрывать следующую информацию:

- название стандарта или разъяснения;
- характер изменения в учетной политике;
- в тех случаях, когда это применимо, описание переходных положений и переходные положения, которые могут оказать влияние на будущие периоды;
  - сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо;
  - для каждой затронутой ошибкой статьи финансовой отчетности;
  - для базовой и разводненной прибыли на акцию;
  - сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным, в той степени, в какой это практически осуществимо;
- повторение раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

## **Раскрытие информации**

Предприятие должно раскрыть характер и сумму изменений в бухгалтерских оценках, оказывающих влияние в текущем периоде, или тех, которые, как ожидается, окажут влияние в будущих перио-



дах, за исключением случаев раскрытия влияния на будущие периоды, когда практически невозможно оценить это влияние.

### **Ошибки**

Ошибки могут возникнуть при признании, измерении, представлении или раскрытии элементов финансовой отчетности. Финансовая отчетность не соответствует Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS), если она содержит существенные или несущественные ошибки, совершенные с целью достижения определенного представления финансового положения предприятия, финансовых результатов или движения денежных средств. Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в том же периоде, корректируются до утверждения финансовой отчетности к выпуску.

**Ошибки предыдущих периодов** – это пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одного или более периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая:

- имелась в наличии, когда финансовая отчетность за те периоды была утверждена к выпуску;

- могла обоснованно ожидаться быть полученной и рассмотренной в ходе подготовки и представления этой финансовой отчетности.

Такие ошибки включают результаты математических просчетов, ошибок при применении учетной политики, невнимательности или неверного толкования фактов, а также мошенничества.

**Ретроспективный пересчет** – это исправление признания, измерения и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности, таким образом, как если бы ошибка предыдущего периода никогда не была допущена. Ошибки при подготовке финансовых отчетов одного или нескольких предшествующих периодов могут быть обнаружены в текущем периоде.

Стандарт требует проведения корректировок при обнаружении существенных ошибок в каком-либо из предыдущих периодов. Они должны отражаться в отчетности ретроспективно.

В примечании к финансовой отчетности следует раскрывать следующее:

- характер ошибки;
- сумму корректировки по каждому из представленных периодов;

- сумму корректировки начальных сальдо самого раннего из представленных периодов;
- если ретроспективный пересчет неосуществим для какого-то из предыдущих периодов, причины неосуществимости и пояснения, каким образом и начиная с какого периода, корректировка была осуществлена.

## **5. ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ. ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ (МСФО 16, 40)**

### **Признание и первоначальная оценка**

Объект основных средств должен признаваться в качестве актива в том случае, если:

- существует вероятность того, что организация получит связанные с активом будущие экономические выгоды;
- первоначальная стоимость (себестоимость) данного объекта может быть достоверно оценена.

ОС – это материальные активы, которые используются организацией для производства, сдачи в аренду или в административных целях и которые предполагается использовать в течение более чем в одном периоде (год).

На практике некоторые организации по принципу существенности устанавливают стоимостный лимит для ОС (если ниже лимита сразу списываем на расходы).

Если составные части объекта имеют разные сроки службы или разные методы амортизации, то они учитываются как отдельные объекты.

ОС признаются по первоначальной стоимости.

### **В первоначальную стоимость включаются (при покупке):**

покупная цена, импортные пошлины, невозмещаемые налоги, затраты на доставку и приведение в рабочее состояние, затраты на демонтаж и восстановление природных ресурсов, если есть такая обязанность.

При оплате с отсрочкой элемент финансирования признается расходами, если актив не является квалифицируемым активом (актив который требует длительного времени на подготовку к использованию).

Приобретение ОС путем обмена.

Объекты, приобретаемые в обмен на неденежный актив, оцениваются по справедливой стоимости, кроме случаев, когда:

- обмен не имеет коммерческого содержания (коммерческое содержание – не просто меняем, но и улучшаем), т. е. дисконтированные денежные потоки от этих активов различаются не существенно;
- справедливые стоимости объектов не поддаются достоверной оценке.

В этих двух случаях объект оценивается по балансовой стоимости переданного.

Если оценка по справедливой цене – при обмене возникает прибыль или убыток от обмена как разница между справедливой и балансовой стоимостью объекта.

### **Последующие затраты**

Затраты на ремонт и текущее обслуживание признается расходами (не капитализируется в стоимость ОС). Затраты на замену при соблюдении критериев признания капитализируются. Балансовая стоимость замененной части списывается.

### **Последующая оценка основных средств**

**Основной подход** – модель учета по первоначальной стоимости.

Балансовая стоимость = Первоначальная стоимость – амортизация – убытки от обесценения.

**Альтернативный подход** – по переоцененной стоимости.

Переоценки должны проводиться регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой на отчетную дату.

Переоцениваются группы активов аналогичных по виду и способу использования. Увеличение балансовой стоимости отражается в капитале. Снижение балансовой стоимости относится на расходы (с учетом результатов предыдущих переоценок).

Положительный результат переоценки в капитале списывается на нераспределенную прибыль, когда он будет реализован.

Списание реализованного положительного результата переоценки – это перенос со счета резерва, не подлежащего распределению между акционерами, на счет, подлежащий распределению.

## **Амортизация основных средств**

### **Требования.**

Каждый компонент объекта, первоначальная стоимость которого значительная, должен амортизироваться отдельно, существенные компоненты с одинаковыми сроками и методами амортизации могут объединяться в группы. Амортизация – это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока полезной службы, который отражает потребление экономических выгод заключенных в объекте.

Амортизируемая стоимость – это первоначальная стоимость за вычетом ликвидационной стоимости.

Ликвидационная стоимость – это сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива в состоянии, в котором будет в конце срока службы.

Метод амортизации должен отражать схему потребления экономических выгод от актива:

1-й метод: равномерного начисления;

2-й метод: уменьшаемого остатка;

3-й метод: сумма чисел лет.

Амортизация начисляется, когда актив становится доступен для использования, и заканчивается на дату прекращения признания, либо классификация актива как предназначенного для продажи. Амортизация внутри срока службы не прекращается.

Срок полезной службы, метод амортизации и ликвидационная стоимость – это оценочные величины и они должны пересматриваться на конец каждого финансового года.

**Учет обесценения основных средств.** На отчетную дату организация должна проверить признаки возможного обесценения основных средств и уменьшения уже существующего убытка. При наличии признаков оценивается возмещаемая сумма как максимум из справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или ценности использования.

Ценность использования – дисконтированная стоимость будущих денежных потоков от актива.

## **Учет инвестиционной недвижимости**

Инвестиционная недвижимость – это земля или здание используемая с целью получения арендных платежей, доходов от прироста

стоимости, но не для производства, не для административных целей или продажи в ходе обычной деятельности.

Если часть объекта используется для сдачи в аренду, а часть – для производства, то в случае если эти части могут быть реализованы отдельно друг от друга, они учитываются как отдельные объекты.

В противном случае объект считается инвестиционной недвижимостью, только если его несущественная часть используется для производства или административных целей.

Инвестиционная недвижимость признается по себестоимости, включая затраты по сделке для последующей оценки. По всем объектам применяется модель по справедливой стоимости (балансовая стоимость = справедливой на дату переоценки, разница относится на доходы, расходы, амортизация не начисляется).

При изменении способа использования объекта происходит его переклассификация, иногда она приводит к изменению оценки.

Инвестиционное имущество следует признавать как актив тогда и только тогда:

– когда существует вероятность поступления в предприятие будущих экономических выгод, связанных с инвестиционным имуществом;

– можно надежно измерить стоимость инвестиционного имущества.

В соответствии с этим принципом признания предприятие оценивает все затраты на инвестиционное имущество на момент их возникновения. Такие затраты включают затраты, первоначально понесенные при приобретении объекта инвестиционного имущества, и затраты, понесенные впоследствии на дооборудование объекта, замену части или обслуживание объекта недвижимости.

В соответствии с принципом признания, предприятие не признает затраты на повседневное обслуживание объекта такой недвижимости в балансовой стоимости инвестиционного имущества. Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Затраты на повседневное обслуживание – это, в основном, стоимость труда и расходных материалов; кроме того, они могут включать стоимость мелких частей. Назначение данных расходов часто определяется как «расходы на ремонт и текущее обслуживание» недвижимости.

## **6. ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ (НМА). АМОРТИЗАЦИЯ И СРОК ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ (МСФО 38)**

**НМА** – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы. Идентифицируемость – возможность отделить от организации. Деловая репутация – это превышение стоимости покупки над приобретенной долей в справедливой стоимости чистых активов (неидентифицируемый актив)

Создание НМА делится на две фазы:

1. Исследования. Научные исследования с перспективой получения новых знаний. Затраты на исследования признаются расходами из-за неопределенности будущей экономической выгоды.

2. Разработка – применение результатов исследования при проектировании новых или существенно новых товаров.

Затраты на разработки капитализируются, если выполняются ВСЕ следующие условия:

1. Техническая осуществимость завершения.
2. Намерение завершить НМА, использовать или продать его.
3. Способность использовать или продать НМА.
4. Будущие экономические выгоды.
5. Доступность технических и других ресурсов для завершения разработки, использования или продажи.
6. Надежная оценка затрат относящихся к НМА в ходе разработки.

**МСФО 38 требует**, чтобы все затраты на нематериальный актив после его приобретения или создания признавались в качестве расходов, кроме случаев, когда есть уверенность в том, что эти затраты позволят нематериальному активу принести будущие экономические выгоды сверх первоначально определенных и эти затраты могут быть оценены и отнесены на нематериальный актив. Если эти условия выполняются, то последующие затраты должны включаться в балансовую стоимость актива.

**После первоначального признания, в дальнейшем нематериальный актив подлежит учету одним из следующих методов:**

по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;

по переоцененной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Переоцененная стоимость должна соответствовать справедливой стоимости.

МСФО 38 подразделяет нематериальные активы на две группы:

- с конечным;
- неопределенным сроком полезного использования.

Нематериальные активы с конечным сроком полезного использования подлежат амортизации, ее начисление начинается, когда актив фактически готов к использованию.

**Амортизация** начисляется регулярно в течение всего срока полезной службы актива одним из методов, предусмотренные для амортизации основных средств. Используемый метод должен отражать динамику получения экономических выгод от нематериального актива. Период и метод амортизации подлежат пересмотру на конец каждого финансового года. Период амортизации должен быть изменен, если расчетный срок полезной службы актива значительно отличается от прежних оценок этого срока.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы не должны амортизироваться, по активам такого рода производится ежегодное тестирование на обесценение в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов».

Амортизация по нематериальному активу может начисляться тремя способами:

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

### **Оценка НМА**

При **первоначальном признании** нематериальные активы учитываются по фактической себестоимости. В ходе последующей оценки НМА предприятие может использовать основной или альтернативный методы оценки. При этом выбранный способ должен использоваться для всех объектов, относящихся к определенной группе НМА.

**Последующая оценка НМА.** После первоначальной оценки нематериального актива организация может использовать один из двух методов учета НМА:

– основной: нематериальные активы учитываются по себестоимости за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения;

– альтернативный: НМА отражаются на балансе организации по справедливой стоимости, за вычетом амортизации и убытков от обесценения. Использование этого метода позволяет увеличить стоимость самостоятельно созданного НМА, в котором капитализирована лишь часть расходов, понесенных после завершения стадии исследований. Однако использование альтернативного метода не должно приводить к переоценке НМА, которые ранее не признавались в качестве активов, а также к первоначальному признанию НМА в стоимости, отличной от фактических затрат.

Так, бренд, созданный внутри организации, может быть впоследствии оценен очень высоко, однако он изначально не отвечает критериям признания, следовательно, ни первоначальные затраты на его создание, ни справедливая стоимость в составе НМА отражаться не будут.

Следует иметь в виду, что в соответствии с МСФО 38 проведение переоценки возможно только в отношении НМА, для которых существует активный рынок. Иными словами, для проведения переоценки необходимо не просто определить справедливую стоимость НМА, но и сделать это на основании данных о стоимости объекта на активном рынке. Из-за того, что для уникальных НМА, таких как патенты и товарные знаки, активный рынок практически отсутствует, многие виды таких активов просто не могут быть переоценены, несмотря на то, что их рыночную стоимость может определить независимый оценщик.

### **Прекращение признания НМА**

НМА перестают отражаться в финансовой отчетности в случае выбытия (продажи, безвозмездной передачи и т. д.) либо когда от использования или выбытия актива не ожидается поступления экономических выгод. Доходы (убытки), возникающие при прекращении признания НМА, рассчитываются как разница между суммой поступлений от выбытия актива (доходы от выбытия за вычетом расходов, связанных с выбытием) и балансовой стоимостью соответствующего актива и признаются в отчете о прибылях и убытках организации.



## **Раскрытие информации в финансовой отчетности**

В финансовой отчетности раскрывается информация по каждому классу НМА. При этом сведения о НМА, созданных предприятием, приводятся отдельно. Классы НМА — группы активов, аналогичных по назначению и применению в операциях организации (бренды, лицензии и франшизы, авторские, смежные права и патенты, рецепты и формулы, НМА в стадии разработки). В бухгалтерский баланс и отчеты о движении денежных средств и о прибылях и убытках, как правило, включаются обобщенные данные, подробная же информация раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности.

## **7. ЗАПАСЫ. ОПРЕДЕЛЕНИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАПАСОВ. ПРАВИЛО НАИМЕНЬШЕЙ ОЦЕНКИ ЗАПАСОВ. МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ЗАПАСОВ. РЕЗЕРВЫ ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ЗАПАСОВ (МСФО 2)**

Стандарт МСФО 2 «Запасы» применяется для подготовки ведения учета и составления финансовой отчетности в контексте системы учета по фактической стоимости приобретения по отношению к запасам, отличным:

- от незавершенных работ (производства) по строительным контрактам (поскольку их учет регулируется МСФО 11 «Договоры подряда») и связанных с ними работ;
- финансовых инструментов;
- биологических активов.

Стандарт не применяется к оценке продукции сельского и лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, полезных ископаемых, оцениваемых по возможной чистой цене реализации.

Стандарт не применяется для товарных брокеров и трейдеров, продающих товары для других с целью получения дохода от колебаний в цене или марже, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

**Запасами** считаются активы, которые:

1. Предназначены для продажи в ходе нормальной деятельности.
2. Находятся в процессе производства для такой продажи.

3. Находятся в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

Таким образом, в состав запасов входят материальные ценности, предназначенные для потребления при изготовлении продукции в одном производственном цикле, осуществления работ или услуг на всех стадиях; в виде непосредственно запасов на складах, в виде незавершенного производства, в виде готовой продукции, предназначенной для реализации, и в виде товаров, закупленных и хранящихся для перепродажи. Если организация оказывает услуги, то в составе запасов показывается стоимость услуг, для которых организация еще не признала соответствующую часть дохода.

Признаются два вида продажной оценки запасов: **возможной чистой цены продаж** и **справедливая стоимость**:

1. **Возможной чистой ценой продаж** (реализации) является предполагаемая продажная цена при нормальном ходе дел, за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию. Эта величина специфична для каждой организации.

2. **Справедливой стоимостью запаса** является та сумма, на которую можно его обменять или урегулировать обязательство между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку независимыми сторонами. Эта величина не является специфичной для каждой организации.

Следует отметить, что справедливая стоимость запаса за минусом затрат на продажу и его возможная чистая цена продаж (реализации) могут отличаться и не быть равными. Запасы обязательно должны оцениваться по наименьшей из двух величин:

- себестоимости;
- возможной чистой цене продаж.

Себестоимость запаса обязательно должна включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего хранения, как показано в табл. 7.1.

Таблица 7.1

## Структура запасов

Затраты на приобретение	Затраты на переработку	Прочие расходы
Цена покупки	Затраты, непосредственно связанные с продукцией, такие как прямые затраты на оплату труда и материальных ценностей	Затраты, понесенные для того, чтобы доставить запасы до места их настоящего нахождения
Импортные пошлины	Распределенные постоянные накладные производственные расходы	Затраты, понесенные для того, чтобы довести запасы до текущего состояния
Прочие налоги, кроме тех, которые возмещаются предприятию налоговыми органами	Переменные накладные производственные расходы	—
Транспортные услуги	—	—
Транспортно-экспедиторские расходы	—	—
Другие расходы, непосредственно связанные с приобретением готовой продукции, материалов и услуг	—	—

Следует обратить внимание на то, что при определении затрат на закупку исключаются торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи. В отдельных случаях, предусмотренных МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов», в состав стоимости запасов может входить курсовая разница по запасам, приобретенным за иностранную валюту, т. е. в случаях крупных девальваций или снижения стоимости валюты, которые нельзя избежать никакими

практическими средствами и которые влияют на размер непогашенных обязательств по приобретению этих запасов. Практически это означает, что при значительном изменении курса валют положительная курсовая разница, на которую увеличивается непогашенное обязательство по запасу, идет на увеличение стоимости запасов. Таким образом, в отдельных случаях предусмотрена проводка:

Д-т счета «Запасы» К-т счета «Расчеты с иностранными поставщиками» на сумму курсовой разницы.

