

Министерство образования Республики Беларусь

Учреждение образования
«Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины»

С. В. Шикальчик

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Практическое пособие

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

Гомель
ГГУ им. Ф. Скорины
2018

УДК 657.(076)
ББК 65.052.206.1я73
Ш57

Рецензенты:

кандидат экономических наук С. Л. Шатров,
кандидат экономических наук О. В. Арашкевич

Рекомендовано к изданию научно-методическим советом
учреждения образования «Гомельский государственный
университет имени Франциска Скорины»

Шикальчик, С. В.

Ш57 Представление финансовой отчетности : практическое
пособие / С. В. Шикальчик; Гомельский гос. ун-т им. Ф.
Скорины. — Гомель: ГГУ им. Ф. Скорины, 2018. — 44 с.
ISBN 978-985-577-431-1

Практическое пособие предназначено для последовательного
изучения общих принципов и требований к подготовке и
представлению информации в финансовой отчетности по МСФО. Оно
содержит общетеоретическую часть курса «Международные
стандарты финансовой отчетности» со ссылками на документы МСФО,
примеры, контрольные вопросы для самопроверки, комплексную
задачу на составление финансовых отчетов по МСФО.

Адресовано студентам специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский
учет, анализ и аудит (по направлениям)».

УДК 657.(076)
ББК 65.052.206.1я73

ISBN 985-985-577-431-1

© Шикальчик, С. В., 2018
© Учреждение образования «Гомельский
государственный университет имени
Франциска Скорины», 2018

Оглавление

Предисловие	4
1 Общие принципы подготовки финансовой отчетности.....	5
1.1 Отчитывающаяся единица и организационные структуры в МСФО	5
1.2 Достоверное представление информации и учетная политика	8
1.3 Изменения в бухгалтерских оценках и исправление ошибок	11
1.4 Состав и форма финансовой отчетности: существенность, агрегирование, взаимозачеты	13
1.5 Отчетный период, сравнительная информация. События по окончании отчетного периода.....	16
2 Представление и раскрытие информации в финансовой отчетности	21
2.1 Представление информации об активах и обязательствах: отчет о финансовом положении	21
2.2 Представление информации о капитале	23
2.3 Представление информации о доходах и расходах	25
2.4 Прибыль на акцию.....	27
2.5 Классификация расходов в отчете о прибыли или убытке	28
2.6 Понятие денежных средств и их эквивалентов. Классификация потоков денежных средств	31
2.7 Представление данных о движении денежных средств. Прямой и косвенный метод.....	34
Литература	42

Предисловие

Общепринятые в международном масштабе обязательные требования к подготовке и представлению финансовой отчетности содержатся в Международных стандартах финансовой отчетности. Владение нормами МСФО — обязательная компетенция современного специалиста в области бухгалтерского учета.

В настоящее время стандарты являются ориентиром развития бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Существующие и вновь принимаемые национальные стандарты и инструкции по бухгалтерскому учету исходят из методологических подходов, изложенных в МСФО. МСФО приняты в нашей стране в качестве обязательных технических стандартов учета и отчетности и должны применяться в случае, если предприятие обязано в соответствии с законодательством подготовить отчетность по МСФО.

Настоящее руководство предназначено для студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», оно является частью из серии пособий для подготовки по курсу «Международные стандарты финансовой отчетности».

Руководство раскрывает принципы подготовки финансовой отчетности, общие требования к представлению информации в финансовой отчетности в соответствии с Концептуальными основами финансовой отчетности МСФО, стандартами МСФО IAS 1, IAS 7, IAS 8, IAS 10, IAS 33, IAS 34, IFRS 8, IFRS 10.

При подготовке руководства использовалась новая версия Концептуальных основ финансовой отчетности (EDCF), введение в действие которой намечено Фондом МСФО на 2018 г. [1] Переводы стандартов МСФО (IAS, IFRS) на русский язык утверждены для применения на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных актов Министерством финансов РБ. [2, 3] Для подготовки могут быть использованы тексты стандартов, включающие все изменения и дополнения, размещенные на сайте Министерства финансов Российской Федерации. [4]

Настоящее руководство может быть адресовано не только бухгалтерам, но и широкому кругу специалистов в области экономики и финансов, заинтересованному в лучшем понимании финансового положения и финансовых результатов, представленных в бухгалтерской отчетности организации.

1 Общие принципы подготовки финансовой отчетности

1.1 Отчитывающаяся единица и организационные структуры в МСФО

Отчитывающаяся единица — лицо или организация, которая обязана, или самостоятельно решила составлять финансовую отчетность общего назначения.

Финансовая отчетность представляет информацию об активах, обязательствах, капитале, доходах, расходах, относящихся к экономической деятельности, которая происходит *в пределах отчитывающейся единицы*.

Отчитывающейся единицей обычно является юридическое лицо, компания, организация. Однако отчетность может быть подготовлена для группы организаций. Такие организации должны быть связаны между собой. Для целей финансовой отчетности различают следующие виды связей между организациями:

- *прямой контроль*: филиалы, обособленные подразделения, не имеющие юридической самостоятельности, административно управляемые руководством компании,

- *косвенный (корпоративный) контроль*: владение контрольным пакетом акций другой компании,

- *значительное влияние*: владение крупным неконтрольным пакетом акций, инвестиции в совместное предприятие.

Филиалы и подразделения под **прямым контролем** осуществляют деятельность в пределах одной компании. Отчетность компании, включая филиалы, называется *сводной* или неконсолидированной и составляется путем простого агрегирования данных всех подразделений компании на обособленных балансах. Поскольку компания не может быть должна сама себе, внутрихозяйственные задолженности и расчеты между подразделениями в сводной отчетности исключаются.

Косвенный контроль осуществляется через владение значительной долей в капитале *другой* компании — юридического лица. Компания–владелец доли в этом случае называется *материнской*, а контролируемая компания — *дочерней*.

Если наличие контроля над другим юридическим лицом удовлетворяет установленным критериям (IFRS 10), материнская компания должна подготовить консолидированную финансовую отчетность, содержащую информацию о себе и контролируемых ей дочерних компаниях.

Консолидированная отчетность — финансовая отчетность *группы компаний*, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доход, расходы и денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций *представлены как таковые единого субъекта экономической деятельности* (IFRS 10).

В группе как отчитывающейся единице есть внутренние отношения инвестиций–участия в капитале. Поскольку отчитывающаяся единица не может владеть сама собой, эти отношения должны быть элиминированы в консолидированной отчетности. Акции дочерних компаний в активах материнской компании взаимно исключаются с этими же акциями, представленными в капитале дочерних компаний.