При определении себестоимости запасов в переработке большое значение имеет понятие накладных производственных расходов, разделяемых:

- на переменные;
- постоянные, которые в свою очередь состоят из распределяемых и нераспределяемых.

**Постоянными накладными расходами** являются косвенные производственные расходы, которые относительно неизменны независимо от объема производства.

Примерами таких расходов являются: амортизация и обслуживание зданий и оборудования, административно-управленческие расходы. Распределение **постоянных** накладных расходов основывается на определении **нормальной производственной мощности** — ожидаемому объему производства, рассчитанному на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов работы при нормальном ходе дел, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания.

Фактический уровень производства может использоваться в случае, если он приблизительно соответствует мощности в нормальных условиях. Сумма постоянных накладных расходов на единицу продукции не увеличивается вследствие низкого уровня или остановки производства. Нераспределенные накладные расходы, т. е. остаток фактических постоянных накладных производственных расходов после вычета распределяемых, признаются как расход в периоде их возникновения.

**Переменными накладными производственными расходами** являются косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти прямой зависимости от изменения объема производства.

К таким расходам относятся косвенные затраты труда и косвенные расходы сырья. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

Достаточно часто в результате производственного процесса может изготавливаться не один, а много видов продукции, а затраты на производство не могут быть определены отдельно, вследствие чего они распределяются между продуктами пропорционально и последовательно. Для распределения может использоваться относительная стоимость продаж каждого продукта, определяемая на этапе производственного процесса, когда продукты становятся идентифицируемыми, или при появлении готового продукта. Побочные продукты оцениваются по чистой реализационной стоимости, и вся эта величина вычитается из себестоимости основного продукта.

**Прочие расходы** включаются в себестоимость запасов только в той части, в какой они связаны с доведением их до состояния, пригодного к эксплуатации, и доставки их до современного местоположения.

Не включаются в себестоимость запасов и признаются в качестве расходов отчетного периода:

- сверхнормативные потери сырья, труда или прочих производственных затрат;
- затраты на хранение запасов, если только они не являются необходимыми в производственном процессе для перехода к его следующему этапу;
- административные накладные расходы, не связанные с доставкой или доведением запасов до состояния, при котором появляется возможность их использования;
- расходы на продажу (сбытовые расходы).

Необходимо обратить внимание на то, что в состав себестоимости запасов включаются заготовительные расходы в полном объеме. Обычно в состав себестоимости запасов не включаются и проценты по займам, поскольку эти расходы считаются финансовыми. Однако в отдельных случаях, при использовании альтернативного метода, эти проценты включаются в себестоимость запасов. Кроме того, при приобретении запасов на условиях отсрочки платежа разница между ценой обычной покупки и ценой покупки при отсрочке платежа признается как расход по процентам.

Себестоимость запасов предприятий сферы обслуживания включает следующие составляющие:

- заработная плата;
- другие затраты на персонал, непосредственно участвующий в предоставлении услуг;
- заработная плата и затраты на контролирующий персонал;
- соответствующие накладные расходы.

Заработная плата и расходы на торговый и общий административный персонал в себестоимость запасов не включаются, а учитываются в периоде их возникновения. Себестоимость собранной сельскохозяйственной продукции, полученной от биологических активов в соответствии со стандартом I.A.S. 41 «Сельское хозяйство» МСФО, следует оценивать по справедливой стоимости, определенной в период сбора урожая, за минусом предполагаемых сбытовых расходов.

Методы определения себестоимости запасов могут быть разные и используются в зависимости от того, какие результаты необходимо получить предприятию и какие методы являются наиболее удобными для получения положительного результата.

**Метод нормативных затрат** может использоваться, если предприятие устраивает приблизительное значение себестоимости. Нормативные затраты выражают нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Они регулярно проверяются в свете современной обстановки и при необходимости пересматриваются, однако МСФО не устанавливают, как часто это осуществляется.

**Метод розничных цен** часто используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого количества быстро меняющихся изделий, но имеющих одинаковую норму прибыли (маржу), для которых использование других методов не является целесообразным.

Себестоимость запаса определяется уменьшением общей стоимости проданного запаса на соответствующий процент валовой прибыли. Величина процента учитывает запас, цена которого была снижена ниже первоначальной продажной цены. Для каждого розничного подразделения учитывается среднее значение процента.

Себестоимость запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров и услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов, должна определяться путем специфической **идентификации индивидуальных затрат**.

Специфическая идентификация индивидуальных затрат означает, что специфические затраты относятся на определенные статьи запасов. Этот метод используется для специальных проектов, независимо от того, были они куплены или произведены. Метод не используется, если запасы являются взаимозаменяемыми.

**Основной подход МСФО** – определение себестоимости запасов методами ФИФО (первое поступление – первый отпуск) или средневзвешенной стоимости. При этом предусматривается, что обязательным в одной организации является применение одинаковой формулы оценки для всех запасов, сходных по характеру или использованию, но для запасов различного характера или использования.

Метод ФИФО предполагает, что статьи запасов, приобретенные первыми, будут соответственно проданы или использованы первыми. А статьи запасов, приобретенные последними, остаются в запасе в конце периода.

Метод средневзвешенной стоимости предполагает использование формулы, с помощью которой стоимость каждой статьи запаса определяется исходя из средней стоимости этой статьи запасов в начале периода и стоимости этих запасов, приобретенных в течение периода. При этом среднее значение может рассчитываться периодически, по мере получения каждой дополнительной поставки, в зависимости от условий работы.

Списываются запасы до **возможной чистой цены продаж** статейной, однако в случае удобства их можно сгруппировать в запасы, относящиеся к одному и тому же ассортименту. В каждом периоде производится новая оценка чистой стоимости реализации.

**Признание запасов в качестве расходов после продажи осуществляется в том периоде, когда произведено признание соответствующего дохода.** Величина частичного списания до возможной чистой стоимости реализации и все потери запасов признаются в качестве расходов в период возникновения списания или потерь. Величина возврата любого частичного списания запасов, вызванного увеличением возможной чистой стоимости реализации, призна-

ется как уменьшение величины запасов, признанных в качестве расхода в период осуществления возврата. Это означает, что в случае, если имеется целесообразность увеличения стоимости запаса, по которому ранее имелось снижение стоимости до возможной цены реализации, то ранее признанные расходы по снижению стоимости запасов уменьшаются путем сторнирования.

Запасы, использованные в качестве компонента основных средств, признаются в качестве расхода в течение срока службы данного актива.

Сумму запасов, признанных в качестве расхода в течение периода, называют себестоимостью продаж, которая состоит из затрат, ранее включенных в оценку тех запасов, которые проданы, и нераспределенной части производственных накладных расходов и сверхнормативных величин себестоимости производства запасов. Особенности организации могут потребовать также включения затрат на сбыт.

### **По их видам перечня запасов МСФО 2 не содержит.**

При применении метода розничной оценки стоимость товарно-материальных запасов, выраженная на конец периода в розничных ценах, определяется по наименьшей исходя из соотношения себестоимости и рыночной стоимости. Традиционный метод розничной оценки требует включения чистых торговых скидок при расчете этого соотношения.



## 8. ПОРЯДОК УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ЗАЙМАМ (МСФО 23)

**Затраты по займам** – процентные и иные расходы, понесенные организацией в связи с получением заемных средств. Включают в себя также:

- проценты по овердрафтам и краткосрочным займами (кредитами);
- амортизацию скидок или премий, связанных с займами (кредитами);
- амортизацию дополнительных затрат, связанных с выдачей займа;
- платежи по объектам финансового лизинга (МСФО 17. Аренда);
- курсовые разницы по займам в иностранной валюте – в части, относимой на корректировку процентных затрат.

### **Согласно МСФО затраты по займам могут включать:**

- проценты по банковским овердрафтам и краткосрочным и долгосрочным займам;
- постепенное списание доходов и расходов, полученных в результате эмиссии облигаций;
- постепенное списание дополнительных затрат, понесенных в связи с организацией получения ссуды;
- финансовые выплаты в рамках финансового лизинга;
- курсовые разницы, возникающие в результате получения займа в иностранной валюте.

**Квалифицируемый актив** – это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи требует значительного времени.

Примерами квалифицируемых активов являются:

1. Запасы, которые требуют значительного времени на доведение их до товарного состояния.
2. Производственные предприятия.
3. Электростанции.
4. Инвестиционная собственность.

### **НЕ относятся к квалифицируемым активам:**

1. Запасы, за короткий срок преобразуемые в товар.
2. Активы, которые при приобретении готовы к продаже или, при необходимости, к использованию.

Существуют два возможных варианта учета: основной (затраты по займам признаются в качестве расходов), альтернативный (затраты капитализируются).

### **Основной порядок учета**

Затраты по займам должны признаваться в качестве расходов того периода, в котором они произведены.

Это наиболее простой метод. Затраты по займам рассчитываются по методу начисления (а не кассовым методом).

### **Альтернативный порядок учета (капитализация)**

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

Капитализация возможна только при условии возможного получения организацией в будущем экономических выгод от использования квалифицируемого актива.

Все прочие затраты по займам признаются в качестве расходов и списываются в период их возникновения.

При применении альтернативного порядка учета фактические затраты по займам являются затратами, понесенными с целью обеспечения приобретения квалифицированного актива (данные затраты не были бы понесены, если бы не приобретались активы).

Проблемы, возникающие при выявлении связи между конкретными займами и квалифицируемым активом, можно проиллюстрировать следующими примерами:

### **Централизованное финансирование группой организаций.**

Группа организаций пользуется внешними займами, а также внутрифирменными займами организаций, входящих в группу. Кредиты, деноминированные в иностранной валюте и колебания валютных курсов.

Займы для финансирования квалифицируемого актива могут принести краткосрочный инвестиционный доход. Это возможно, если заемщик не сразу использует всю сумму заемных средств. Любой инвестиционный доход, полученный на эти средства, вычитается из суммы затрат по займам.

В отдельных случаях помимо займов, привлеченных специально для квалифицируемого актива, существует необходимость в дополнительных заемных средствах. Они могут быть получены из централизованно распределяемых фондов.

Процентные платежи по централизованно распределяемым фондам называются ставкой капитализации. Они рассчитываются как средневзвешенное значение затрат по займам за вычетом займов на финансирование квалифицируемого актива.

Сумма капитализированных затрат по займам не должна превышать общую сумму затрат по займам, понесенных за период.

В том случае, когда займы из централизованного фонда предоставляются только дочерней организации, необходимо использовать средневзвешенную сумму затрат в отношении займов дочерней организации.

И наоборот, централизованный фонд может предоставлять займы материнской организации и/или другой организации группы. В этом случае средневзвешенная сумма затрат относится к соответствующей организации.

Предположим, организация «А» предоставляет организации «Б» займ под 10 % годовых на приобретение квалифицируемого актива, но, до выдачи займа, организация «А» берет кредит в коммерческом банке под 8 % годовых. Следовательно, затраты по займам у организации «Б» будут рассчитаны исходя из ставки 8 %, что позволяет исключить искусственное увеличение стоимости квалифицируемого актива.

**Возмещаемая сумма актива** – это либо его стоимость для организации, предполагающей его дальнейшее использование, либо возмещаемая сумма в случае его продажи. При капитализации затрат существует риск, что стоимость актива увеличится настолько, что превысит возмещаемую сумму.

Сумма затрат по займам, в части превышения возмещаемой суммы, списывается на расходы.

**Для капитализации затрат по займам на квалифицируемый актив необходимы следующие условия:**

1. Возникновение затрат по данному активу.
2. Возникновение затрат по займам.
3. Осуществляется подготовка актива для использования или продажи.
4. Величина капитализируемых затрат.

Для определения базы расчета капитализируемых затрат по займам следует уменьшить общую стоимость затрат на квалифицируе-

мый актив на величину любых поступлений, промежуточных выплат и субсидий, которые не являются заемными средствами.

Полученная в результате уменьшения сумма представляет базу для капитализации затрат по займам. База для капитализации затрат будет изменяться с учетом ее последующего уменьшения на величину амортизации квалифицируемого актива и выплат основной суммы и процентов по займу.

Во втором году база для капитализации затрат по займу изменится в результате начала амортизации здания. При этом предполагается, что возврата средств по займу не происходило. Таким образом, база для капитализации рассчитывается путем уменьшения 20 млн USD на сумму амортизации и увеличения на сумму ранее капитализированных затрат по займам. Проценты по займу за первый год составили 2 млн USD, амортизация началась во втором году и составила 3 млн USD.

Таким образом, проценты по займу за второй год будут капитализироваться в размере 1,9 млн USD ( $19 \text{ млн USD} \cdot 10\%$ ). Проценты по займу, начисленные в первом году, были полностью выплачены. Таким образом, для второго года сумма процентов по займу составит 2 млн USD ( $20 \text{ млн} \cdot 10\%$ ), из которых 1,9 млн USD будут капитализированы, а 100 тыс. USD – отнесены на расходы по процентам.

**Капитализация затрат по займам должна прекращаться**, когда завершены практически все работы (возможно еще продолжается повседневная административная работа и незначительные доработки), необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или продаже.

## **9. ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ. ОПРЕДЕЛЕНИЯ КАТЕГОРИЙ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ И ФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ (IFRS 7, 9)**

Финансовые инструменты составляют значительную часть активов и обязательств многих организаций, особенно финансовых институтов. Они также играют главную роль в обеспечении эффективного функционирования финансовых рынков. Финансовые инструменты, включая производные, могут выступать как в качестве полезных средств управления рисками, так и сами нести высокие риски. В последние годы произошло немало «катастроф», связанных с финансовыми инструментами.

Данные стандарты требуют от организаций сразу раскрывать в отчетности информацию о масштабах и последствиях использования ими финансовых инструментов, а не оставлять проблемы скрытыми.

### **ОПРЕДЕЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ**

Динамичный характер международных финансовых рынков имеет своим результатом широкое использование разнообразных финансовых инструментов, начиная от традиционных первичных инструментов, таких как облигации, и заканчивая различными формами производных.

Финансовый инструмент – это любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной из сторон и финансовое обязательство или долевого инструмент – у другой.

Договоры на поставку товаров, в соответствии с которыми обязательства любой из сторон могут погашаться в денежной форме или с помощью другого финансового инструмента, должны учитываться как если бы они являлись финансовыми инструментами, за исключением договоров на поставку товаров, которые:

- были заключены с целью удовлетворения ожидаемых потребностей предприятия по закупкам, реализации или использованию товаров и продолжают соответствовать этим потребностям;
- были предназначены для этих целей при заключении;
- ожидается, что погашение обязательств по ним будет произведено в виде поставки товара.

В IFRS 9 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации».

Финансовые активы определяются как любые активы, представляющие собой:

- денежные средства;
- договорное право требования денежных средств или другого финансового актива от другой организации;
- договорное право на обмен финансовых инструментов с другой организацией на потенциально выгодных условиях;
- долевой инструмент другой организации.

Общими примерами финансовых активов, предусматривающих право получения по договору денежных средств в будущем, а также финансовых обязательств, предусматривающих обязательства по договору осуществить платеж в будущем, являются:

- дебиторская и кредиторская задолженность по торговым операциям;
- векселя полученные, выданные;
- суммы долга по облигациям к получению и к оплате.

В каждом случае предусмотренное договором право требования, или обязанность по уплате денежных средств, одной стороны обеспечивается соответствующей обязанностью по уплате (или правом получения) денежных средств другой стороны.

Валюта (денежные средства) – это финансовый актив, поскольку она представляет собой средство обмена и, таким образом, является основой, на которой все сделки оцениваются и представляются в финансовой отчетности. Денежный депозит в банке или аналогичном финансовом учреждении является финансовым активом, потому что он представляет собой договорное право вкладчика получить деньги из этого учреждения или выписать чек или аналогичный инструмент на остаток счета в пользу кредитора в уплату по финансовому обязательству.

**Финансовое обязательство** – это любое обязательство по договору:

- предоставить денежные средства или другой финансовый актив другой организации;
- или обменять финансовые инструменты с другой организацией на потенциально невыгодных условиях.

Предприятие может иметь договорное обязательство с возможностью погашения как оплатой финансовыми бумагами, необходимыми для погашения обязательства, варьируется в зависимости от изменений в их справедливой стоимости таким образом, что суммарная справедливая стоимость долевых ценных бумаг, используемых для погашения обязательства, всегда равна сумме договорного обязательства, то владелец обязательства не подвергается риску получения дохода или убытка от ценовых колебаний его долевых ценных бумаг. Такое обязательство должно учитываться как финансовое обязательство предприятия.

**Долевой инструмент** – это любой договор, подтверждающий право на долю активов предприятия за вычетом всех его обязательств.

Примерами долевых инструментов являются простые акции, определенные типы привилегированных акций, а также варранты или опционы на подписку или покупку обыкновенных акций предприятия-эмитента.

Обязательство предприятия выпустить собственные долевые инструменты в обмен на финансовые активы другой стороны не является потенциально невыгодным, потому что оно ведет к увеличению собственного капитала и не может привести к убытку для предприятия. Возможность того, что существующие владельцы долей собственного капитала предприятия могут обнаружить понижение справедливой стоимости своей доли в результате этого обязательства, не делает его невыгодным для самого предприятия.

Опцион или аналогичный инструмент, приобретенный предприятием, который дает ему право на обратный выкуп его собственных долевых инструментов, не является финансовым активом данного предприятия. Предприятие не получит деньги или другой финансовый актив с помощью исполнения этого опциона. Исполнение опциона не является потенциально выгодным для предприятия, поскольку оно ведет к уменьшению собственного капитала и выбытию активов. Любое изменение в собственном капитале, отраженное в учете предприятия и результате выкупа и аннулирования своих собственных долевых инструментов, представляет собой перемещение собственного капитала между теми владельцами долевых инструментов, которые отказываются от своей доли собственного

капитала предприятия и теми, которые сохраняют свои доли, но не прибыль или убыток для самого предприятия.

Временная ценность денег (ВЦД) или стоимость денег во времени (СДВ), стоимость денег с учетом фактора времени (СДУФВ), теория временной стоимости денег, дисконтированная существующая ценность – **концепция**, на которой основано предположение о том, что деньги должны приносить процент – **ценность сегодняшних денег выше, чем ценность той же суммы, получаемой в будущем.**

С экономической точки зрения эффективная процентная ставка включает три составляющие:

- безрисковая ставка доходности. Это ставка, которую согласились бы получить кредиторы в условиях отсутствия риска неплатежа и инфляции;
- надбавка за риск. Поскольку в реальных условиях существует риск неплатежа заемщика, кредиторы требуют более высокие ставки доходности, чтобы скомпенсировать возможные потери от неплатежей;
- инфляционная составляющая. Аналогично надбавке за риск она увеличивает требуемую ставку доходности, чтобы скомпенсировать обесценение денег.

### **Пример 9.1**

Учет ценных бумаг по амортизированной стоимости у покупателя. 01.01.2000 организация А приобретает 5 % облигации организации В номиналом 1000 на 5 лет с 10 % купоном и датой погашения 31.12.2004.

**Решение.** Стоимость облигаций на момент приобретения рассчитывается в табл. 9.1.

Поскольку из условия задачи понятно, что финансовый актив относится к категории инвестиций, удерживаемых до погашения, то для дальнейшего учета облигаций необходимо провести расчет амортизационных выплат по методу эффективной ставки процента. Дисконт необходимо амортизировать в течение 5 лет, отражая его вместе с полученными процентами как процентный доход.

График амортизации облигации представлен в табл. 9.2.



Таблица 9.1

## Расчет стоимости облигации

Выплаты	Сумма
Дисконтированная стоимость процентных выплат (5 % от 1000 = 50, фактор аннуитета для 10 % на 5 лет = 3,79079)	190
Дисконтированная стоимость цены погашения (1000, фактор аннуитета = 0,62092)	620
Рыночная стоимость	810
Дисконт от номинала	190
Номинал	1000
Облигации первоначально признаются по стоимости	810

Таблица 9.2

## График амортизации облигации

Год	Процент- ный доход (10 %)	Средства получен- ные	Аморти- зация суммы дисконта	Оста- точный дисконт	Балансо- вая стоимость
1.01.2000				190	810
31.12.2000	81	50	31	159	841
31.12.2001	84	50	34	125	875
31.12.2002	88	50	38	87	913
31.12.2003	91	50	41	46	959
31.12.2004	96	50	46		1000

Таким образом, ежегодно облигации имеют определенную балансовую стоимость, рассчитанную по методу эффективной процентной ставки.

01.01.2000.

Дебет: Инвестиции, удерживаемые до погашения 810.

Кредит: Денежные средства 810.

Дебет: Дисконт по облигации 190.

Кредит: Проценты к получению 190.

31.12.2000.

Дебет: Проценты к получению 81.

Кредит: Процентный доход 81.

Дебет: Денежные средства 50.

Кредит: Проценты к получению 50.

Амортизационная стоимость

$$810 + 81 - 50 = 841.$$

Дебет: Инвестиции, удерживаемые до погашения.

Кредит: Дисконт по облигации 31.

31.12.2001.

Дебет: Проценты к получению 84.

Кредит: Процентный доход 84.

Дебет: Денежные средства.

Кредит: Проценты к получению 50.

Амортизационная стоимость

$$875 + 88 - 50 = 875.$$

Дебет: Инвестиции, удерживаемые до погашения.

Кредит: Дисконт по облигации 34.

31.12.2002.

Дебет: Проценты к получению.

Кредит: Процентный доход 88.

Дебет: Денежные средства.

Кредит: Проценты к получению 50.

Амортизационная стоимость

$$875 + 88 - 50 = 913.$$

Дебет: Инвестиции, удерживаемые до погашения.

Кредит: Дисконт по облигации 38.

31.12.2003.

Дебет: Проценты к получению.

Кредит: Процентный доход 91.

Дебет: Денежные средства.

Кредит: Проценты к получению 50.

Амортизационная стоимость

$$913 + 91 - 50 = 954.$$

Дебет: Инвестиции, удерживаемые до погашения.

Кредит: Дисконт по облигации 41.

31.12.2004.

Дебет: Проценты к получению.

Кредит: Процентный доход 96.

Дебет: Денежные средства.

Кредит: Проценты к получению 50.

Амортизационная стоимость

$$954 + 96 - 50 = 1000.$$

Дебет: Инвестиции, удерживаемые до погашения.

Кредит: Дисконт по облигации 46.

**Пример 9.2.** Учет ценных бумаг по амортизированной стоимости у продавца. Организация А 01.01.2000 выпустила облигацию номинальной стоимостью 1000, что совпадает с его рыночной ценой. Основная сумма долга – 1000, срок погашения 31.12.2004. График процентных платежей определен следующим образом: 2000 – 6 %, 2001 – 7 %, 2002 – 8 %, 2003 – 9 %, 2004 – 10 %.

Эффективная ставка процента определяется следующим образом:

$$1000 = \frac{60}{(1+r)^1} + \frac{70}{(1+r)^2} + \frac{80}{(1+r)^3} + \frac{90}{(1+r)^4} + \frac{1100}{(1+r)^5},$$

$$r = 7,85 \cdot 10^{-2}.$$

2000 год

Дебет: Денежные средства. Кредит: Обязательства по облигации 1000.

Дебет: Затраты на проценты. Кредит: Проценты к выплате 80.

Дебет: Проценты к выплате. Кредит: Денежные средства 60.

Амортизационная стоимость

$$1000 + 80 - 60 = 1020.$$

Дебет: Проценты к выплате. Кредит: Обязательства по облигации 20.

Остальные проводки за 2001, 2002, 2003, 2004 годы аналогичны проводкам за 2000 год. Данные для выполнения проводок представлены в табл. 9.3.

График амортизации облигации к примеру 9.2

Год	Балансовая стоимость на начало периода	Процентный расход (7,85 %)	Средства полученные	Балансовая стоимость на конец периода
2000	1000	78,5	60	1018,5
2001	1018,5	79,95	70	1028,45
2002	1028,45	80,73	80	1029,18
2003	1029,18	80,79	90	1019,97
2004	1019,97	80,07	1000+100	0

IFRS 9 содержит ряд ограничений по переклассификации финансовых инструментов. Организация не вправе вводить или выводить финансовый инструмент в категорию или из категории инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Стандарт обязывает незамедлительно переклассифицировать и переоценить по справедливой стоимости финансовые инструменты группы «Удерживаемые до погашения» в категорию «Имеющиеся в наличии для продажи», если изменились намерения или возможности организации в отношении этих финансовых инструментов. Кроме того, если часть финансовых инструментов, которые необходимо вывести из группы «Удерживаемые до погашения» превышает незначительную величину (более 10 % от всей категории) вся оставшаяся часть группы независимо от намерений руководства организации должна быть также переведена в категорию «Имеющиеся в наличии для продажи».

## **10. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ. ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ГИПЕРИНФЛЯЦИИ. ВЛИЯНИЕ ИНФЛЯЦИИ НА ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ (МСФО 21, 29)**

Проблема финансовой отчетности, основанной на подходе изменения цены, достигает такой остроты под давлением гиперинфляции, что финансовая отчетность, составляемая в валюте, подверженной гиперинфляции, не имеет смысла. Поэтому необходим подход, способный позволить предприятиям, которые работают в условиях гиперинфляционной экономики, сдавать достоверную финансовую отчетность.

### **Существуют два подхода расчета уровня гиперинфляции:**

– перевод учетных данных из одной валюты в другую. Финансовые данные, выраженные в валюте, подверженной гиперинфляции, пересчитываются с помощью ценового индекса и выражаются в какой-либо единице измерения (валюте, подверженной инфляции) на день составления баланса;

– устойчивая иностранная денежная единица. Предприятие использует относительно устойчивую валюту, например предшествующую, как валюту финансовой отчетности. Если сумма сделки изначально не выражается в этой устойчивой валюте, то тогда она переводится в устойчивую валюту путем применения метода индексирования. МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики» разрешает использовать только подход перевода учетных данных из одной валюты в другую. Предприятиям, работающим в условиях гиперинфляционной экономики, запрещено согласно МСФО использование подхода устойчивой иностранной денежной единицы как меры измерения в бухгалтерском учете, если эта валюта не удовлетворяет требованиям МСБУ (МСФО) 29 «Результаты изменения курсов иностранных валют», т. е. валюты страны, в которой работает предприятие.

Основная идея МСФО 29 состоит в том, что отчет о результатах операционной деятельности, выраженный в национальной (подверженной гиперинфляции) валюте, без пересчета недействителен:

– финансовый отчет предприятия, функциональная валюта которого является валютой, подверженной гиперинфляции, вне зависимости от того, основан ли он на историческом подходе стоимости

или на подходе текущей стоимости, должен быть выражен в учетных денежных единицах на дату составления бухгалтерского баланса;

- соответствующие цифры на предыдущую дату, по МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», и любая другая информация по сравнению с более ранними периодами также должны быть представлены в учетных денежных единицах на дату составления бухгалтерского баланса;

- прибыль или издержки по неденежным активам должны быть включены в чистый доход и раскрыты отдельной строкой. МСФО 29 требует, чтобы итоговая сумма по балансу, еще не выраженная в учетных денежных единицах на дату составления бухгалтерского баланса, тоже была выражена в учетных денежных единицах на дату составления бухгалтерского баланса посредством применения общего индекса цен. Приведенный ниже пример показывает в общих чертах схему перевода итоговой суммы бухгалтерского баланса предприятия.

### **Пример 10.1. Бухгалтерский учет в условиях гиперинфляции согласно МСФО 29**

Допустим, что предприятие «А» работает в условиях гиперинфляционной экономики, тогда согласно МСФО 29 необходимо все неденежные активы в балансе перевести в учетные денежные единицы с применением общего индекса цен, как показано на рис. 10.1.

Определить, является ли экономика гиперинфляционной в соответствии с МСФО 29 достаточно сложно. Стандарт не устанавливает абсолютное значение уровня гиперинфляции. Вместо этого стандарт рассматривает следующие характеристики в качестве показателей экономического климата страны:

- большинство населения страны предпочитает держать свои сбережения в неденежных активах или в относительно устойчивой иностранной валюте. Сбережения, выраженные в национальной валюте, немедленно инвестируются для сохранения покупательной способности;

- большинство населения страны стремится выражать денежные суммы не в национальной валюте, а в относительно устойчивой иностранной денежной единице. Цены могут выражаться в этой валюте;

- продажа и покупка в кредит осуществляются по ценам, которые компенсируют ожидаемые убытки от потери покупательной

способности денежной единицы в течение периода кредитования, даже если этот период короткий;

- процентные ставки, зарплата и цены связаны с ценовым индексом;

- общий уровень инфляции за последние три года достигает либо превышает 100 %.

Предприятие «А»	До перевода	Предыдущий индекс цен	Индекс цен на конец года	После перевода
Внеоборотные активы	225	150	600	$(600 : 150) \times 225 = 900$
Материальные запасы	250	500	600	$(600 : 500) \times 250 = 300$
Наличные деньги	100	-	-	100
Итого активов	575	-	-	1300
Краткосрочная задолженность	180	-	-	180
Долгосрочная задолженность	250	-	-	250
Капитал	145	-	-	870
Итого	575	-	-	1300

Рис. 10.1. Перевод суммы активов с учетом индекса цен

Определить, в какой момент валюта становится гиперинфляционной и когда прекращает ею быть, на практике не так просто. Рассмотрение тенденций, а также здравый смысл важны при принятии такого решения в той же степени, что и постоянство измерения.

### Процесс перевода учетных данных из одной валюты в другую согласно МСФО 29

Перевод учетных данных из одной валюты в другую согласно МСФО 29 может рассматриваться как процесс, состоящий из нескольких шагов:

- выбор ценового индекса;
- анализ и пересчет активов и задолженности с учетом ценового индекса;
- пересчет отчета о прибылях и убытках на базе ценового индекса;
- расчет прибыли и убытков от чистых денежных активов с учетом ценового индекса;
- перевод из одной валюты в другую учетных данных отчета о движении капитала на базе ценового индекса;
- пересчет соответствующих цифр на базе ценового индекса.

### **Выбор ценового индекса**

Стандарт требует, чтобы предприятия использовали общий индекс цен, который отражает изменения в покупательной способности валюты. Предпочтительно, чтобы тот же самый индекс использовался всеми предприятиями по гиперинфляционной валюте.

Иногда общий индекс цен, выбранный предприятием, неприменим во всех периодах, где необходим пересчет долгосрочных активов. В этом случае предприятию будет необходимо сделать оценку индекса цен, базируемого, например, на изменении обменного курса функциональной валюты к относительно устойчивой иностранной валюте.

### **Анализ и пересчет балансовых активов**

Схема процесса пересчета активов и задолженности согласно требованиям МСФО 29 приведена на рис. 10.2 (бухгалтерский баланс приведен в соответствие с уровнем гиперинфляции).

Когда функциональная валюта, в которой предприятие представляет свои финансовые отчеты, становится гиперинфляционной, необходимо применять МСФО 29. Стандарт требует, чтобы финансовые отчеты и любая другая информация за предшествующие периоды были выражены в учетных денежных единицах на дату составления баланса.

Международный стандарт финансовой отчетности «Первое применение» требует применения МСФО 29 к любым периодам, в течение которых функциональная валюта была гиперинфляционной.



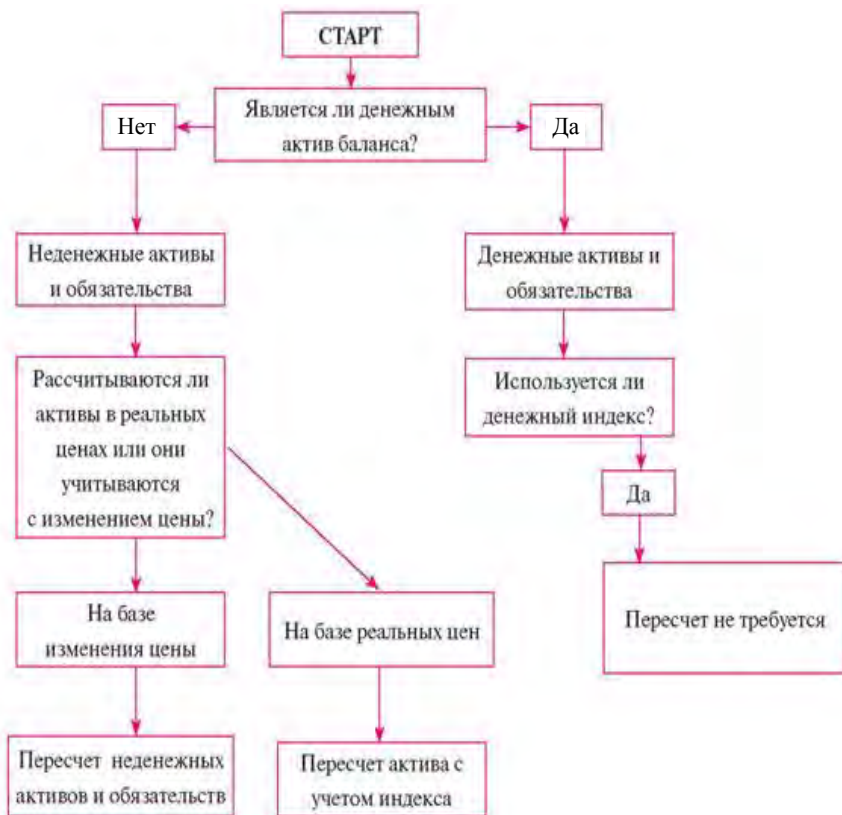


Рис. 10.2. Алгоритм пересчета активов

## 11. УЧЕТ ОПЕРАЦИОННОЙ И ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЫ (МСФО 17)

В широком смысле аренда представляет собой хозяйственную деятельность, спецификой которой является отделение функций собственника от функций пользователя. В МСФО рассмотрению особенностей арендных операций, требованиям к оценке и раскрытию их в финансовой отчетности арендатора и арендодателя посвящен стандарт 17.