Капитал дочерних компаний, принадлежащий сторонним по отношению к группе собственникам, называется **неконтролирующей долей участия** (*долей меньшинства*) и отражается в отчетности группы обособленно.

Из того же принципа — *единой отчетной единицы* — в отчетности элиминируются внутренние задолженности, прибыль, возникшая по операциям внутри группы. На уровне консолидированной отчетности могут измениться критерии признания отдельных элементов отчетности, что потребует их реклассификации.

Консолидация требует специальных раскрытий в отчетности, в частности распределения финансовых результатов, приходящихся на капитал материнской компании и неконтролирующую долю участия.

Отчетность организации, которая не владеет дочерними компаниями, можно назвать *индивидуальной*.

Владение акциями другой компании может обеспечивать **значительное влияние** на нее, которое при этом не может быть охарактеризовано как полный контроль. В этом случае компания-инвестор должна учесть такие инвестиции в своей индивидуальной отчетности по **методу долевого участия** в соответствии со стандартом IAS 28. Часто это метод называют «частичной консолидацией». Метод долевого участия включает:

- корректировку стоимости акций на балансе инвестора на сумму приходящейся на них прибыли и прочего совокупного дохода зависимой компании за вычетом выплаченных доходов,
- признание в финансовых результатах инвестора доли инвестора в прибыли или убытке зависимой компании,
- признание прибыли или убытка от взаимных операций с зависимой компанией только в размере, не относящемся к доле участия инвестора в зависимой организации.

Агрегирования всех статей отчетности инвестора и зависимой компании не требуется.

Если компания имеет дочерние компании, но должна кроме консолидированной отчетности группы представить отчетность только по своей экономической деятельности, такая отчетность называется *отдельной* (IAS 27). Инвестиции в зависимые и дочерние компании представляются в ней либо по первоначальной стоимости, либо по методу долевого участия.

Пример взаимосвязей отчетности компаний, имеющих корпоративные зависимости, представлен на рисунке 1.

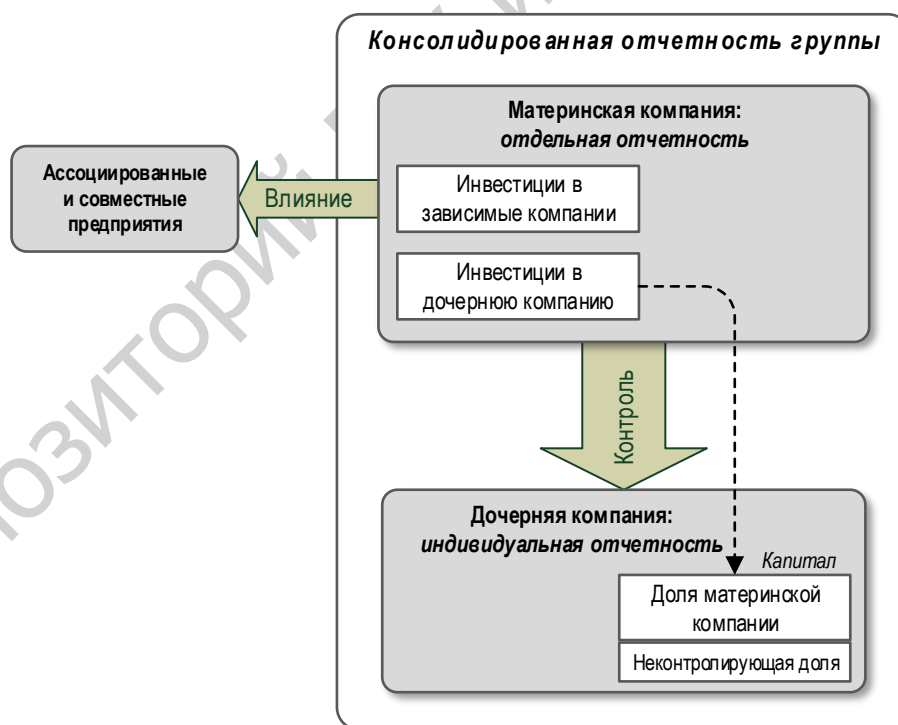


Рисунок 1 — Основные объекты учета и отчетности в группах с корпоративными зависимостями

Компания, осуществляющая различные виды экономической деятельности или деятельность на различных рынках, в разных экономических условиях, может быть обязана представлять в отчетности укрупненные финансовые показатели по этим элементам деятельности. Такие элементы называются **отчетными сегментами**. По сегментам приводятся данные о выручке, существенных расходах, прибыли, общей сумме активов и обязательств, другая информация (IFRS 8). Операционные сегменты могут быть представлены отдельными подразделениями или группами подразделений, объединенных по рыночному, производственному или иному признакам. Сегменты могут быть выделены в группе и представлены в консолидированной отчетности.

Компания в отчетном периоде может прекратить некоторые виды деятельности, закрыть или продать подразделения, при сохранении допущения о продолжении деятельности всей компании. Активы и обязательства таких подразделений с момента принятия решения о продаже, ликвидации называются выбывающей группой и учитываются отдельно в соответствии со стандартом IFRS 5. Выбывающий компонент предприятия называется **прекращенной деятельностью**. Показатели прекращенной деятельности раскрываются в отчетности в соответствии с IAS 1, IAS 33, IFRS 5. Оставшаяся деятельность организации называется **продолжающейся**.

Кроме того, учет по отдельным подразделениям, группам активов требуется или подразумевается в некоторых других стандартах.

1.2 Достоверное представление информации и учетная политика

Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации (IAS 1).

Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями, установленным в Концепции. Предполагается, что применение стандартов МСФО, вместе с раскрытием дополнительной информации при необходимости обеспечивает достоверность представления в отчетности.

Организация, финансовая отчетность которой соответствует МСФО, должна заявить это в отчетности. Финансовая отчетность не

может соответствовать МСФО, если она не подготовлена в соответствии с требованиями всех применимых стандартов и интерпретаций.

Финансовая отчетность не соответствует МСФО, если она содержит существенные ошибки либо несущественные ошибки, которые совершены умышленно с целью достижения определенного представления финансового положения, финансовых результатов или денежных потоков организации (IAS 8).

Для обеспечения достоверного представления организация также должна:

- выбирать и применять положения учетной политики в соответствии с МСФО IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»;

- представлять информацию, включая положения учетной политики, таким образом, чтобы обеспечить уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию;

- раскрывать дополнительную информацию в случаях, когда соблюдение конкретных требований МСФО не является достаточным для понимания пользователями влияния определенных операций, событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты организации.