Определение аренды охватывает все договора и соглашения, в которых право пользования активом передается на определенное время без юридического перехода права собственности; взамен организация получает одну или ряд компенсационных выплат. Поэтому даже когда формально договор не объявляется договором аренды, но по сути в нем идет речь об арендных отношениях, организация должна следовать требованиям данного стандарта.

По договору аренды организация-арендодатель передает право пользования активом. Вместе с тем возможна ситуация, при которой арендатор привлекает арендодателя для оказания услуг по эксплуатации и обслуживанию арендуемого объекта. Определению аренды также соответствуют договоры, дающие право нанимателю приобрести актив в собственность при выполнении заранее согласованных условий. Такие договоры иногда называют договорами на покупку в рассрочку (*hire purchase contracts*).

В МСФО 17 «Аренда» рассматривается порядок учёта операционной и финансовой аренды (лизинга).

**Операционная аренда** – вид аренды, при которой арендодатель закупает имущество, а затем осуществляет отдельную сделку по передаче его арендатору в качестве предмета аренды.

### **Арендатор:**

– не отражает арендованный объект ни в активе, ни в пассиве своих учетных регистров;

– отражает арендные платежи как расходы, распределенные равномерно в течение срока аренды; этот метод не используется, если иная систематическая основа учёта более правильно отражает временной график получения выгод пользователем.

### **Арендодатель:**

– учитывает актив как основные средства и амортизирует по принципам, которые аналогичны обычной политике амортизации для аналогичных активов;

– арендные платежи учитывает как доходы, распределенные равномерно в течение срока аренды; этот метод не используется, если иная систематическая основа учета более правильно отражает временной график получения выгод пользователем.

### **Определение финансового лизинга**

**Финансовая аренда** – это договор об аренде, по которому практически все связанные с владением активом риски и выгоды переходят арендатору.

В МСФО 17 установлены критерии, на основании которых аренда может быть отнесена к категории финансовой аренды. В частности, необходимо изучать договор аренды на предмет наличия в нем следующих положений.

#### **Основные признаки финансовой аренды:**

1) к концу срока аренды право владения активом переходит к арендатору;

2) арендатор имеет возможность купить актив по цене, которая значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этой возможности, а в начале срока аренды существует объективная определенность того, что эта возможность будет реализована;

3) срок аренды составляет большую часть срока службы актива, несмотря на то, что право собственности не передается;

4) в начале срока аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей составляет по крайней мере практически всю справедливую стоимость арендуемого актива;

5) арендованные активы носят специальный характер, так что только арендатор может пользоваться ими без существенных модификаций.

#### **Дополнительные признаки финансовой аренды:**

1) если арендатор может аннулировать аренду, убытки арендодателя, связанные с аннулированием убытков ложатся на арендатора;

2) прибыли или убытки от колебаний справедливой стоимости ликвидационной суммы получает арендатор (например, в форме

скидки с арендной платы, равной большей части выручки от продаж в конце срока аренды;

3) арендатор имеет возможность продолжить аренду на второй период, с арендной платой значительно ниже рыночного уровня.

При выполнении любого из вышеуказанных критериев аренда отражается как финансовая аренда. Следует отметить, что при определении вида аренды (операционной или финансовой) в МСФО 17 принимается в расчет экономическое содержание операции, а не только форма договора аренды.

Процедура учета финансового лизинга в соответствии с МСФО 17 **у арендатора отражается в балансе следующим образом:**

– арендованное средство отражается в составе активов по стоимости арендованного объекта и соответствующие обязательства учитываются в пассиве арендатора;

– сумма погашения лизингового обязательства определяется как разница между денежным платежом и расходами по уплате процентов.

**В отчете о прибылях и убытках.** Расходы на выплату процентов рассчитываются исходя из выбранной рыночной ставки процента по долговым обязательствам данного типа, применяемой к текущей (оставшейся) сумме лизингового обязательства. Если процентную ставку измерить нельзя, то следует использовать приростную ставку процента на заемный капитал.

**Приростная ставка процента на заемный капитал** – это ставка процента, которую пришлось бы арендатору платить по аналогичной аренде, или, если таковую определить невозможно, ставка на начало срока аренды, которую арендатор должен был бы платить за заёмные средства, полученные на такой же срок и при том же обеспечении в объеме, необходимом для покупки актива.

### **Пример 11.1**

По договору финансового лизинга сдано в аренду оборудование по рыночной стоимости в 100 000 долларов США сроком на 5 лет, с ежегодной арендной платой в 24 000 долларов США, уплачиваемой в начале каждого года. Общая сумма арендных платежей составляет 120 000 долларов США. Ставка заемного процента составляет 10 %. Расчет арендных платежей представлен в табл. 11.1.

Таблица 11.1

## Расчет арендных платежей Арендатора.

Дата	Сумма ежегодных арендных платежей	Проценты (10 %) по непоплаченной части арендных обязательств	Уменьшение основного долга	Арендные обязательства к оплате
Контракт	USD	USD	USD	USD
1-й год	24 000	–	24 000	100 000
2-й год	24 000	7 600	16 400	76 000
3-й год	24 000	5 960	18 040	59 600
4-й год	24 000	4 156	19 844	41 560
5-й год	24 000	2 284	21 716	21 716
	120 000	20 000	100 000	0

Имущество, сданное в аренду по договору финансового лизинга, должно отражаться в балансовом отчёте как дебиторская задолженность. Арендодатель распределяет финансовый доход в течение всего срока аренды на систематической и рациональной основе. Признание дохода в финансовой отчётности арендодателя должно базироваться на закономерности, отражающей постоянное периодическое возмещение текущей стоимости арендованного имущества.

Арендодатель не начисляет амортизацию на имущество, и весь его доход складывается исключительно из процентов.

## 12. ВЫРУЧКА МСФО 18

Выручка организации – это валовые поступления экономических выгод, полученных организацией от обычных видов деятельности, когда эти поступления увеличивают капитал. (В понятие выручки не входит увеличение капитала за счет взносов вкладчиков).

Суммы, полученные для передачи третьей стороне, такие как налог с продаж, налог на добавленную стоимость, а также суммы, получаемые для принципала (комитента) в рамках агентских (комиссионных) взаимоотношений, исключаются из выручки.

### **Оценка выручки**

Выручка оценивается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого вознаграждения за вычетом суммы торговых или оптовых скидок. В случае получения беспроцентного пролонгируемого кредита или кредита с процентной ставкой ниже рыночной определяется чистая дисконтированная стоимость будущих поступлений.

Ставка, применяемая для дисконтирования, представляет наибольшее значение из показателей средневзвешенной стоимости капитала и предельно высоких ставок процента.

Обмен товаров рассматривается как операция, создающая выручку. Справедливая стоимость определяется как стоимость переданных товаров и услуг, скорректированных на сумму денежных средств и их эквивалентов, подлежащих получению по этой сделке.

### **Идентификация сделки**

В случае если сделка подразумевает последующее обслуживание проданного товара, выручка, относящаяся к предоставлению данной услуги, признается в течение всего периода обслуживания.

Сочетание сделок, например, в рамках договора о продаже с обратной покупкой, рассматривается как одна сделка.

### **Продажи товаров**

Выручка от продажи товаров должна признаваться, когда выполняются все перечисленные ниже условия:

1. Организация-продавец перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары.
2. Организация-продавец больше не участвует в управлении товарами в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары.
3. Сумма выручки может быть надежно оценена.

4. Существует вероятность того, что в организацию продавца поступят экономические выгоды, связанные со сделкой.

5. Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

Обычно при передаче права собственности происходит передача рисков и вознаграждений. Обычный кредитный риск, связанный с продажами, не является причиной для отсрочки признания выручки.

Если сделка несет в себе значительные риски, выручка по ней не признается. Например:

1. Если условиями контракта предусмотрен возврат товаров и невозможно оценить вероятность возврата, то процесс признания выручки не считается законченным до тех пор, пока заказчик не признает приемку товаров.

2. Если работы по установке (монтажу) товаров у покупателя еще не закончены, а они составляют значительную часть стоимости контракта, выручка по этой сделке не признается до завершения установки.

3. Признание выручки откладывается, если получение выручки продавцом зависит от получения выручки покупателем в результате перепродажи товаров.

4. Если продавец представляет дополнительные гарантии от неудовлетворительного функционирования товаров (свыше того, что включается в условия обычной гарантии).

### **Пример. 12.1**

В марте вы поставили агенту пять автомобилей по 400 тысяч за единицу по консигнационному договору, и право собственности и риски остаются у вас. В июле агент продает автомобили по 600 тысяч за каждый, но вы получаете деньги только в августе. Агент зарабатывает комиссию в размере 10 % от суммы продажи.

Выручка признается в июле, когда агент осуществляет продажу автомашин.

В случае когда меры валютного контроля ограничивают перевод суммы выручки от сделки, признание выручки возможно только после получения разрешения на перевод средств.

После того, как сумма признана в качестве выручки, риск невыплаты рассматривается как расходы, связанные с безнадежными или сомнительными долгами.

Если покупателю предоставляются гарантии, затраты на гарантийное обслуживание немедленно признаются в качестве расходов. Если расходы не могут быть надежно оценены, полученное возмещение не может признаваться в качестве выручки, но должно признаваться в качестве обязательства до тех пор, пока не закончится гарантийное обязательство.

### **Предоставление услуг**

Выручка, связанная с предоставлением услуг, должна признаваться путем указания на стадию завершенности сделки на отчетную дату.

Стадия завершения сделки, понесенные на тот момент затраты и затраты, необходимые для завершения сделки, должны быть надежно определены.

Проверка и пересмотр оценки не означает, что результат договора не может быть надежно оценен.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают стадию завершенности сделки. На начальных стадиях исполнения сделки часто бывает трудно надежно оценить ее рентабельность.

Если существует вероятность того, что будут компенсированы только затраты, то выручка по договору признается только в той степени, в какой ожидается компенсация понесенных затрат. (Учет по уровню безубыточности: отсутствие прибыли и убытков).

В случае когда нет вероятности возмещения расходов, выручка не признается и все затраты немедленно признаются как расход.

Таким образом, в зависимости от уровня предсказуемости размера окончательного финансового результата, применяется один из трех вариантов расчета выручки:

1. Предполагаемая прибыль. Метод признания выручки по мере готовности.
2. Предполагаемая безубыточность (расходы равны доходам). Признание выручки только в пределах возмещения затрат.
3. Предполагаемые убытки. Отсутствие признания выручки (признание всей суммы невозмещаемых затрат в качестве расхода).

**Проценты, лицензионные платежи и дивиденды.** Выручка должна признаваться на основе следующего подхода: Проценты должны признаваться на пропорционально-временной основе, учи-



тывающей эффективный реальный доход на актив. (При расчете эффективного реального дохода учитывается любая комиссия, любое дисконтирование или дополнительные выплаты, возникшие при выпуске финансовых инструментов).

В случае, когда невыплаченные проценты или дивиденды начисляются перед приобретением финансовых инструментов, последующее получение процентов и дивидендов распределяется на два периода:

- проценты и дивиденды, начисление (наращение) которых относится к периоду до приобретения финансовых инструментов;
- проценты и дивиденды, начисление (наращение) которых относится к периоду после приобретения.

Часть, относящаяся к периоду до приобретения, вычитается из стоимости финансовых инструментов. Только часть после приобретения признается в качестве выручки.

### **13. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ**

Отчет о прибылях и убытках характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. Следует отметить, что МСФО требуют гораздо большей детализации при составлении отчета о прибылях и убытках. Кроме того, МСФО предусматривают несколько иную группировку доходов и расходов, чем отечественные стандарты. Для составления отчетности по МСФО обычно производятся корректировки, которые затрагивают формирование показателя нераспределенной прибыли отчетного периода и, следовательно, оказывают влияние на величину доходов и расходов организации.

Для подготовки отчета о прибылях и убытках необходимо осуществить:

1. Сбор и анализ информации о доходах и расходах организации.
2. Переклассификацию доходов и расходов в соответствии с требованиями МСФО.
3. Внесение корректировочных проводок в рабочие таблицы.
4. Раскрытие показателя «Операционная прибыль по элементам затрат».

5. Составление отчета о прибылях и убытках и раскрытие линейных статей.

В процессе сбора и анализа информации по формированию доходов и расходов организации следует:

- определить доходы и расходы по основным видам деятельности;

- определить элементы затрат, по которым вы будете классифицировать расходы при формировании пояснений к финансовой отчетности;

- определить общие и административные расходы, расходы на продажу;

- определить затраты на финансирование;

- определить нереализованные курсовые разницы;

- определить прочие доходы и расходы, не относящиеся к основной деятельности.

В соответствии с МСФО отчет о прибылях и убытках должен включать, как минимум, следующие линейные статьи:

- выручка от реализации и другие доходы от основной деятельности;

- результаты операционной деятельности;

- затраты по финансированию;

- долю прибылей и убытков ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;

- расходы по налогу на прибыль;

- прибыль или убыток от обычной деятельности;

- результаты чрезвычайных обстоятельств;

- долю меньшинства;

- чистая прибыль или убыток за отчетный период.

Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться в отчете о прибылях и убытках, если это необходимо для достоверного понимания финансовых результатов деятельности организации.

**Несоответствие доходов и расходов.** Например, классификация доходов может предусматривать выделение видов деятельности, по которым не выделяются расходы.

### **Калькуляция расходов по элементам затрат**

Согласно требованиям МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» при формировании отчета о прибылях и убытках по функциональному признаку, требуется также раскрытие расходов организации по элементам затрат. Данная классификация также будет использована при составлении отчета о движении денежных средств и может быть полезна при прогнозировании будущих потоков денежных средств. Раскрытие расходов по элементам затрат производится на основе данных первичных документов организации.

МСФО не устанавливают никакой обязательной формы отчета о прибылях и убытках. Однако стандарты предусматривают два формата представления расходов: по характеру затрат или по функциям затрат (метод себестоимости продаж).

#### ***По характеру затрат***

Расходы объединяются в соответствии с их характером (например, материалы, амортизация, заработная плата) и не распределяются по видам деятельности организаций, при этом вводится статья «Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства». Данный способ применим для небольших организаций, где нет необходимости в распределении расходов в соответствии с их функциональной классификацией. Пример составления представлен в табл. 13.1.

Однако в силу того, что информация о характере затрат полезна организации для прогнозирования будущих потоков денежных средств, функциональная классификация расходов (метод функций затрат) требует дополнительного раскрытия (амортизация, расходы на заработную плату).

#### ***По функциям затрат***

Расходы классифицируются в соответствии с их функцией в соответствии с табл. 13.2. При этом выделяют себестоимость продаж, расходы по реализации и общие и административные расходы. Считается, что этот способ обеспечивает представление более уместной информации, хотя и несет в себе некоторую долю субъективности при разбивке затрат по видам деятельности.

Таблица 13.1

Отчет о прибылях и убытках,  
составленный по методу характера затрат

Выручка	X
Прочий операционный доход	(X)
Изменения в запасах ГП и НП	X
Сырье и материалы	(X)
Заработная плата	(X)
Амортизация	(X)
Прочие операционные расходы	(X)
Суммарные операционные расходы	(X)
Прибыль от операционной деятельности	X

Таблица 13.2

Отчет о прибылях и убытках,  
составленный по методу функций затрат

Выручка	X
Себестоимость продаж	(X)
Валовая прибыль	X
Административные расходы	(X)
Коммерческие расходы	(X)
Прочий операционный доход	X
Прочие операционные расходы	(X)
Прибыль от операционной деятельности	X

### **Составление пояснений к отчету о прибылях и убытках**

Пояснения к отчету о прибылях и убытках должны содержать следующую информацию:

- раскрытие доходов и расходов по основным видам деятельности с разбивкой по элементам затрат;
- раскрытие расходов периода (общих и административных и коммерческих расходов) по элементам затрат;
- раскрытие прочих доходов и расходов по элементам затрат;
- раскрытие элементов затрат, участвующих в формировании показателя операционной прибыли и раскрытие сумм разницы меж-

ду начисленными и списанными на себестоимость реализованной продукции расходами на оплату труда, отчислениями во внебюджетные фонды, амортизацией.

**Налог на прибыль определяется в соответствии с требованиями МСФО 12.**

Отложенный налог возникает при учете временных разниц между системой налогообложения и системой бухгалтерского учета. Это экономическое событие, в результате которого возникает налог, независимо от того, когда уплачен налог (или когда он взимается). Это образует связь между системами налогообложения, отраженными в налоговой отчетности.

Нередко налоги собираются как задолженность либо авансом. При этом возникает разница во времени между моментом, когда прибыль отражается в отчетности, и моментом уплаты налога на эту прибыль, что влечет образование налогового обязательства (или налогового актива).

МСФО 12 устанавливает нормы, позволяющие преодолеть эту проблему таким образом, чтобы финансовая отчетность, составляемая в соответствии с различными налоговыми правилами, отражала результаты взимания налогов в соответствующий момент времени. МСФО 12 требует от организаций учитывать налоговые последствия операций так же, как учитываются сами операции, т. е.:

- по операциям, отражаемым в отчете о прибылях и убытках, все налоговые последствия также отражаются в отчете о прибылях и убытках;
- операциям, отражаемым непосредственно на счете капитала, налоговые последствия также отражаются на счете капитала (например, переоценка стоимости имущества).

Признание отложенных налоговых активов и обязательств при объединении бизнеса влияет на величину гудвилла, возникающего в результате этого объединения.

МСФО 12 также регламентирует:

- признание активов по отложенному налогу, возникающих при перенесении на будущее неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых кредитов;
- представление налогов на прибыль;
- раскрытие информации о налогах на прибыль.

### Пример 13.1

Ваша организация получила необлагаемую налогом субсидию в размере 4 млн USD на создание новых рабочих мест. Впоследствии она была оштрафована на 1 млн USD за нарушение экологических норм в результате несанкционированного сброса химических отходов в реку. Для целей налогообложения штраф не учитывается.

**Решение.** В финансовой отчетности указанные статьи будут отражены, но при расчете налогов они не учитываются. При расчете налогов бухгалтерскую прибыль необходимо откорректировать на соответствующие суммы. Отложенные налоги в отношении постоянных разниц не рассчитываются. Если обе статьи в полном объеме влияют на формирование прибыли за один отчетный период, то налоговый расчет будет выглядеть так, как представлено в табл. 13.3.

В приведенном ниже примере и далее используются следующие условные обозначения: ББ – бухгалтерский баланс, ОПУ – отчет о прибылях и убытках.

Таблица 13.3

#### Бухгалтерские расчеты и проводки, суммы, млн USD

Бухгалтерская прибыль			486
Минус субсидии			-4
Плюс штраф			+1
Равно налогооблагаемой прибыли			483
Начисление налога = $483 \cdot 18\% = 89,94$			
	ОПУ/ББ	Дебет	Кредит
Расходы по налогу	ОПУ	86,94	
Налог к уплате	ББ		86,94

Удерживаемые налоги, такие как налоги, выплачиваемые дочерней или ассоциированной организацией, инвестируемой организацией или совместным предприятием с прибыли, распределяемой в пользу отчитывающейся организации.

МСФО 12 определяет порядок учета временной разницы, которая может возникнуть в результате предоставления таких субсидий или инвестиционных налоговых кредитов, которые изменяют время уплаты налогов.

**Постоянные разницы** – это разницы, которые возникают между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью в том случае, когда признанный в бухгалтерском учете доход или расход не включаются в налогооблагаемую прибыль.

Государственные субсидии могут предоставляться на безвозмездной основе и не облагаться налогом. Проценты на государственные облигации часто не облагаются налогами. Штрафы, выплачиваемые организацией, обычно не вычитаются при расчете налогооблагаемой прибыли. Расчет влияния таких операций позволяет определить величину налога за отчетный период. В дальнейшем постоянные разницы не учитываются и не влекут за собой возниконовения активов или обязательств по отложенным налогам.

**Бухгалтерская прибыль** – это чистая прибыль за отчетный период до вычета налогов.

**Налогооблагаемая прибыль** (налоговый убыток) за отчетный период – рассчитанная в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, прибыль, с которой взимаются (возмещаются) налоги на прибыль.

**Расходы (доходы) по налогу** – это совокупное значение текущего и отложенного налогов, включаемое в чистую прибыль (или убыток) за отчетный период. Расходы (доходы) по налогу включают как расход (доход) по текущему налогу, так и расход (доход) по отложенному налогу.

**Текущий налог** – это совокупная величина налога на прибыль к уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка) за отчетный период.

**Обязательства по отложенному налогу** – это величина налогов к уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемой временной разницы.

**Активы по отложенному налогу** – это налоги, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

- вычитаемых временных разниц;
- неиспользованных налоговых убытков;
- неиспользованных налоговых кредитов.

**Временная разница** – это разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его налоговой базой. Временная разница может быть:

- либо налогооблагаемой временной разницей, которая приводит к увеличению налогооблагаемой прибыли в будущих периодах, когда балансовая стоимость актива (или обязательства) возмещается (погашается);

- вычитаемой временной разницей, которая приводит к уменьшению налогооблагаемой прибыли (формированию налогового убытка) в будущих периодах, когда балансовая стоимость актива (или обязательства) возмещается (погашается).

**Налоговая база актива (или обязательства)** – это стоимость данного актива (или обязательства) для целей налогообложения. Она может быть представлена стоимостью основных средств, которая будет списываться в расход для целей налогообложения. Другие примеры приведены ниже.

**Налоговая база** – это сумма, которая для целей налогообложения подлежит вычету в течение срока использования актива.

Бухгалтерский учет налогов упрощается, когда хозяйственная операция регистрируется как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения в одном отчетном периоде. Если операция осуществляется в году 1, а налог уплачивается в году 2, то в году 1 операция будет отражаться без начисленных налогов, а в году 2 будут отражены начисленные налоги без операции. **Признание отложенных налогов не изменяет даты уплаты какого-либо налога.** Они представляют собой результат реализации концепции начисления (соответствия), принятой МСФО.

**Бухгалтерский учет налогов предусматривает следующие шаги:**

- расчет и регистрацию текущего налога на прибыль к уплате (или возмещению);
- определение налоговой базы активов и обязательств;
- расчет разниц между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой с целью определения временных разниц;



- выделение временных разниц, которые не учитываются в силу действия специальных исключений, предусмотренных МСФО;
- расчет чистой временной разницы;
- анализ чистой вычитаемой временной разницы и неиспользованных налоговых убытков с целью обоснования признания актива по отложенному налогу;
- расчет актива и обязательства по отложенному налогу путем умножения соответствующих ставок налога на временную разницу;
- определение движения сальдо по отложенному налогу;
- принятие решения о возможности зачета активов и обязательств по отложенному налогу в консолидированной финансовой отчетности между различными организациями группы;
- регистрацию активов и обязательств по отложенному налогу с отражением соответствующей записи на счете прибылей и убытков или на счете капитала.

Расход (или доход) по налогу текущего периода отражает величину кредиторской (или дебиторской) задолженности с учетом налогового возмещения и любых корректировок по отложенным налогам. Текущие расходы по налогу отражаются в отчете о прибылях и убытках, за исключением налогов, относящихся к операциям, которые отражаются на счете капитала. Например, налоги, связанные с переоценкой основных средств, следует признавать на счете капитала. Если сумма уже выплаченного налога оказывается выше величины, подлежащей выплате за отчетный период, то превышение отражается как актив.

**Пример 13.2.** Организация перечислила в бюджет 100 млн USD в качестве предоплаты налогов. По расчету налоговые расходы равны 87 млн USD за год, из которых 3 млн USD связаны с переоценкой основных средств.

**Решение.** Учет предоплаты налогов и расходов по налогу на прибыль сведен в табл. 13.4.

Таблица 13.4

## Бухгалтерские расчеты и проводки, суммы, млн USD

Наименование операции	ОПУ/ББ	Дебет	Кредит
Предоплата налогов	ББ	100	
Денежные средства	ББ		100
Учет предоплаты налогов			
Расходы по налогу – отчет о прибылях и убытках	ОПУ	84	
Расходы по налогу – резерв переоценки	ББ	3	
Предоплата налогов	ББ		87

Налоговый убыток, который может быть перенесен на предыдущие периоды для уменьшения налогов за предыдущий период, следует отражать как актив в периоде его возникновения.

Налоговая база актива или обязательства представляет собой величину статьи баланса, рассчитанную по налоговым правилам. Амортизация основных средств, определяемая для целей бухгалтерского учета, может отличаться от амортизации, исчисляемой для целей налогообложения.

Специальные правила применяются к обязательствам, которые представляют собой доход, полученный авансом (доход будущих периодов). Налоговая база такой статьи равна:

- ее балансовой стоимости, если доход подлежит налогообложению в следующем периоде;
- нулю, если доход облагается налогом в том периоде, когда были получены деньги.

Вычитаемые или налогооблагаемые разницы могут возникать по статьям, которые не были включены в бухгалтерский баланс. Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР) могут быть понесены в текущем периоде, но приниматься к вычету для целей налогообложения в последующих периодах. Налоговая база отражает размер вычетов, которые могут быть совершены в будущем.

Инвестирование в дочернюю организацию, ассоциированную организацию, филиал или совместное предприятие приведет к уве-

личению налоговой базы инвестиций в финансовой отчетности материнской организации. Налоговая база часто равна себестоимости инвестиции. В результате последующих изменений балансовой стоимости инвестиции возникает разница между налоговой базой и балансовой стоимостью. Балансовая стоимость изменится, например, если инвестиции учитываются на основе метода долевого участия или в случае отражения обесценения инвестиции.

**Пример 13.3.** Организация приобретает дочернюю организацию за 70 млн USD. Ее хозяйственная деятельность идет плохо, и требуется провести обесценение инвестиции в размере 10 млн USD. Налоговая база составляет 70 млн USD, т. е. себестоимость инвестиции. В связи с обесценением она не корректируется, поэтому возникает разница между налоговой базой и балансовой стоимостью в размере 10 млн USD.

**Решение.** Актив по отложенному налогу будет компенсирован, когда инвестиции будут окончательно ликвидированы, и соответствующий убыток будет учтен при расчете налога (табл. 13.5).

Таблица 13.5

Бухгалтерские расчеты и проводки, суммы, млн USD

	ОПУ/ББ	Дебет	Кредит
Инвестиции в дочернюю организацию	ББ	70	
Денежные средства	ББ		70
Учет приобретения дочерней организации			
Обесценение дочерней организации	ОПУ	10	
Инвестиции в дочернюю организацию	ББ		10
Доход по налогу (ставка 24 %)	ОПУ		2,4
Актив по отложенному налогу	ББ	2,4 млн	

При оценке обязательств и активов по отложенному налогу следует принимать во внимание то, каким образом руководство предполагает списать соответствующий актив или обязательство. В некоторых странах применяются различные ставки налога в зависи-

мости от решения продать или использовать актив. Однако обязательства или активы по отложенному налогу, связанные с неамортизируемыми активами (например, с землей), могут отражать только те налоговые последствия, которые возникнут в результате продажи данного актива.

Это объясняется тем, что актив не амортизируется. Соответственно для целей налогообложения балансовая стоимость актива (или его налоговая база), по которой не начисляется амортизация, отражает сумму, возмещаемую продажей данного актива.

В учете отложенных налогов центральное место отводится временным разницам. Временные разницы возникают, когда балансовая стоимость актива или обязательства отличается от их налоговой базы. Вычитаемая временная разница приводит к образованию актива по отложенному налогу (который уменьшит будущий налог), а налогооблагаемая временная разница – обязательства по отложенному налогу (которое увеличит будущий налог).

Налогооблагаемая временная разница имеет место, когда расход принимается к расчету налога в периоде, следующем за тем периодом, в котором учтены расходы, отраженные в финансовой отчетности.

Налогооблагаемая временная разница возникает в тех случаях, когда:

- балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу;
- балансовая стоимость обязательства меньше его налоговой базы.

Во многих случаях налогооблагаемая временная разница обусловлена различием во времени признания доходов и расходов в налоговом и бухгалтерском учете.

Значение временных разниц определяется исходя из требований налогового законодательства, регламентирующего деятельность организации.

Вычитаемые временные разницы образуются в том случае, когда расход учитывается для целей налогообложения позже, чем в бухгалтерском учете.

Вычитаемая временная разница возникает:

- если балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы;
- балансовая стоимость обязательства выше его налоговой базы.

Как и в отношении налогооблагаемой временной разницы, во многих случаях вычитаемая временная разница обусловлена различием во времени отражения соответствующей операции в бухгал-

терском учете и для целей налогообложения. Налогооблагаемая и вычитаемая временная разница возникает в том случае, когда бухгалтерская оценка активов и обязательств отличается от показателей, определяемых на основе налоговых правил.

Разница, возникающая при доведении балансовой оценки объекта до его справедливой стоимости, независимо от того, когда выполняется корректировка – при приобретении или в иных случаях, отражается так же, как любая налогооблагаемая или вычитаемая разница, образующаяся в иных случаях.

При объединении бизнеса активы и обязательства приобретенной организации должны быть оценены по справедливой стоимости. Новые оценки будут в большей степени отражать их рыночную стоимость, нежели их учетную стоимость. Переоцененные статьи будут использоваться при составлении консолидированной отчетности.

Обычно какие-либо изменения стоимости не приводят к немедленному образованию налоговых расходов или налогового кредита. В то же время отложенные налоги должны отражать изменения стоимости. Чистая разница обусловит увеличение или уменьшение гудвилла.

В результате консолидации может возникнуть временная разница в том случае, когда балансовая стоимость статьи в консолидированной финансовой отчетности отличается от ее налоговой базы. Налоговая база и налоговые расходы часто основываются на балансовой стоимости, отраженной в индивидуальной отчетности членов группы.

Не во всех случаях временная разница признается в балансе как отложенный налог.

Исключениями являются разницы:

- при наличии гудвилла и отрицательного гудвилла
- первоначальном признании определенных активов и обязательств;
- определенных инвестициях.

**Гудвилл** представляет собой результат вычитания величины чистых активов приобретаемой организации, представляющей разницу между справедливой стоимостью ее активов и обязательств, из цены покупки организации. МСФО не допускает признания обязательства по отложенному налогу в связи с гудвиллом, когда его амортизация/обесценение не учитывается для целей налогообложения. С марта 2004 г. гудвилл больше нельзя амортизировать согласно МСФО.

Обязательство по отложенному налогу в отношении гудвилла не признается, так как это приведет к увеличению самого гудвилла.

В целом, гудвилл – это бухгалтерское понятие, относящиеся к группе. В большинстве стран объектами налогообложения выступают индивидуальные организации, а не группы. И лишь в крайне редких случаях гудвилл (и его амортизация или обесценение) являются статьями, предусматривающими налоговые льготы.

В тех же случаях, когда налогообложением охватываются объединения организаций, могут появиться отложенные налоги. Если статья (дохода или расхода) не учитывается в расчете налога, ее следует исключить из расчета как постоянную разницу (смотрите выше).

Некоторые МСФО допускают отражение активов по справедливой или переоцененной стоимости:

- если переоценка актива также отражается в налоговой базе, то временная разница не возникает;

- если переоценка не влияет на налоговую базу, то образуется временная разница и должны признаваться отложенные налоги.

МСФО 12 не допускает признания актива по отложенному налогу, обусловленному вычитаемой временной разницей, связанной с отрицательным гудвиллом, который сразу должен отражаться как доход. Соответственно данная разница является постоянной.

Второе исключение связано с временной разницей, которая возникает в результате **первоначального признания актива или обязательства** (но не при объединении организаций) и не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль. Данное исключение действует при ограниченных обстоятельствах, таких как:

- активы, для которых не предусмотрены никакие вычеты для целей налогообложения и стоимость которых будут возмещаться посредством их использования. Например, налоговые органы некоторых стран не облагают налогом на прибыль или убыток от выбытия долевых инвестиций; налоговая база таких инвестиций соответственно равна нулю;

- активы, имеющие налоговую базу, которая отличается от их стоимостного показателя при приобретении. Например, актив, который привлекает инвестиционный налоговый кредит.

Исключение распространяется также на те случаи, когда не подлежащая налогообложению государственная субсидия, полученная в связи с приобретением актива, при определении балансовой стои-

мости этого актива вычитается, но для целей налогообложения из его налоговой базы не вычитается. В таком случае балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, т. е. имеет место вычитаемая временная разница.

Государственные субсидии могут также отражаться как доход будущих периодов (МСФО 20), и в таком случае разница между субсидией и ее налоговой базой, равной нулю, представляет собой вычитаемую временную разницу. Независимо от того, какой метод представления принимается организацией, она не признает соответствующий актив по отложенному налогу. Данное исключение не распространяется на комбинированные финансовые инструменты, которые признаются с разделением на долевой и долговой компоненты.