Последствия неверной учетной политики не могут быть исправлены дополнительными раскрытиями и пояснениями.

В крайне редких случаях руководство компании может прийти к выводу, что соблюдение какого-либо требования конкретного стандарта может вводить в заблуждение и противоречить самой цели финансовой отчетности, установленной в Концепции. В этом случае компания должна отступить от такого требования и раскрыть этот факт в отчетности в порядке, установленном IAS 1.

Учетная политика — конкретные принципы, основы, общепринятые условия, правила и практические подходы, применяемые организацией при подготовке и представлении финансовой отчетности (IAS 8).

Учетная политика определяется путем применения к объекту учета требований конкретного стандарта МСФО.

Если для данной операции или события отсутствует специально применимый стандарт МСФО, руководство разрабатывает учетную политику для этого случая, исходя из требований получения уместной, достоверной и надежной финансовой информации.

При этом в качестве источников должны быть использованы:

- требования МСФО по аналогичным вопросам;
- положения Концепции;
- материалы других регулирующих органов, бухгалтерская литература, принятая практика, не противоречащие МСФО.

Организация должна применять учетную политику последовательно, без изменений во всех отчетных периодах, для всех аналогичных операций и событий. Если стандарт требует или допускает деление статей на категории, для которых уместна отдельная учетная политика, то для каждой категории учетная политика выбирается и применяется последовательно.

Изменение в учетной политике производится,

- если оно требуется стандартом МСФО;
- или приведет к тому, что финансовая отчетность будет содержать надежную и более уместную информацию.

Не является изменением учетной политики применение к операциям, которые

- отличаются от ранее имевших место;
- ранее не имели место или были несущественными в деятельности организации.

Если новый стандарт МСФО содержит переходные положения, изменения в учетную политику производятся в соответствии с этими положениями. В иных случаях изменения в учетной политике отражаются ретроспективно.

Ретроспективное применение заключается в применении новой учетной политики к операциям и событиям таким образом, как если бы эта учетная политика применялась всегда. Это значит, что при изменении учетной политики нужно оценить, скорректировать и раскрыть эффект этого изменения на все статьи отчетности в текущем и во всех прошлых периодах, затронутых изменением. Необходимо раскрыть влияние изменения учетной политики на каждый компонент капитала и другие статьи отчетности.

При этом в первой с момента изменения политики одобренной отчетности необходимо представить *третий сравнительный отчет* о финансовом положении; влияние изменения политики на показатели представленных в отчетности и более ранних периодов должно быть раскрыто в примечаниях к отчетности. В примечаниях должны быть приведены обоснования изменения учетной политики.

При наличии трудностей практического характера ретроспективное применение должно производиться, начиная с самого раннего периода, для которого оно практически осуществимо.

1.3 Изменения в бухгалтерских оценках и исправление ошибок

Бухгалтерская оценка — это расчетная оценка стоимости объекта учета. Бухгалтерские оценки применяются в силу неопределенностей, присущих хозяйственной деятельности. Оценка отражает состояние активов и обязательств или величину потребления актива. Она изменяется в связи с текущим состоянием активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами.

Бухгалтерские оценки и способы их получения следует отличать от учетных политик. Однако изменение в применяемой базе оценки является изменением в учетной политике, а не изменением в бухгалтерской оценке. Например, переход от модели учета объекта основных средств по первоначальной стоимости к модели по переоцененной стоимости.

Примеры бухгалтерских оценок:

- ожидаемые убытки по сомнительным долгам;
- ожидаемые убытки от устаревания запасов;
- определение справедливой стоимости активов и обязательств;
- амортизационная политика: сроки полезного использования, методы амортизации, ликвидационная стоимость;
- гарантийные обязательства.

Расчетная оценка может требовать пересмотра, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей сути пересмотр расчетной оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки.

Когда трудно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, данное изменение учитывается как изменение в бухгалтерской оценке.

Изменение в бухгалтерской оценке учитывается перспективно, то есть эффект изменения признается начиная с текущего периода.

Результаты изменений в бухгалтерских оценках отражаются на тех же статьях отчетности, на которых были ранее учтены указанные оценки.

Ошибка — это неверное признание, оценка, представление или раскрытие элементов финансовой отчетности. Ошибки текущего периода исправляются до одобрения финансовой отчетности к выпуску, этот факт не требует раскрытия.

Ошибки предыдущих периодов — пропуски или искажения информации в финансовой отчетности организации за один или более предыдущих периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая была доступной в то время и могла быть получена и учтена при подготовке финансовой отчетности.

Такие ошибки включают результаты математических ошибок, ошибок в применении учетной политики, недосмотра или неверного толкования фактов, а также мошенничества.

Ошибки прошлых периодов должны быть исправлены **ретроспективно**, т. е. должны быть откорректированы исправляемые статьи отчетности, начиная с самого раннего периода, на который повлияла ошибка, или с периода, для которого это практически осуществимо (рисунок 2).

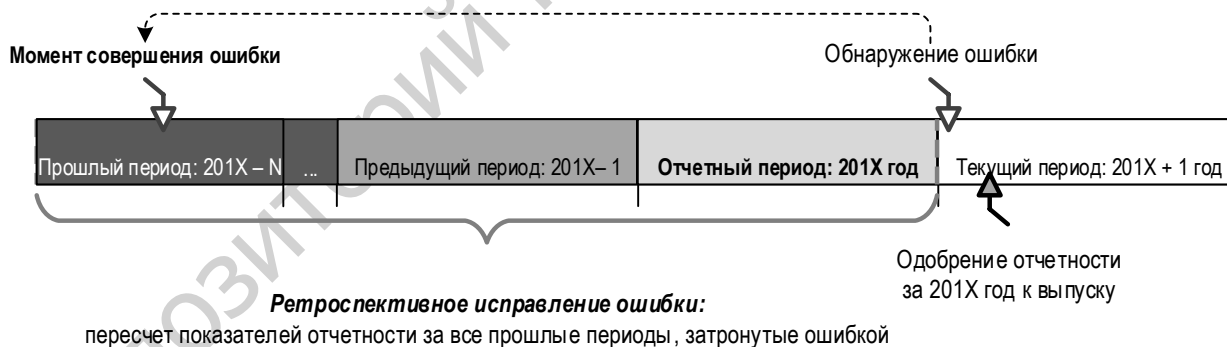


Рисунок 2 — Временные периоды, за которые ретроспективно исправляется ошибка

Корректировка ошибки предыдущих периодов не включается в состав прибыли или убытка за период, в котором была обнаружена данная ошибка. Любая представленная информация о предыдущих периодах, включая обобщенные финансовые данные за прошлые периоды, пересчитывается на столько периодов назад, на сколько это практически осуществимо.

Ретроспективное исправление ошибок прошлых периодов раскрывается в первой с момента обнаружения ошибки одобренной отчетности в том же порядке, что и ретроспективное применение учетной политики (см. IAS 1, IAS 8).

1.4 Состав и форма финансовой отчетности: существенность, агрегирование, взаимозачеты

Состав отчетности. Полный комплект финансовой отчетности включает в себя (рисунок 3):

- **отчет о финансовом положении** по состоянию на дату окончания периода;
- **отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе** за период;
- **отчет об изменениях в собственном капитале** за период;
- **отчет о движении денежных средств** за период;
- **примечания**, состоящие из значимых положений учетной политики и прочей пояснительной информации;
- **сравнительную информацию** за предшествующий период;
- в отдельных случаях — дополнительный отчет о финансовом положении (сравнительные данные) на начало предшествующего периода (IAS 1).

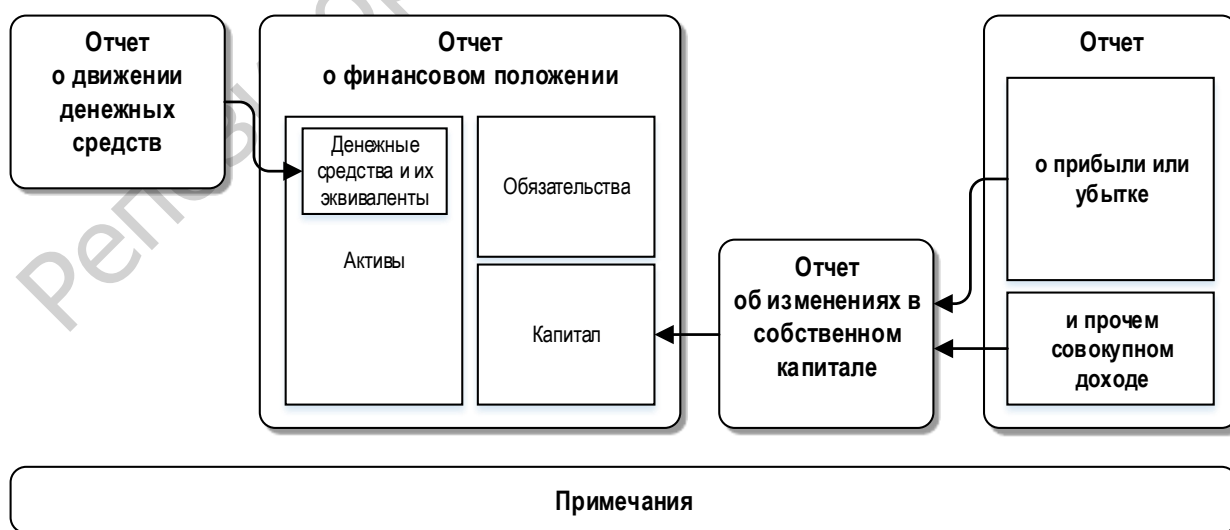


Рисунок 3 — Состав и основные взаимосвязи форм финансовой отчетности

Кроме финансовой отчетности компании могут представлять дополнительную информацию: финансовый обзор, отчеты по вопросам охраны окружающей среды и др. Эта информация не входит в сферу применения МСФО. Организация должна четко обозначать и выделять финансовую отчетность из состава прочей информации, опубликованной вместе с ней в одном документе.

Организация должна четко обозначить каждый финансовый отчет и примечания.

Идентификация отчетности. Отчетность должна содержать заголовочные данные:

– наименование отчитывающейся организации, а также любое изменение наименования по сравнению с предшествующим отчетным периодом;

– является ли отчетность консолидированной отчетностью группы или индивидуальной, отдельной отчетностью одной компании;

– отчетную дату и отчетный период;

– валюту представления финансовой отчетности;

– степень округления сумм.

Одним из аспектов правдивого представления информации является ее *понятность*. Информация финансовой отчетности представляет собой сложную систему показателей, поэтому она должна быть организована в упорядоченную структуру.

Основной инструмент представления финансовой информации — отчетные формы. Эти формы не являются типовыми, МСФО отвергают подход на основе бланков. Минимальные обязательные требования к формам и принципы их построения содержатся в стандартах IAS 1, IAS 7. Обязательность статьи или пункта примечаний определяется применимым стандартом, а также суждением о *существенности* этих данных. Конкретная форма каждого отчета строится самой организацией на основе профессионального суждения.

Существенность. Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера пропущенной или искаженной информации, оцениваемых в контексте сопутствующих обстоятельств. Определяющим фактором может быть размер или характер статьи либо соче-

тание того и другого. Количественная сторона существенности определяется стоимостной величиной (суммы) операции, остатка или их класса относительно общего масштаба деятельности компании. Качественная сторона определяется структурной значимостью операции или элемента финансового положения в деятельности.

Состав и группировка статей должны соответствовать природе, функциям, особенностям учета и оценки объектов учета. Представление информации при соблюдении требования сопоставимости должно быть специфичным организации. При этом нужно обеспечить наиболее уместную степень **агрегирования** информации. Несущественные — мелкие и малозначимые — показатели должны быть объединены в более крупные смысловые статьи. Более того, несущественная информация может не раскрываться.

Организация должна использовать один и тот же порядок представления и классификации статей в финансовой отчетности от периода к периоду. То есть форма финансовых отчетов, избранная и применяемая организацией, не должна изменяться безосновательно. Основаниями для изменения формы представления отчетности являются:

- значительное изменение характера экономической деятельности организации, которое требует иного состава, порядка и классификации статей; или

- изменение формы требуется стандартом МСФО.

Взаимозачет. Организация не должна представлять на нетто-основе активы и обязательства или доходы и расходы, кроме случаев, когда это требуется или разрешается каким-либо МСФО. Например, по отношениям с разными покупателями продукции у организации могут образоваться как активы (дебиторская задолженность), так и обязательства (полученные авансы). Эти суммы не могут быть зачтены между собой для целей отчетности и должны быть отражены каждая отдельно в активах и обязательствах. Такой подход называется *«развернутое сальдо»* по счету.

Взаимозачетом не является отражение активов на чистой основе за вычетом оценочных резервов, амортизации и т. п.