Организация должна признавать активы или обязательства по отложенному налогу в отношении **инвестиций в дочерние, ассоциированные организации и совместные предприятия**, за исключением следующих ситуаций:

- если материнская организация (или инвестор) способна контролировать сроки компенсации (погашения) налогооблагаемой временной разницы и очевидно, что данная временная разница не будет компенсирована в обозримом будущем;

- если предполагается, что вычитаемая временная разница сохранится в обозримом будущем.

Указанные условия будут выполняться в том случае, когда материнская организация контролирует дивидендную политику дочерней организации и принимает решение о том, что нераспределенная прибыль не будет распределяться в обозримом будущем. Как правило, инвесторы должны учитывать обязательства по отложенному налогу, связанные с ассоциированными организациями и совместными предприятиями, за исключением случаев, когда между сторонами существует соглашение о том, что в обозримом будущем прибыль распределяться не будет.

Активы по отложенному налогу, возникающие в связи с вычитаемыми временными разницами, должны пересматриваться с целью определения возможности их признания. Реализация (использование) активов по отложенному налогу (т. е. будущий налоговый вычет) зависит от того, будет ли получено в будущем достаточно налогооблагаемой прибыли.

### Пример 13.4

Организация имеет актив по отложенному налогу в размере 1 млн USD. Организация постоянно несет убытки, и совет директоров принимает решение о ликвидации фирмы через два года. В течение следующих двух лет также ожидаются убытки.

**Решение.** Ранее признанный актив по отложенному налогу следует списать, если не существует реального способа передачи его другой фирме, которая сможет им (будущим налоговым вычетом) воспользоваться.

Таблица 13.6

Бухгалтерские расчеты и проводки, суммы, USD

	ОПУ/ББ	Дебет	Кредит
Актив по отложенному налогу	ББ		1 млн
Расход по налогу	ОПУ	1 млн	
Списание актива по отложенному налогу			

**Налогооблагаемая прибыль** возникает из трех источников:

1. Существующие налогооблагаемые временные разницы: существует налогооблагаемая временная разница, связанная с одним и тем же налоговым органом и с одной и той же подлежащей налогообложению организацией.

Для того чтобы квалифицировать актив по отложенному налогу, временная разница должна быть компенсирована (погашена) в том же периоде, что и ожидаемое восстановление вычитаемой временной разницы, или в периоды, в которые налоговый убыток, связанный с отложенным налоговым активом, может быть перенесен на будущие или прошлые периоды.

2. Будущая налогооблагаемая прибыль: организация может признать актив по отложенному налогу в том случае, когда она ожидает достаточную налогооблагаемую прибыль в будущем.

3. Планирование налогов: организации часто занимаются планированием налогов с целью использования налоговых активов.

Деятельность по планированию налогов предусматривает такое управление налогооблагаемой прибылью, чтобы налоговые убытки и кредиты использовались до истечения срока их действия. При



этом в ходе использования кредитов и убытков осуществляется перемещение налогооблагаемой прибыли между периодами.

При вынесении решения о признании актива по отложенному налогу следует принимать во внимание возможности планирования налогов. Их, однако, не следует использовать в целях уменьшения обязательства по отложенному налогу до его погашения. Организация может признать актив по отложенному налогу, обусловленный неиспользованными налоговыми убытками (или кредитами), если существует высокая вероятность образования в будущем налогооблагаемой прибыли, против которой могут быть зачтены неиспользованные убытки (и кредиты).

Налоговые убытки, однако, могут указывать на то, что налогооблагаемой прибыли в будущем может и не быть. Это имеет место в том случае, когда организация постоянно несет убытки. Заключенные договоры купли-продажи, а также рентабельная деятельность в прошлом, в котором отсутствуют случаи получения убытков (например, от продажи неприбыльной деятельности), могут служить основанием для вывода о получении налогооблагаемой прибыли в будущем.

Организации следует учитывать актив по отложенному налогу только в той степени, в какой возникла соответствующая достаточная налогооблагаемая временная разница или когда имеются строгие доказательства получения достаточной налогооблагаемой прибыли в будущем. Кроме того, организация должна принимать во внимания ограничения по срокам переноса таких убытков и кредитов на будущие периоды, которые предусмотрены налоговыми органами.

Активы и обязательства по отложенным налогам следует оценивать, исходя из налоговых ставок, которые, как предполагается, будут применяться в том периоде, когда актив или обязательство ликвидируется.

Наилучшая оценка ставки налога, которая будет применяться в будущем, это ставка, которая была установлена (или «в значительной степени установлена») на отчетную дату. Ставка налога считается «в значительной степени установленной», когда процесс одобрения проекта соответствующего законодательного акта находится в стадии завершения.

В том случае, если к различным видам и суммам налогооблагаемой прибыли применяются различные ставки налога, используется средняя ставка. Оценка актива или обязательства по отложенному

налогу должна отражать тот способ, посредством которого организация намеревается возместить /погасить балансовую стоимость актива или обязательства.

Например, если организация предполагает продать инвестиции и операция подлежит обложению налогом на прибыль от выбытия долгосрочных активов, то организации следует рассчитать соответствующее обязательство по отложенному налогу по ставке налога, применяемой к прибыли от выбытия долгосрочных активов, если она отличается от основной ставки налога на прибыль.

Прибыль может облагаться налогами по различным ставкам в зависимости от того, была ли она распределена среди акционеров. Организация должна оценить актив и обязательство по отложенному налогу с использованием ставки налога, применяемой к нераспределенной прибыли.

Когда впоследствии дивиденды объявляются и отражаются в финансовой отчетности, организация должна признать связанные с дивидендами налоговые последствия для организации (при наличии таковых).

Активы и обязательства по отложенным налогам не должны дисконтироваться. Движение активов и обязательств по отложенному налогу следует учитывать:

- либо как расходы по отложенному налогу, либо как кредит в отчете о прибылях и убытках;
- либо в отчете об изменениях в капитале в отношении тех операций, налоговые последствия по которым признаются в отчете об изменениях в капитале.

**Пример 13.5.** Возникла временная налогооблагаемая разница в размере 200 млн USD. Ставка налога на прибыль составляет 24 %. В следующем периоде было официально объявлено о понижении ставки налога на прибыль до 18 %.

**Р е ш е н и е.** Обязательство по отложенному налогу будет уменьшено:  $200 \text{ млн USD} \cdot 18 \% = 36 \text{ млн USD}$ .

(Данный пример исходит из допущения, что все отложенные налоги связаны с отчетом о прибылях и убытках).

Таблица 13.7

## Бухгалтерские расчеты и проводки, суммы, USD

	ОПУ/ББ	Дебет	Кредит
Обязательство по отложенному налогу	ББ		48 млн
Расходы по налогу – отложенные налоги	ОПУ	48 млн	
Создание обязательства по отложенному налогу			
Обязательство по отложенному налогу	ББ	8 млн	
Доход по налогу (или уменьшение расходов по налогу) – отложенные налоги	ОПУ		8 млн
Изменение ставки для расчета обязательства по отложенному налогу			

**Последующее признание**

В каждую отчетную дату организация должна пересматривать неучтенные активы по отложенному налогу с тем, чтобы определить, позволяют ли новые условия возместить данный актив.

Например, организация, которая приобретает другую организацию в случае объединения организаций, могла не отразить актив по отложенному налогу, обусловленный налоговыми убытками. Впоследствии приобретенная организация может, однако, сформировать достаточную сумму налогооблагаемой прибыли для поглощения этих убытков, что позволит осуществить признание в консолидированной финансовой отчетности. Аналогичным образом у приобретенной организации может быть неучтенный актив по отложенному налогу, обусловленный налоговыми убытками. После приобретения эти убытки могут быть покрыты будущей налогооблагаемой прибылью, сгенерированной группой.

После признания балансовая стоимость активов и обязательств по отложенному налогу изменяется вследствие возникновения и сокращения временных разниц в последующих периодах.

Балансовая стоимость актива по отложенному налогу должна пересматриваться на каждую отчетную дату на предмет:

- изменения налоговых ставок;
- изменения предполагаемого способа возмещения актива;
- изменения будущей прибыли.

Изменение налогового статуса организации или его акционера (материнской организации) может оказать немедленное воздействие

на обязательства и активы по текущему налогу организации и изменить его активы или обязательства по отложенному налогу.

### **Примеры изменение налогового статуса.**

Ваш головной офис передислоцируется в другую страну, и применяются правила новой налоговой системы.

Меняется организационно-правовая форма вашей фирмы: из акционерного общества она преобразуется в общество с ограниченной ответственностью, что требует от нее выполнения налоговых правил, регламентирующих деятельность общества с ограниченной ответственностью.

Вашу фирму приобретает другая фирма. Налоговые органы аннулируют все перенесенные на будущие периоды налоговые убытки из-за изменения собственника.

Налоговые последствия изменений налогового статуса следует включить в расходы по уплате налогов, за исключением случаев, когда соответствующая операция учитывалась в отчете об изменениях капитала.

Активы и обязательства по текущему и отложенному налогам в бухгалтерском балансе представляются раздельно. Активы и обязательства по отложенному налогу следует классифицировать как долгосрочные активы и обязательства.

**Взаимозачет активов и обязательств** по текущему налогу выполняется только в тех случаях:

– когда организация имеет юридическое право на проведение взаимозачета;

– намеревается провести окончательный взаимозачет либо ликвидировать актив и обязательство одновременно.

Юридическое право возникает только тогда, когда один и тот же налоговый орган определяет налоги и признает окончательный взаимозачет.

В консолидированной финансовой отчетности взаимозачет налоговых активов одного члена группы и налогового обязательства другого члена может быть выполнен, если существует право на такой взаимозачет и если группа намеревается провести окончательный взаимозачет или одновременно ликвидировать актив и обязательство.

При взаимозачете активов и обязательств по отложенному налогу действуют аналогичные правила. В консолидированной финансовой отчетности активы и обязательства, относящиеся к различным налоговым юрисдикциям, взаимозачету не подлежат.

Возможности группы в области планирования налогов обычно не являются основанием для взаимозачета. За исключением случаев, когда эти возможности связаны с налогами на прибыль, взимаемыми одним и тем же налоговым органом с различных членов группы, и организация намеревается ликвидировать активы и обязательства на основе окончательного взаимозачета или одновременно.

Расходы (доходы) по налогу, связанные с прибылью от обычной деятельности, следует представлять в составе отчета о прибылях и убытках. Информация об основных компонентах расходов (доходов) по налогу подлежит раскрытию. В некоторых странах переоценка актива по справедливой стоимости влияет на налогооблагаемую прибыль за текущий период. В результате налоговая база данного актива корректируется и временная разница не возникает. В других странах переоценка актива не влияет на налогооблагаемую прибыль за отчетный период, поэтому налоговая база данного актива не корректируется. В будущем списание балансовой стоимости переоцененного объекта будет отличаться от величины вычета в расчете налогооблагаемой прибыли.

Текущий или отложенный налог следует относить на счет капитала, если налог связан со статьей, изменение балансовой стоимости которой относилось на счет капитала в текущем или другом отчетном периоде (см. приведенные выше примеры по переоценке).

В соответствии с требованиями или разрешением стандартов, движение по некоторым статьям относится прямо на счет капитала. Например:

- 1) изменение балансовой стоимости основных средств в результате переоценки;
- 2) корректировка входящего остатка нераспределенной прибыли при ретроспективной корректировке в связи с изменением учетной политики или в результате исправления ошибки. МСФО (IAS) 8 строго ограничивает возможности таких корректировок;
- 3) возникновение курсовой разницы в результате пересчета показателей финансовой отчетности зарубежной организации;

4) возникновение долевого компонента при первоначальном признании комбинированного финансового инструмента.

Иногда определить величину текущих и отложенных налогов, которые связаны со статьями, отнесенными на счет капитала, оказывается сложно. Это имеет место, например, в тех случаях:

1) когда действуют прогрессивные ставки налога на прибыль и невозможно определить ставку, по которой облагается конкретный компонент налогооблагаемой прибыли (налогового убытка);

2) изменения налоговых ставок или правил налогообложения влияют на актив или обязательство по отложенному налогу, связанному со статьей, которая ранее была отнесена на счет капитала, либо организация определяет, что актив по отложенному налогу следует учесть, или что его более не следует учитывать в полном объеме, и такой актив по отложенному налогу связан со статьей, которая ранее была отнесена на счет капитала.

В подобных случаях текущие и отложенные налоги определяются исходя из разумного пропорционального распределения текущих и отложенных налогов. Это осуществляется на основе правил, предусмотренных в соответствующей налоговой юрисдикции, или другим способом, который позволяет обеспечить более адекватное распределение в сложившихся обстоятельствах.

Если актив переоценивается для целей налогообложения и эта переоценка соотносится с бухгалтерской переоценкой за прошлый или будущий период, то налоговые последствия как переоценки актива, так и корректировки налоговой базы относятся на счет капитала в тех периодах, когда они имели место. Однако если переоценка для целей налогообложения не связана с бухгалтерской переоценкой, то любые налоговые последствия корректировки налоговой базы включаются в отчет о прибылях и убытках.

**Раскрытие информации.** Информацию по основным компонентам расходов (доходов) по налогу следует раскрывать отдельно.

В состав компонентов расходов (доходов) по налогу могут входить:

- 1) расходы (доходы) по текущему налогу;
- 2) любые корректировки текущих налогов за предыдущие периоды, учтенные в отчетном периоде;
- 3) расходы (доходы) по отложенному налогу, связанные с возникновением, приростом или сокращением временной разницы;

4) расходы (доходы) по отложенному налогу, связанные с изменением ставок налогов или введением новых налогов;

5) уменьшение расходов по текущему налогу за счет ранее неучтенного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы за прошлый период;

6) уменьшение расходов по отложенному налогу за счет ранее неучтенного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы за прошлый период;

7) расходы по отложенному налогу, возникающие в результате списания или восстановления стоимости ранее списанного актива по отложенному налогу;

8) расходы (доходы) по отложенному налогу, связанные с корректировкой чистой прибыли отчетного периода в связи с изменением учетной политики или исправлением ошибок.

Информацию о нижеприведенных позициях также следует раскрывать отдельно:

1. Совокупное значение текущих и отложенных налогов, связанных со статьями, изменение значения которых относится непосредственно на счет капитала.

2. Объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу и бухгалтерской прибылью в виде одного из (или двух) следующих вариантов:

– числовая сверка расхода (дохода) по налогу с бухгалтерской прибылью, умноженной на действующую(ие) ставку(и) налога, а также представление информации о способе расчета действующей(их) ставки(ок) налога;

– числовая сверка средней эффективной ставки налога и действующей налоговой ставки, а также представление информации о способе расчета действующей налоговой ставки.

3. Объяснение изменений действующей(их) ставки(ок) налога в сравнении с показателями за предшествующий отчетный период.

4. Значение (и дата окончания срока действия при наличии таковой) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов, для которых актив по отложенному налогу не признавался в бухгалтерском балансе.

5. Совокупное значение временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы, ассоциированные ор-

ганизации и совместные предприятия, для которых обязательства по отложенному налогу не признавались.

6. По каждому виду временной разницы и по каждому виду неиспользованных налоговых убытков и кредитов:

- активы и обязательства по отложенному налогу, отраженные в бухгалтерском балансе за каждый представленный период;

- расход (доход) по отложенному налогу, отраженный в отчете о прибылях и убытках, если он не был капитализирован (включен в оценку статьи бухгалтерского баланса).

7. Отношении прекращенной деятельности – расходы по налогу, связанные:

- с прибылью (или убытком) от прекращения деятельности;

- прибылью (или убытком) от обычной прекращенной деятельности за отчетный период с приведением соответствующих показателей за каждый представленный период;

- последствия налогообложения дивидендов, которые были предложены или объявлены до утверждения финансовой отчетности, но не были отражены как обязательство.

Организации следует раскрывать сумму актива по отложенному налогу, а также обоснования его признания в тех случаях:

- когда организация потерпела убытки в текущем либо в предшествующем периоде в рамках налоговой юрисдикции, к которой относится актив по отложенному налогу;

- использование актива по отложенному налогу зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль от погашения существующей налогооблагаемой временной разницы.

В таких обстоятельствах организации следует раскрыть информацию о характере потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов ее акционерам.

Помимо этого организации следует раскрывать информацию о величине потенциальных налоговых последствий, которую возможно определить, а также о каких-либо иных потенциальных налоговых последствиях, размер которых не поддается определению.

Раскрытие такой информации позволит пользователям понять, является ли взаимосвязь расходов (доходов) по налогу и бухгалтерской прибыли необычной, а также понять причины, которые могут повлиять на эту взаимосвязь в будущем.



Взаимосвязь расходов (доходов) по налогу и бухгалтерской прибыли может находиться под влиянием таких факторов:

- как выручка, которая не облагается налогами;
- расходы, которые не подлежат вычитанию при определении налогооблагаемой прибыли;
- налоговые убытки;
- применение зарубежных ставок налогов.

При объяснении взаимосвязи расходов (доходов) по налогу и бухгалтерской прибыли организация использует такую ставку налога, которая является наиболее значимой для пользователей.

Обычно наиболее значимой ставкой является национальная ставка, по которой прибыль организации облагается налогом. Для организации, деятельность которой осуществляется в нескольких странах, возможно целесообразно агрегировать отдельные сверки расходов по налогу и бухгалтерских прибылей, составленные с применением национальных ставок в рамках каждой отдельной налоговой юрисдикции.

**Средняя эффективная ставка налога** определяется путем деления расходов (доходов) по налогу на величину бухгалтерской прибыли.

Нередко рассчитать величину неотраженных обязательств по отложенному налогу в связи с инвестициями в дочерние организации, филиалы, ассоциированные организации и совместные предприятия практически невозможно. МСФО 12 требует от организации в таких случаях раскрывать информацию о совокупном значении соответствующей временной разницы. Организация раскрывает информацию о важных характеристиках систем налогообложения прибыли, а также о факторах, определяющих величину потенциальных последствий (по отношению к организации) налогообложения дивидендов (при наличии таковых).

Организации следует раскрывать информацию о невозможности определения дополнительных налоговых последствий (если это имеет место).

В индивидуальной финансовой отчетности материнской организации раскрывается информация о налоговых последствиях, связанных с нераспределенной прибылью материнской организации (при наличии таковых). Организация, которая обязана раскрывать такую

информацию, возможно, также должна будет раскрыть сведения о временных разницах, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы, ассоциированные организации или в совместные предприятия. Например, от организации может потребоваться раскрытие информации о совокупном значении временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, в отношении которых обязательства по отложенному налогу не признавались.

Если рассчитать величину непризнанных обязательств по отложенному налогу оказалось невозможно, то нельзя определить налоговые последствия, связанные с дивидендами от таких дочерних организаций. Организация раскрывает информацию обо всех связанных с налогами условных обязательствах и условных активах. Условные обязательства и условные активы могут возникнуть в результате неразрешенных споров с налоговыми органами.

## **14. СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

В соответствии с МСФО отчет о движении денежных средств содержит сведения о притоках и оттоках денежных средств и их эквивалентов в отчетном периоде. Денежные средства включают в себя кассовую наличность, средства на счетах в банке и депозитах до востребования.

**Эквивалентами денежных средств** – это финансовые вложения, которые:

являются краткосрочными (три месяца или меньше с даты приобретения);

являются высоколиквидными (быстро конвертируются в денежные средства);

не сопряжены со значительным риском изменения стоимости объектов вложения.

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

Отчет о движении денежных средств должен представлять потоки денежных средств и их эквивалентов за период, классифицируя их по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности:

операционная деятельность – основная, приносящая доход деятельность организации, и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой деятельности;

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

финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств организации.

Одна и та же операция может включать потоки денежных средств, классифицируемые по-разному. Например, когда денежное погашение кредита включает в себя как проценты, так и основную сумму долга, то часть, составляющая проценты, может классифицироваться как операционная деятельность, а часть, составляющая основную сумму, классифицируется как финансовая деятельность.

Организация должна представлять потоки денежных средств от операционной деятельности, используя:

- либо прямой метод, при котором раскрываются основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей;

- косвенный метод, при котором чистая прибыль или убыток корректируются с учетом результатов операций неденежного характера, любых отсрочек или начислений прошлых периодов или будущих операционных денежных поступлений или платежей и статей доходов или расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми потоками денежных средств.

В данном руководстве рассматривается косвенный метод составления отчета о движении денежных средств.

Для подготовки отчета о движении денежных средств необходимо:

- подготовить сравнительный бухгалтерский баланс в соответствии с МСФО на начало и конец отчетного периода, где рассчитываются изменения линейных статей за отчетный период;

- собрать необходимую информацию для составления отчета о движении денежных средств;

- составить на основе собранной информации рабочую таблицу по составлению отчета о движении денежных средств.

В основе построения таблицы по составлению отчета о движении денежных средств лежит основное балансовое уравнение:

Сумма изменений по статьям обязательств и СК = Чистое изменение денежных средств + Сумма изменений по статьям активов (за исключением изменений по статье «Денежные средства»).

В рабочую таблицу по подготовке отчета о движении денежных средств данные переносятся из сравнительного баланса по МСФО:

величина изменения активов баланса переносится с противоположным знаком: если произошло увеличение активов, то это приводит к оттоку денежных средств, а уменьшение активов – к притоку;

при переносе величины изменения обязательств знак сохраняется (если произошло увеличение обязательств, то это приводит к притоку денежных средств, а уменьшение обязательств – к оттоку денежных средств).

### ***Определение потоков денежных средств от операционной деятельности***

***Корректировки прибыли*** до налогообложения.

При использовании косвенного метода чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки чистой прибыли (убытка) до налогообложения с учетом следующего:

- изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;
- неденежных статей, таких как начисленная амортизация, отчисления, отсроченные налоги, нереализованные прибыли и убытки по операциям с иностранной валютой, нераспределенные прибыли ассоциированных организаций;
- всех прочих статей, относящихся к инвестиционной или финансовой деятельности предприятия.

Для того чтобы увязать сумму чистой прибыли, рассчитанную по методу начисления, с чистой суммой притока (оттока) денежных средств в результате операционной деятельности необходимо:

- скорректировать чистую прибыль на неденежные статьи доходов и расходов и статьи, приводящие к возникновению потоков денежных средств по другим видам деятельности, в том числе: амортизация, расходы по процентам, прибыль/убыток от продажи ОС, НМА, инвестиций;

- скорректировать чистую прибыль с учетом изменений стоимости текущих активов и текущих обязательств по операционной деятельности, в том числе: изменений дебиторской задолженности, изменений остатков ТМЗ, изменений кредиторской задолженности;
- отразить величину уплаченного налога на прибыль.

### **Определение потоков денежных средств от инвестиционной деятельности**

В данном разделе рассматриваются корректировки, необходимые для отдельного раскрытия потоков денежных средств от инвестиционной деятельности. Внесение информации о потоках денежных средств от инвестиционной деятельности рассмотрено на основе примера с основными средствами. Таким образом, в результате корректировок должны быть исключены изменения по следующим балансовым статьям:

- краткосрочные инвестиции;
- основные средства;
- инвестиционная собственность;
- долгосрочные инвестиции;
- нематериальные активы;
- дебиторская и кредиторская задолженность, связанная с операциями инвестиционного характера;
- дополнительный неоплаченный капитал в части переоценки основных средств, нематериальных активов, долгосрочных и краткосрочных инвестиций.

### **Определение потоков денежных средств от финансовой деятельности**

В данном разделе рассматриваются корректировки, необходимые для отдельного раскрытия потоков денежных средств от финансовой деятельности. Внесение информации раскрытию потоков денежных средств в результате финансовой деятельности в рабочую таблицу по составлению отчета о движении денежных средств рассмотрено на примере полученных кредитов. Таким образом, в результате корректировок должны быть исключены изменения по следующим балансовым статьям:

- краткосрочные долговые обязательства;
- долгосрочные долговые обязательства;

- задолженность участников по взносам в УК;
- уставный капитал.

### **Определение влияния курсовых разниц на потоки денежных средств**

Потоки денежных средств, возникающие в результате операций в иностранной валюте, должны отражаться в валюте отчетности организаций путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между отчетной и иностранными валютами на дату возникновения данного движения денежных средств.

Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов иностранной валюты, согласно МСФО 7 не являются движением денежных средств. В связи с этим для составления отчета о движении денежных средств необходимо курсовые разницы разбить на следующие группы:

- курсовые разницы, возникшие в результате переоценки активов и обязательств, за исключением денежных средств;
- курсовые разницы, возникшие в результате переоценки денежных средств в кассе, на расчетных или специальных счетах в банках.

### **Прямой метод построения отчета о движении денежных средств**

Наибольшую сложность в процессе построения отчета о движении денежных средств прямым методом, в особенности для внешнего аналитика, представляет его **первый раздел**, отражающий движение денежных средств от операционной деятельности.

При использовании прямого метода раскрываются основные виды валовых денежных поступлений и выплат. Выделяют следующие достоинства этого метода:

- возможность показать основные источники притока и направления оттока денежных средств;
- возможность делать оперативные выводы относительно достаточности средств для платежей по различным текущим обязательствам;
- непосредственная привязка к кассовому плану (бюджету денежных поступлений и выплат);
- устанавливает взаимосвязь между реализацией и денежной выручкой за отчетный период и др.

Информация об основных видах денежных поступлений и выплат может быть получена:

- из учетных записей фирмы;
- из баланса и отчета о прибылях и убытках, используя корректировку соответствующих статей.

Общая схема построения отчета о денежных потоках от операционной деятельности **прямым методом** представлена на схеме, приведенной в табл. 14.1.

Таблица 14.1

Составление отчета о движении денежных средств прямым методом

№ стр.	Показатель
1	+ Чистая выручка от реализации
2	+ (–) Уменьшение (увеличение) дебиторской задолженности
3	+ Авансы полученные
4	= <b>Денежные средства, полученные от клиентов</b>
5	(–) Себестоимость реализованных продуктов и услуг
6	+ (–) Увеличение (уменьшение) товарных запасов
7	+ (–) Уменьшение (увеличение) кредиторской задолженности
8	+ (–) Увеличение (уменьшение) по расходам будущих периодов
9	+ Общехозяйственные, коммерческие и административные расходы
10	+ (–) Уменьшение (увеличение) прочих обязательств
11	= <b>Выплаты поставщикам и персоналу</b>
12	(–) Процентные расходы
13	+ (–) Уменьшение (увеличение) начисленных процентов
14	+ (–) Уменьшение (увеличение) резервов под предстоящие платежи
15	+ (–) Внереализационные / прочие доходы (расходы)
16	= <b>Процентные и прочие текущие расходы и доходы</b>
17	(–) Налоги
18	+ (–) Уменьшение (увеличение) задолженности / резервов по налоговым платежам
19	+ (–) Увеличение (уменьшение) авансов по налоговым платежам
20	= <b>Выплаченные налоги</b>
21	<b>Денежный поток от операционной деятельности (стр. 4 – стр. 11 – стр. 16 – стр. 20)</b>

Недостатком рассмотренного метода является то, что он не раскрывает взаимосвязи полученного финансового результата и изменения абсолютного размера денежных средств предприятия.

В оперативном управлении прямой метод определения денежного потока может использоваться для контроля за процессом формирования прибыли и получения выводов относительно достаточности средств для платежей по текущим обязательствам. В долгосрочной перспективе прямой метод дает возможность оценить ликвидность предприятия, поскольку детально раскрывает движение денежных средств на счетах, а также показывает степень покрытия инвестиционных и финансовых потребностей предприятия имеющимися у него денежными ресурсами.

### **Косвенный метод построения отчета о движении денежных средств**

Отчет о движении денежных средств в разрезе операционной деятельности может быть получен и с помощью **косвенного метода**. По алгоритму построения этот метод является обратным к прямому.

Чистая прибыль или убыток организации корректируются с учетом результатов операций неденежного характера, а также изменений, произошедших в операционном оборотном капитале. Таким образом, данный метод показывает взаимосвязи между видами деятельности предприятия, а также устанавливает зависимость между чистой прибылью и изменениями в оборотном капитале предприятия за отчетный период.

**Алгоритм формирования денежного потока** от операционной деятельности косвенным методом включает реализацию этапов.

1. По данным отчетности определяется чистая прибыль предприятия.

2. К чистой прибыли добавляются суммы статей затрат, не вызывающих в реальности движение денежных средств (например, амортизация).

3. Вычитаются (прибавляются) любые увеличения (уменьшения), произошедшие в статьях текущих активов, за исключением статьи «Денежные средства».



4. Прибавляются (вычитаются) любые увеличения (уменьшения), произошедшие в статьях краткосрочных обязательств, не требующих процентных выплат.

Помимо простоты расчетов, основным преимуществом использования косвенного метода в оперативном управлении является то, что он позволяет установить соответствие между финансовым результатом и изменениями в оборотном капитале, задействованном в основной деятельности. В долгосрочной перспективе этот метод позволяет выявить наиболее проблемные «места скопления» замороженных денежных средств и, соответственно, наметить пути выхода из подобной ситуации.

Кроме того, важным фактором при выборе метода составления отчета о движении денежных средств является **доступность данных**. Зачастую информацию, необходимую для заполнения статей раздела «Операционная деятельность» прямым методом, очень сложно выделить из совокупного денежного потока организации, а затраты на его формирование достаточно высоки. Общая схема построения отчета о денежных потоках косвенным методом приведена в табл. 14.2.

Таблица 14.2

Составление отчета о движении денежных средств  
косвенным методом

№ стр.	Показатель
1	Чистая прибыль
2	+ Амортизация
3	– (+) увеличение (уменьшение) дебиторской задолженности
4	– (+) увеличение (уменьшение) товарных запасов
5	– (+) увеличение (уменьшение) прочих оборотных активов
6	+ (–) увеличение (уменьшение) кредиторской задолженности
7	+ (–) увеличение (уменьшение) процентов к уплате
8	+ (–) увеличение (уменьшение) резервов предстоящих платежей
9	+ (–) увеличение (уменьшение) задолженности по налоговым платежам
10	= <b>Денежный поток от операционной деятельности</b>

Как следует из таблицы, косвенный метод показывает, где **конкретно овеществлена прибыль организации или куда инвестированы «живые» деньги**. Использование различных форм и методов построения отчета о денежных потоках позволяет проводить анализ их объемов и структуры в нескольких аспектах. В результате пользователь получает детальное представление об операционных, инвестиционных и финансовых операциях, проведенных предприятием за рассматриваемый период. Это, в свою очередь, позволяет ему сформировать суждение о сильных и слабых сторонах данного предприятия, его текущих и потенциальных проблемах.

## **15. ОБЪЕДИНЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ (СВОДНАЯ) ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В ДОЧЕРНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ (МСФО 22, 27, 28)**

*Консолидированная финансовая отчетность* — финансовая отчетность группы, представленная как отчетность единой организации.

### *Причины образования группы:*

- налоговые;
- экономические;
- юридические;
- финансовые;
- безопасность и т. д.

*Группы предприятий могут формироваться различными способами:*

- путем приобретения прав собственниками головной организации;
- путем приобретения чистых активов другого предприятия;
- выпуском акций или переводами денежных средств, или прочих активов;

- операциями, осуществляемыми между акционерами группы или между головной организацией и акционерами приобретаемого предприятия.

**Группа** — объединение отдельных предприятий в один экономический субъект в результате присоединения одного предприятия к другому, при этом головное предприятие приобретает контроль над чистыми активами и операционной деятельностью других предприятий.

**Контроль** — *право управлять финансовой и операционной деятельностью другого предприятия с целью получения выгоды от его деятельности.*

При формировании групп предприятий возникают как горизонтальные, так и вертикальные группы, конгломератные объединения.

### ***Типы объединения предприятий***

- Дочерние предприятия по МСФО 27 — общество, контролируемое другим предприятием — формально 50 % + акция.

К дочерней можно также отнести и организацию, в которой материнская владеет не более чем половиной голосующих акций, если при этом материнская имеет:

- право на более 50 % голосов на собрании собственников (по соглашению с другими инвесторами);
- право определять финансовую и операционную политику;
- право назначать и заменять большинство членов исполнительного органа предприятия;

- Ассоциированные предприятия МСФО 28 — общество, в котором инвестор имеет значительное (существенное) влияние.

Существование значительного влияния на деятельность другого предприятия может быть зафиксировано при оценке следующих критериев:

- представление в совете директоров либо в другом органе управления организацией;
- участие в процессе выработки политики предприятия;
- наличие существенных операций между головной и зависимой организацией;
- обмен руководящими сотрудниками;
- обмен существенной технической информацией.

Слияние организаций (объединение интересов) МСФО 22.

Слияние возникает в исключительных случаях, когда собственники объединенного предприятия объединяют контроль над всеми или почти над всеми чистыми активами и операциями для достижения нескончаемого взаимного разделения рисков и выгод от объединенного общества, при этом ни одна сторона не может быть распознана как покупатель.

Головное предприятие (материнская организация) должно представлять консолидированную финансовую отчетность.

Случаи, когда консолидированная отчетность не составляется:

- головное предприятие является дочерним предприятием другой головной организации, которая сама составляет и публикует консолидированную финансовую отчетность;

- зависимое предприятие приобретено с целью перепродажи и будет продано в течение ближайшего года;

- существуют значительные законодательные долгосрочные ограничения, которые не позволяют перераспределять средства внутри группы (например, дочернее предприятие не может перевести средства материнской организации);

- валюта баланса дочернего предприятия не существенна по сравнению с валютой баланса материнского предприятия.