В отчете о прибылях и убытках основные статьи доходов (выручка) и расходов отражаются на *валовой* основе. Прочие доходы и расходы, например, от выбытия внеоборотных, активов, курсовые разницы и т. п. могут быть отражены на чистой основе, как сальдо доходов и расходов по соответствующим операциям.

Таксономия. В настоящее время в подготовке и представлении отчетности повсеместно внедряется электронный формат XBRL — «расширенный язык деловой отчетности». Это язык разметки, одна из реализаций языка XML. XBRL позволяет подготовить электронную машиночитаемую отчетность в соответствии с заданными требованиями. Требования к отчетности оформлены как модель данных в терминах этого языка — *таксономия*.

Фонд МСФО с 2009 года публикует таксономию для подготовки электронной отчетности по МСФО. *Таксономия*, описанная обычным языком, представляет собой полный структурированный перечень всех раскрытий, требуемых всеми стандартами МСФО. Структура раскрытий может быть упорядочена по стандартам или по отчетам и примечаниям. Для отчетности за 2017 год таксономия содержит 3312 пунктов, из них 2024 стоимостных показателей, 698 строковых значений, 434 текстовых блоков (описаний) [5].

1.5 Отчетный период, сравнительная информация. События по окончании отчетного периода

Все показатели финансовой отчетности по отношению ко времени можно подразделить на *моментные* и *интервальные*. **Моментными** являются показатели финансового положения, поскольку характеризуют состояние ресурсов и требований на определенную дату (остатки, запасы, сальдо). Действительно, остаток денежных средств, запас товаров, остаток задолженности по кредиту — примеры значений, которые верны на определенную дату. В отчетности они представлены по состоянию на даты, которые являются границами (началом или концом) периодов. **Интервальные** показатели отражают категории, которые накапливаются в течение периода и относятся к нему в целом как к интервалу времени (потоки, обороты). Все изменения в финансовом положении в т. ч. финансовые результаты являются потоками: выручка, расходы, поступления и платежи денежных средств и др.

Между моментными и интервальными показателями существует взаимосвязь: остатки и запасы — это сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств, капитала; потоки — это изменения этих сальдо — обороты, отражаемые как доходы и расходы

или прочие статьи изменения финансового положения в соответствии с учетными политиками.

Отчетный период — период времени, за который данная финансовая отчетность подготовлена. Организация должна представлять полный комплект финансовой отчетности *как минимум ежегодно*. Отчетная финансовая информация это: финансовое положение на конец отчетного периода (обычно на 31 декабря) и финансовые результаты и другие изменения в финансовом положении за период. Обычно это календарный год или близкий к нему период в соответствии с практикой и законодательством.

Предыдущие периоды — периоды времени, аналогичные отчетному, предшествующие ему во времени. За предшествующие периоды организация должна представить *сравнительную информацию*. В общем случае **сравнительная информация** представляется за один предшествующий период: финансовое положение на конец предыдущего периода (года) и потоки за предыдущий год. Стандарт IAS 1 требует, чтобы компания представила по два отчета в составе отчетности; на деле это означает, что отчеты в каждой статье содержат две графы: отчетный период (или дата его окончания) и предыдущий период (или дата его окончания). Примечания и поясняющая информация также должна содержать сравнительные данные прошлого периода, если это уместно для понимания отчетности.

Представление сравнительной информации за предыдущие периоды обеспечивает *сопоставимость* финансовой информации компании во времени.

В отдельных случаях стандарты требуют представить *дополнительную сравнительную информацию* за еще один период — предшествующий предыдущему. При этом компания не обязана представлять еще один комплект отчетности, а только тот третий отчет (один или несколько), который необходим. Например, только отчет о финансовом положении или отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Согласно IAS 1 организация обязана представить **третий отчет о финансовом положении**, если она:

- ретроспективно применяет положение учетной политики,
- осуществляет ретроспективное исправление статей отчетности,
- реклассифицирует статьи (изменяет форму представления) отчетности.

Бухгалтерские процедуры завершения отчетного периода, проверки, переоценки, аудит, консолидация занимают некоторое время. С момента окончания отчетного периода до одобрения отчетности за этот период к выпуску проходит заметное время, обычно 3–6 месяцев в зависимости от требований законодательства, правил финансовых рынков.

События после отчетного периода (IAS 10) — события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между концом отчетного периода и датой одобрения финансовой отчетности к выпуску. Необходимо различать два типа таких событий:

– *корректирующие события* — подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату,

– *некорректирующие события* — свидетельствующие о возникших после отчетного периода условиях.

Корректирующие события связаны с поступлением информации, которая относится к фактам и операциям, имевшим место в отчетном периоде. Например: результаты судебных разбирательств, которые определяют (уточняют) обязательства, относящиеся к отчетному периоду; информация, которая подтверждает стоимостную оценку активов или обязательств по состоянию на дату в отчетном периоде; определение вознаграждений работникам по итогам года; обнаружение ошибок. Корректирующие события должны признаваться как операции, относящиеся к отчетному периоду, и отражаться на статьях финансовых отчетов и в примечаниях.

Некорректирующие события — это факты, операции, условия, возникшие после окончания отчетного периода, фактически или потенциально оказывающие существенное влияние на финансовое положение организации. Например: приобретение или выбытие дочерней организации; одобрение плана прекращения, реструктуризации деятельности; чрезвычайное происшествие, повредившее крупные производственные мощности и др. (см. IAS 10). Информацию о характере и возможных финансовых последствиях некорректирующих событий компания раскрывает в только примечаниях к отчетности.

12 месяцев после окончания отчетного периода — минимальный срок, в течение которого должно надежно выполняться допущение о непрерывности деятельности (IAS 1). Это допущение может быть опровергнуто в том числе событиями по окончании отчетного

периода (IAS 10).

Промежуточная финансовая отчетность — отчетность, подготовленная за финансовый период, который короче полного финансового года, например, за полугодие, квартал, месяц. Организация, которая решила или обязана в силу законодательства или правил финансового рынка представлять промежуточную отчетность по МСФО, делает это в соответствии со стандартом IAS 34. Целью промежуточного финансового отчета является предоставление информации об изменениях относительно последнего полного комплекта годовой финансовой отчетности. Финансовое положение отражается на дату окончания промежуточного периода по сравнению с датой окончания предыдущего года. Например: за 3-й квартал — на 30 сентября и 31 декабря прошлого года. Изменения в финансовом положении, финансовые результаты — за период с начала года по окончании промежуточного периода, в сравнении в аналогичным временным интервалом прошлого года: в соответствующем примере — за январь–сентябрь текущего и прошлого годов.