Методы консолидации:

- метод приобретения (полной консолидации);

- метод долевого участия;

- пропорциональная консолидация;

- консолидация методом слияния.

Методы консолидации при различных типах объединений представлены в табл. 15.1.

Таблица 15.1

## Методы консолидации при различных типах объединений

Тип объединения	Доля контролируемых группой <i>голосов</i> (наряду с другими критериями)	Используемый метод
Дочернее предприятие	Более 50 %	Полной консолидации (метод приобретения)
Ассоциированные организации	20–50 %	Долевого участия
Слияние (объединение интересов)	50 %	Метод слияния (объединения интересов)
Совместные предприятия	Полный контроль за собственной долей	Пропорциональной консолидации* (допустимый альтернативный метод – долевого участия)

Процедуру консолидации для материнской и дочерней организации можно разделить на следующие этапы (стандарт 27):

1. Корректировки в финансовой отчетности предприятий, входящих в группу:

- для обеспечения сопоставимости информации в отношении учетных политик;

- для обеспечения отражения рыночной стоимости активов дочерних организаций;

- для исключения двойного счета активов, обязательств, прибылей и убытков.

2. Расчет деловой репутации (гудвила) и собственных средств, отражение амортизации деловой репутации (гудвила).

3. Расчет средств меньшинства акционеров.

4. Определение собственных средств консолидированного предприятия.

5. Сложение статей отчетности материнской организации и дочерней построчно.

Консолидированная отчетность составляется **на основе использования единой учетной политики** предприятиями группы; в случае использования различной учетной политики вносятся поправки или раскрывается факт использования различной учетной политики, если расчет поправок невозможен.

Полностью **исключаются внутригрупповые остатки и операции**, а также нереализованная прибыль, связанная с этими операциями.

**Гудвил** (деловая репутация) — любое превышение стоимости приобретения над долей предприятия в стоимости чистых активов, приобретенных на дату сделки.

**Гудвил следует амортизировать**, признавая его как расход в течение определенного срока. Период, в течение которого осуществляется амортизация, не должен составлять более 20 лет, если более длительный период не может быть обоснован.

Если стоимость приобретения меньше доли участия в приобретенных чистых активах, возникает отрицательный гудвил. Сумма отрицательного гудвила должна быть полностью списана против стоимости приобретенных неденежных средств.

**Доля (средства) меньшинства** — часть результатов хозяйственной деятельности и чистых активов дочернего предприятия, связанных с долей участия, которой головная организация не владеет прямо или косвенно в дочерних предприятиях. **Доля меньшинства** отражается отдельно в балансовом отчете и в отчете о прибылях и убытках.

### **Потеря контроля**

Материнское предприятие может потерять контроль над дочерним предприятием, что может привести к изменениям в безусловных или условных правах собственности. Это может произойти, например, когда дочернее предприятие переходит под контроль правительства, суда, администратора или регулирующего органа. Это также может произойти в результате договорного соглашения.

Материнское предприятие может потерять контроль над дочерним предприятием при заключении двух или нескольких соглашений (операций). Однако иногда обстоятельства указывают на то, что несколько таких соглашений должны учитываться как единая операция. При определении того, следует ли учитывать соглашения как единую

операцию, материнское предприятие должно рассмотреть все условия данных соглашений и их экономических последствий. Один или больше следующего может указать, что родитель должен объяснить многократные меры как единственную операцию:

- они заключаются одновременно или в контексте друг друга;
- они составляют единую операцию, направленную на достижение общего коммерческого эффекта;
- возникновение одного соглашения зависит от возникновения хотя бы одного другого соглашения;
- рассмотрение одного соглашения самого по себе нецелесообразно с экономической точки зрения, однако его рассмотрение вместе с другими соглашениями экономически оправданно. Примером этому служит выбытие акций по цене ниже рыночной, которое компенсируется последующим выбытием акций по цене выше рыночной.

Если материнское предприятие теряет контроль над дочерним предприятием, оно:

- прекращает признание активов (включая любой гудвил) и обязательств дочернего предприятия по их балансовой стоимости на дату потери контроля;
- прекращает признание балансовой стоимости любой неконтролирующей доли бывшего дочернего предприятия на дату потери контроля (включая любые относимые на них компоненты прочей совокупной прибыли);
- признает:
  - справедливую стоимость вознаграждения (при наличии такового), полученного при операции, событии или обстоятельствах, которые привели к потере контроля;
  - и если операция, которая привела к потере контроля, подразумевает распределение акций дочернего предприятия в пользу собственников, действующих в этом качестве, указанное распределение;
  - признает любые инвестиции, оставшиеся в будущем дочернем предприятии по их справедливой стоимости на дату потери контроля;
  - признает любую возникающую в результате этого разницу в качестве дохода или убытка в составе прибыли или убытка, относимого на материнское предприятие.

Если материнское предприятие теряет контроль над дочерним предприятием, материнское предприятие должно учитывать все суммы, признанные в составе прочей совокупной прибыли в отно-

шении данного дочернего предприятия, на той же самой основе, что и в случае если бы материнское предприятие напрямую распорядилось соответствующими активами или обязательствами. Следовательно, если доход или убыток, ранее признанный в составе прочей совокупной прибыли, реклассифицируется в состав прибыли или убытка при выбытии соответствующих активов или обязательств, материнское предприятие реклассифицирует доход или убыток из состава капитала в состав прибыли или убытка (в качестве корректировки при реклассификации) в случае потери контроля над дочерним предприятием. Например, если дочернее предприятие имеет финансовые активы, предназначенные для продажи, а материнское предприятие теряет контроль над дочерним предприятием, то материнское предприятие должно реклассифицировать в состав прибыли или убытка доход или убыток, ранее признанный в составе прочей совокупной прибыли в отношении данных активов.

При потере контроля над дочерним предприятием, любые инвестиции, оставшиеся в бывшем дочернем предприятии, и любые суммы, подлежащие оплате или получению от бывшего дочернего предприятия, должны учитываться в соответствии с другими МСФО (IFRS) начиная с даты потери контроля.

Справедливая стоимость любых инвестиций, оставшихся в бывшем дочернем предприятии на дату потери контроля, должна расцениваться как справедливая стоимость при первоначальном признании финансового актива в соответствии с IFRS 9 «Финансовые инструменты: признание и измерение» или, если применимо, как стоимость инвестиций в ассоциированное предприятие или совместно контролируемое предприятие при первоначальном признании.

Когда материнское предприятие реорганизовывает структуру своей группы, учреждая новое предприятие в качестве своего материнского предприятия таким образом, что соблюдаются следующие критерии:

- новое материнское предприятие получает контроль над первоначальным материнским предприятием, путем выпуска долевых инструментов в обмен на существующие долевые инструменты первоначального материнского предприятия;
- активы и обязательства новой группы и первоначальной группы остаются одинаковыми непосредственно до и после реорганизации;



– собственники первоначального материнского предприятия до реорганизации имеют одинаковые абсолютные и соответствующие доли в чистых активах первоначальной группы и новой группы непосредственно до и после реорганизации, а новое материнское предприятие должно измерять себестоимость по балансовой стоимости своей доли в статьях капитала, признанной в отдельных финансовых отчетах первоначального материнского предприятия на время его реорганизации.

**В отчетности необходимо раскрыть:**

– список значительных дочерних организаций с указанием названия, страны регистрации и местонахождения, доли владения и процента голосующих акций, если они различны;

– причины невключения дочерней организации в консолидацию, характер взаимоотношений между материнской организацией и дочерним предприятием;

– названия предприятий, в которых материнской организации принадлежит более половины голосов, но которые вследствие отсутствия контроля не являются дочерними;

– влияние приобретений и выбытий дочерних предприятий на финансовое положение на отчетную дату и финансовый результат за период;

– в отдельной финансовой отчетности материнской организации описание метода учета инвестиций в дочернее предприятие.

В отдельной финансовой отчетности материнской организации инвестиции в дочерней организации, включенные и исключенные из сводной финансовой отчетности, отражаются:

– по фактической себестоимости;

– методом долевого участия;

– как финансовые активы, предназначенные для продажи, в соответствии с IFRS 9.

## **16. ОСНОВНЫЕ ОСОБЕННОСТИ И МЕТОДЫ ПРЕОБРАЗОВАНИЯ (ТРАНСФОРМАЦИИ) БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ, В ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПРИНЦИПАМ МСФО**

**Трансформация** – это проведение анализа финансовой отчетности предприятия и внесение корректировок, необходимых для подготовки полного финансового отчета, который в целом соответствовал бы МСФО. Отчет включает в себя бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях в собственном капитале, а также все раскрытия, которые требуются по МСФО для подготовки пояснительной записки.

Процесс трансформации финансовой отчетности в МСФО следует проводить поэтапно.

### **Основные этапы трансформации следующие:**

- 1) анализ учетной политики и ее применения в бухгалтерском учете;
- 2) сверка оборотно-сальдовой ведомости, подготовленной на основе Главной книги, с финансовой отчетностью;
- 3) анализ показателей оборотно-сальдовой ведомости, подготовленной по Белорусским стандартам бухгалтерского учета (БСБУ), определение характера отражаемой ими информации и необходимый объем корректировок;
- 4) сбор информации, необходимой для проведения корректировок;
- 5) трансформация оборотно-сальдовой ведомости, подготовленной по БСБУ, в оборотно-сальдовую ведомость в формате МСФО;
- 6) проведение корректировок оборотно-сальдовой ведомости в формате МСФО;
- 7) проведение выверки финансовой отчетности по БСБУ и МСФО;
- 8) учет влияния гиперинфляции;
- 9) пересчет при необходимости в иностранную валюту;
- 10) формирование финансовой отчетности.

**Отправной точкой для учета и отчетности по МСФО должен стать вступительный бухгалтерский баланс по МСФО.** Он составляется на дату перехода на МСФО. Дата перехода на МСФО –

это начало самого раннего периода, за который организация представила полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО в первой финансовой отчетности.

Организации следует сформировать исходные данные по МСФО так, как если бы учет по МСФО велся всегда (ретроспективно применить стандарты МСФО), т. е. во вступительном бухгалтерском балансе организация должна:

а) признать те активы и обязательства, признание которых требуется в соответствии с МСФО;

б) исключить элементы, признанные в качестве активов или обязательств, если МСФО не разрешает такого признания;

в) провести реклассификацию статей, которые в соответствии с БСБУ были признаны в качестве одного вида активов, обязательств или элементов собственного капитала, но в соответствии с МСФО представляют собой другой вид активов, обязательств или элементов собственного капитала;

г) включить все статьи в оценке, соответствующей МСФО (т. е. по себестоимости, «справедливой стоимости» либо по дисконтированной сумме).

Поскольку корректировки, вызванные переходом на МСФО, связаны с событиями и операциями, произошедшими до даты перехода на МСФО, их результат списывается непосредственно на нераспределенную прибыль (либо, где уместно, на другую статью собственного капитала) по состоянию на дату перехода.

С учетом того, что затраты на формирование подобной информации могут превысить соответствующий экономический эффект, для пользователей финансовой отчетности в МСФО (IFRS) 1 предусмотрены исключения из ретроспективного применения отдельных стандартов при первом применении МСФО. Среди них существуют **шесть добровольных исключений из ретроспективного применения и четыре обязательных:**

1) объединение бизнеса;

2) справедливая стоимость или стоимость переоценки в качестве предполагаемой;

3) вознаграждения работникам;

4) накопленные курсовые разницы;

5) комбинированные финансовые инструменты;

б) активы и обязательства дочерних и ассоциированных организаций, а также совместной деятельности.

1) прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств;

2) учет хеджирования;

3) бухгалтерские оценки;

4) внеоборотные активы, предназначенные для продажи.

**Прямая трансформация** обеспечивает непосредственный перевод белорусского счета (субсчета) в счет (субсчет) МСФО. При необходимости создаются новые счета в формате МСФО.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2007 : издание на русском языке. – М. : Аскери-АССА, 2007. – 1078 с.
2. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебник / Я. В. Соколов [и др.]. – М. : ТК «Велби», 2007. – 672 с.
3. Панков, Д. А. Методика трансформации бухгалтерской отчетности в формат IFRS : учебник / Д. А. Панков, Ю. Ю. Кухто. – Минск : Издательство Гревцова, 2008.
4. О Государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь : постановление Совета Министров Республики Беларусь от 04.05.1998 № 694 // Собрание декретов, указов Президента и постановлений правительства Республики Беларусь. – 1998. – № 13. – С. 341.
5. Учебные материалы по IFRS // Бизнес. Online. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.msfo.bl.by/articles/77734.php> – Дата доступа: 01.09.2010.
6. Бухгалтерский учет. IFRS // Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/> – Дата доступа: 01.09.2010.
7. IFRS (IFRS) и ГААП США (US GAAP)// Теория и практика финансового и управленческого учета. Интернет-издание. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://gaap.ru/biblio/gaap-IFRS/> – Дата доступа: 01.09.2010.
8. Бухгалтерский учет в Организациях автомобильного транспорта : учебно-методическое пособие / А. Д. Молокович [и др.] ; под общ. ред. А. Д. Молоковича. – Минск : ФУ «Аинформ», 2006. – 720 с.
9. Горбачева, А. И. Справедливая стоимость и бухгалтерский учет активов / А. И. Горбачева. – Минск : БНТУ, 2009. – 104 с.
10. Горбачева, А. И. Бухгалтерский учет и отчетность по основным средствам по международным стандартам / А. И. Горбачева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 5. – С. 32–35.
11. Горбачева, А. И. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по нематериальным активам по международным стандартам / А. И. Горбачева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 6. – С. 15–17.

12. Горбачева, А. И. Дебиторская задолженность по международным стандартам / А. И. Горбачева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 7. – С. 19–21.

13. Горбачева, А. И. Учет резервов по IFRS / А. И. Горбачева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 10. – С. 34–36.

14. Горбачева, А. И. Международная финансовая отчетность : учебно-методическое пособие / А. И. Горбачева. – Минск : БНТУ, 2011. – 37 с.

15. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита : сборник задач для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / сост. : А. И. Горбачева. – Минск : БНТУ, 2012. – 64 с.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение. . . . .	3
1. Международные стандарты финансовой отчетности. История создания. Сущность и область применения. . . . .	4
2. Структура отчетности – основные разделы. Элементы финансовой отчетности. Принципы учета и методы подготовки финансовой отчетности по МСФО. . . . .	14
3. Признание и оценка элементов финансовой отчетности. Справедливая стоимость. Обесценение. Критерии признания активов и обязательств. . . . .	9
4. Представление финансовой отчетности. Первое применение международных стандартов финансовой отчетности. Учетная политика, МСФО (IFRS) 1, 8. . . . .	18
5. Признание и оценка основных средств. Инвестиционная недвижимость, МСФО 16, 40. . . . .	25
6. Признание и оценка нематериальных активов (НМА). Амортизация и срок полезного использования (МСФО 38). . . . .	29
7. Запасы. Определение и классификация запасов. Правило наименьшей оценки запасов. Методы определения себестоимости запасов. Резервы под обесценение запасов (МСФО 2). . . . .	32
8. Порядок учета затрат по займам (МСФО 23). . . . .	40
9. Финансовые инструменты. Определения категорий финансовых активов и финансовых обязательств (IFRS 7,9). . . . .	44
10. Учет операций в иностранной валюте. Отчетность в условиях гиперинфляции. Влияние инфляции на финансовую отчетность (МСФО 21, 29) . . . . .	52
11. Учет операционной и финансовой аренды (МСФО 17). . . . .	57
12. Выручка (МСФО 18) . . . . .	61
13. Отчет о прибылях и убытках. Налог на прибыль. . . . .	64
14. Составление отчета о движении денежных средств. . . . .	89
15. Объединение организаций. Консолидированная (сводная) финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние организации. Учет инвестиций в ассоциированные организации (МСФО 22, 27, 28) . . . . .	97
16. Основные особенности и методы преобразования (трансформации) бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь, в отчетность по принципам МСФО. . . . .	105
Список использованных источников. . . . .	108

Учебное издание

**ГОРБАЧЕВА** Анна Игоревна

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО  
УЧЕТА, ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И АУДИТА**

Конспект лекций

для студентов специальности 1-25 01 08  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Редактор *К. П. Юройть*

Компьютерная верстка *Н. А. Школьниковой*

Подписано в печать 14.12.2012. Формат 60×84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Бумага офсетная. Ризография.  
Усл. печ. л. 6,45. Уч.-изд. л. 5,05. Тираж 100. Заказ 886.

Издатель и полиграфическое исполнение: Белорусский национальный технический университет. ЛИ № 02330/0494349 от 16.03.2009. Пр. Независимости, 65. 220013, г. Минск.