IAS 34 позволяет представлять сокращенную по составу и содержанию отчетность, но не препятствует представлению полной отчетности за промежуточный период. Этот и другие стандарты определяют особенности раскрытия информации в промежуточной отчетности.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Что такое отчитывающаяся единица по МСФО?
- 2 Чем консолидированная финансовая отчетность отличается от сводной?
- 3 Чем отдельная отчетность отличается от индивидуальной?
- 4 Как связаны между собой организации, которые должны представить консолидированную отчетность?
- 5 Что такое отчетные сегменты?
- 6 Чем обеспечивается достоверное представление информации в финансовой отчетности?
- 7 Может ли учетная политика организации не соответствовать конкретному требованию стандарта МСФО?
- 8 Что такое учетная политика? Насколько просто изменить учетную политику для целей подготовки отчетности по МСФО?
- 9 Чем бухгалтерская оценка отличается от учетной политики?

10 Как должны быть исправлены выявленные в учете и отчетности ошибки?

11 Что такое ретроспективное применение учетной политики и ретроспективное исправление ошибки?

12 Что должен включать полный комплект финансовой отчетности?

13 Что такое существенность финансовой информации, как она влияет форму представления данных в отчетности?

14 Что такое события по окончании отчетного периода, как информация о них раскрывается в отчетности?

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМ. Ф. СКОРИНЫ

2 Представление и раскрытие информации в финансовой отчетности

2.1 Представление информации об активах и обязательствах: отчет о финансовом положении

Отчет о финансовом положении должен состоять из статей, которые в достаточной степени отличаются по характеру или назначению. IAS 1 требует представить, как минимум, следующие статьи, если они являются существенными величинами в деятельности организации, см. таблицу 1.

Таблица 1 — Состав статей отчета о финансовом положении по МСФО IAS 1

Элемент финансового положения (номера пунктов как указано в IAS 1)	Основной стандарт признания и раскрытия элемента
АКТИВЫ	
(a) основные средства	IAS 16
(b) инвестиционная недвижимость	IAS 40
(c) нематериальные активы	IAS 38
(o) отложенные налоговые активы	IAS 12
(d) финансовые вложения (кроме (e), (h) и (i))	IAS 32, IFRS 7, IFRS 9
(e) инвестиции, учитываемые по методу долевого участия	IAS 28
(f) биологические активы	IAS 41
(g) запасы	IAS 2
(h) торговая и прочая дебиторская задолженность	IFRS 9
(i) денежные средства и эквиваленты денежных средств	IAS 7
(j) активы, предназначенные для продажи и активы выбывающих групп	IFRS 5
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
(k) торговая и прочая кредиторская задолженность	IAS 32, IFRS 7, IFRS 9
(l) оценочные обязательства	IAS 37
(m) финансовые обязательства (кроме (k) и (l))	IAS 32, IFRS 7, IFRS 9
(n) обязательства по текущему налогу	IAS 12
(o) отложенные налоговые обязательства	IAS 12
(p) обязательства выбывающих групп	IFRS 5
КАПИТАЛ	
(q) неконтролирующие доли участия	IAS 1, IFRS 10
(r) выпущенный капитал и резервы, относимые к собственникам материнской организации.	IAS 1, IFRS 10

Исходя из соображений уместности, существенности, понятности, организация должна представлять дополнительные статьи, заголовки, промежуточные итоги в отчете о финансовом положении. Дополнительные статьи могут представлять собой детализацию информации из табл. 1. Например, в составе запасов: сырье и материалы, незавершенное производство, товары и готовая продукция.

МСФО не устанавливает унифицированную форму отчета, однако возможны два общих формата отчетов по организации статей активов и обязательств:

- 1) *АКТИВЫ:*
 - оборотные активы,
 - внеоборотные активы;*ОБЯЗАТЕЛЬСТВА:*
 - краткосрочные обязательства,
 - долгосрочные обязательства;*КАПИТАЛ.*

- 2) *АКТИВЫ в порядке их ликвидности,*
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА в порядке их ликвидности,
КАПИТАЛ.

Представление активов и обязательств в порядке их ликвидности применяется только тогда, когда оно более уместно и надежно. Это характерно для финансовых организаций, банков. Ликвидность — это способность актива на отчетную дату без существенных потерь обращаться в деньги. Основной фактор ликвидности актива или обязательства — удаленность срока погашения в соответствии с контрактом от отчетной даты.

Если элемент включает суммы к погашению в разные сроки, то независимо от принятого формата, по такому элементу необходимо раскрыть сумму, возмещение или погашение которой ожидается по прошествии более двенадцати месяцев.

Фактором классификации активов на оборотные и внеоборотные является *операционный цикл*. Операционный цикл организации представляет собой промежуток времени между приобретением сырья, материалов для производства, товаров и реализацией готовой продукции, товаров, услуг в форме денежных средств. Операционный цикл может быть идентифицирован для производственных видов деятельности, торговли, сервиса.

Если операционный цикл организации не поддается четкой идентификации, считается, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев.

Актив классифицируется как оборотный, если он отвечает одному из критериев:

- предназначен для реализации, продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла организации;
- удерживается для целей торговли;
- его стоимость предполагается реализовать в пределах двенадцати месяцев после окончания отчетного периода;
- представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств.

Организация должна классифицировать все прочие активы как **внеоборотные**. К оборотным активам не относятся отложенные налоговые активы.

Обязательство классифицируется как краткосрочное, если оно отвечает одному из критериев:

- оно будет урегулировано в рамках обычного операционного цикла;
- удерживается преимущественно для целей торговли;
- подлежит урегулированию в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода;
- у организации нет безусловного права отсрочить урегулирование обязательства по меньшей мере на двенадцать месяцев после окончания отчетного периода.

Все прочие обязательства классифицируются как **долгосрочные**.

Статьи финансового положения должны быть детализированы на соответствующие подкатегории либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях.

2.2 Представление информации о капитале

Собственный капитал и резервы детализируются в отчете о финансовом положении или в примечаниях по различным классам, таким как оплаченный капитал, эмиссионный доход и резервы в составе капитала.

Организация должна раскрыть в *отчете о финансовом поло-*

жении, отчете об изменениях в собственном капитале или примечаниях подробную информацию по каждому классу акционерного капитала: количество акций — разрешенных к выпуску, выпущенных, удерживаемых организацией, зарезервированных для расчетов по опционам и контрактам; номинальную стоимость акций; привилегии и ограничения по акциям; сверку количества акций в обращении на начало и конец периода. Неакционерная организация раскрывает аналогичную информацию относительно каждой категории долей участия в собственном капитале.

Должно быть представлено описание характера и назначения каждого резерва (фонда) в составе собственного капитала.

Отчет об изменениях в собственном капитале представляет информацию об изменениях в каждом классе или компоненте собственного капитала в разрезе видов операций, влияющих на капитал. В том числе должны быть представлены суммы прочего совокупного дохода, относящиеся к неконтролирующей доле участия в консолидированной отчетности.

Типичные компоненты капитала:

- акционерный (уставный) капитал по классам акций;
- эмиссионный доход;
- выкупленные собственные акции (вычитаются);
- нераспределенная прибыль и резервы, сформированные из нее;
- резервы переоценок в составе прочего совокупного дохода по их видам;
- неконтролирующая доля участия.

В отчете производится сверка остатков каждого компонента на начало и конец периода и оборотов за период по операциям.

В отчете раскрываются изменения в собственном капитале в результате:

- получения прибыли или убытка;
- признания прочего совокупного дохода в разрезе видов переоценок, в том числе в соответствии с требованиями иных стандартов (IAS 16, IAS 21, IFRS 4, IFRS 5, IFRS 7, IFRS 9);
- операций с собственниками: выпуска, перераспределения долей капитала, получения эмиссионного дохода, признания дивидендов к выплате, выкупа своих акций, платежей, основанных на акциях;
- ретроспективного изменения учетной политики, в том числе

требуемого новыми стандартами и по собственной инициативе, ретроспективного исправления ошибок прошлых периодов.

В отчете или примечаниях организация должна представить сумму дивидендов, признанных в течение периода, а также сумму дивидендов в расчете на акцию.

2.3 Представление информации о доходах и расходах

Совокупный доход организации должен быть представлен как сумма двух его компонентов:

- прибыли или убытка;
- прочего совокупного дохода.

Эта информация может быть организована как *отчет о совокупном доходе*, состоящий из двух разделов: «Прибыль или убыток», «Прочий совокупный доход». Разрешено также представить отдельный отчет о прибыли или убытке, с включением его итога в отчет о совокупном доходе.

Организация должна признавать все статьи доходов и расходов за период в составе прибыли или убытка, кроме случаев, когда каким-либо МСФО требуется или допускается иное.

В консолидированной отчетности итоговые суммы прибыли или убытка и прочего совокупного дохода должны быть распределены на относящиеся к собственникам материнской компании и к неконтролирующей доле участия.

В отчетах необходимо представить дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоги, кроме указанных стандартами, когда такое представление уместно для понимания финансовых результатов.

МСФО не приводит классификацию доходов и расходов, для формирования разделов в отчете о прибыли или убытке. Перечень статей отчета формируется по мере применимости (наличия соответствующих операций) по требованиям стандарта IAS 1 и других стандартов.

Условно доходы и расходы, отображаемые в отчете о прибыли или убытке, можно подразделить на следующие группы.

Выручка и расходы по основной операционной деятельности. Выручка не включает НДС и иные косвенные налоги. Отдельно должна быть представлена сумма компонента финансирования —

части выручки, признанной как процент по продажам с отсрочкой платежей покупателей по методу эффективной ставки. Расходы по операционной деятельности включают себестоимость реализованных товаров, услуг, затраты на организацию и управление. Признание выручки регулируется стандартом IFRS 15; оценка реализованных товаров, продукции — стандартом IAS 2.

Промежуточный итог — *операционная прибыль (убыток)*.

Прочие прибыли или убытки по применимым стандартам, например, прибыль или убыток от прекращения признания основных средств (IAS 16).

Прибыли или убытки по финансовым инструментам: финансовые доходы; финансовые расходы; убытки от обесценения; от прекращения признания финансовых активов по амортизированной стоимости; прибыли или убытки, связанные с реклассификациями финансовых инструментов между учетными группами (IAS 32, IFRS 9).

Прибыли или убытки зависимых ассоциированных и совместных предприятий, отражаемые по методу долевого участия (IAS 28).

Расход по налогу на прибыль.

Итогом является прибыль или убыток после налога.

Если в отчетном периоде организацией были приняты решения о закрытии подразделений, прекращении видов деятельности, требуется раскрыть ту часть итоговой суммы прибыли, которая была получена от прекращаемой деятельности.

В разделе о прочем совокупном доходе должны быть представлены статьи прочего совокупного дохода, классифицированные по их характеру. При этом их нужно подразделить

– на *статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в прибыль или убыток*: переоценки долгосрочных активов, пенсионных планов, инвестиций в долевыми инструментами и др., доля в прочем совокупном доходе ассоциированных и совместных предприятий;

– *статьи, которые подлежат реклассификации в прибыль или убыток*, в том числе реклассификационные корректировки отчетного периода: курсовые разницы от пересчета валюты отчетности, переоценки финансовых активов, предназначенных для продажи, результаты операций хеджирования, и др., доля в прочем совокупном доходе ассоциированных и совместных предприятий.

В отчете или в примечаниях следует раскрыть сумму налога на прибыль в отношении каждой статьи прочего совокупного дохода.

2.4 Прибыль на акцию

Одним из распространенных методов анализа акций участниками финансовых рынков является оценка соотношения «цена акции / прибыль на акцию». Поэтому МСФО в целях обеспечения сопоставимости требует, чтобы компании, чьи акции котируются на финансовых рынках, оценивали и представляли в *отчете о прибыли или убытке* показатель прибыли на акцию. Порядок расчета показателя регулируется стандартом IAS 33.

Базовая прибыль на акцию — это отношение базовой прибыли материнской компании к средневзвешенному количеству простых акций в обращении. Базовая прибыль — это отчетная прибыль или убыток за вычетом дивидендов и иных доходов по привилегированным акциям. Средневзвешенное количество простых акций рассчитывается с учетом объемов выпуска, выкупа простых акций и периода обращения этих акций в течение года.

Разводненная прибыль на акцию — это показатель, рассчитанный с учетом разводняющих (уменьшающих) факторов.

Компания может выпускать финансовые инструменты, которые по условиям выпуска могут быть конвертированы в обыкновенные акции: привилегированные акции, опционы, варранты и др. Разводненная прибыль на акцию рассчитывается исходя из предположения, что все эти инструменты конвертированы в обыкновенные акции.

При этом в знаменателе показателя нужно скорректировать число простых акций; в числителе — скорректировать базовую прибыль на суммы доходов к выплате, которые были бы назначены (отменены) при условии конвертации.

Если компания имеет в отчетном периоде прекращенную деятельность, показатели прибыли на акцию должны быть представлены в том числе по продолжающейся деятельности.

ПРИМЕР 1. Прибыль на акцию

Прибыль компании после уплаты налога за отчетный год составила 300 000 \$. На начало года в обращении находилось 80 000 простых акций. 1 апреля отчетного года выпущено дополнительно 40 000 простых акций, 1 октября выкуплено у акционеров 20 000 акций. Кроме того, в обращении находилось 5 000 привилегированных акций, которые по условиям выпуска могут быть конвертированы держателями в простые акции. В течение года их объем в обращении не изменялся. На привилегированные акции за период назначены дивиденды в сумме 0,50 \$ на каждую акцию.

Количество простых акций в обращении:

Период	Акции в обращении	Длительность, мес.
1 января–31 марта	80 000	3
1 апреля–30 сентября	80 000 + 40 000 = 120 000	6
1 октября–31 декабря	120 000 – 20 000 = 100 000	3

Средневзвешенное за год количество простых акций в обращении:

$$\frac{80000 \cdot 3 + 120000 \cdot 6 + 100000 \cdot 3}{12} = 105000 \text{ штук.}$$

Дивиденды по привилегированным акциям:

$$5\,000 \text{ акций} \cdot 0,50 \$ = 2\,500 \$$$

Базовая прибыль:

$$300\,000 - 2\,500 = 297\,500$$

Базовая прибыль на акцию:

$$297\,500 : 105\,000 = 2,83$$

Средневзвешенное количество простых акций в обращении при условии разводнения (конвертация всех привилегированных акций в простые):

$$105\,000 + 5\,000 = 110\,000 \text{ акций.}$$

Прибыль при условии разводнения (корректировка дивидендов, объявленных по привилегированным акциям):

$$297\,500 + 2\,500 = 300\,000$$

Разводненная прибыль на акцию:

$$300\,000 : 110\,000 = 2,73$$

2.5 Классификация расходов в отчете о прибыли или убытке

Для уместного и понятного представления расходов по операционной деятельности организация может избрать один из двух видов их классификации:

- по характеру расходов,
- по назначению расходов.

Характер расходов отражает вид израсходованных ресурсов. В отечественной практике такую классификацию затрат принято называть *экономическими элементами*. Основные экономические элементы: материальные расходы (в т. ч. сырье, комплектующие изделия, топливо и др.), расходы на персонал (в т. ч. оплата труда, пенсионное страхование), амортизация, прочие.

Назначение расходов отражает цели и функции, на которые затрачены ресурсы. В соответствии с назначением затраты группируются по статьям калькуляции: себестоимость реализованной продукции, расходы на реализацию, управленческие расходы. Из соображений уместности могут быть представлены и другие статьи: расходы на исследования и разработки, страхование и т. п. Группировка затрат по статьям требует наличия развитого аналитического учета затрат, в то время как по характеру затраты могут быть представлены при упрощенном учете.

Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции производятся в несколько этапов (рисунок 4):

- 1) покупки ресурсов;
- 2) расход ресурсов на производство (затраты), группировка затрат по отношению к продукции и другим статьям назначения, определение себестоимости незавершенного производства;
- 3) калькуляция себестоимости выпущенной продукции;
- 4) списание себестоимости реализованной продукции и списание управленческих других статей затрат на прибыль или убыток.

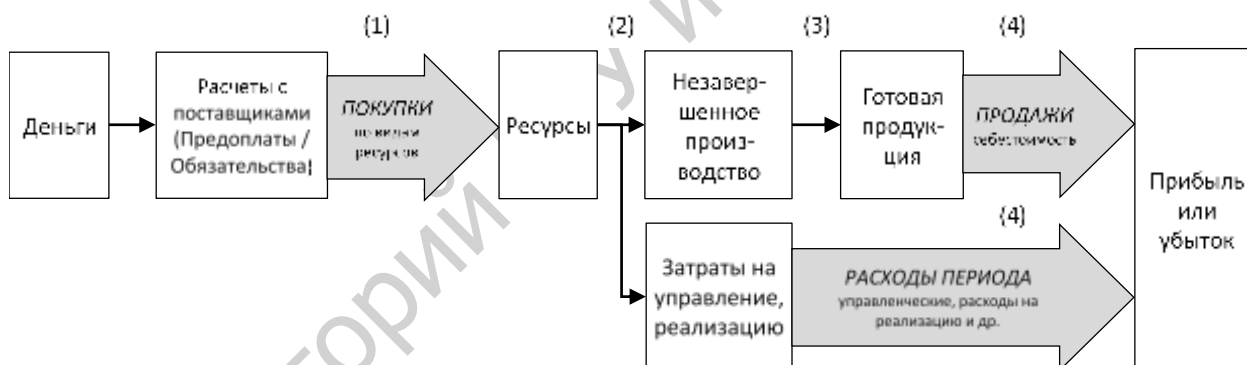


Рисунок 4 — Объекты и этапы бухгалтерского учета платежей, затрат и расходов по операционной деятельности

Наличие сплошного учета хозяйственных операций на всех этих этапах позволяет непрерывно формировать информацию о статьях расходов по их назначению.

Упрощенный учет, разрешенный в некоторых странах (метод затраты — выпуск или его элементы), допускает непрерывно учитывать только покупки ресурсов (1) или их отпуск (2). Группировка ресурсов на производство и управление, каждое движение продукции и незавершенного производства по стоимости не учитывается.

Остатки запасов материалов, незавершенного производства, нереализованной продукции определяются периодически, путем инвентаризации и оценки на конец отчетного периода. Таким образом, сумма расходов, относящихся на прибыль или убыток отчетного периода, должна быть получена в результате корректировок суммы произведенных затрат на изменение остатков запасов за отчетный период. Единственная подтверждаемая в учете по этому методу классификация затрат — по их характеру.

ПРИМЕР 2. Представление доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках с классификацией расходов по характеру

Выручка	10 000
Прочие доходы	2 000
Изменения в стоимости запасов (прирост — минус, сокращение — плюс)	(300)
<i>Расходы по характеру (элементам)</i>	
Сырье и материалы	(3 600)
Вознаграждения работникам (оплата труда и расходы по социальному страхованию)	(4 900)
Амортизация долгосрочных активов	(300)
Прочие расходы по характеру	(560)
Прочие расходы	(15)
Итого расходов	(9 375)
Прибыль до налогообложения	2 325

Если организация ведет сплошной учет всех операций для всех видов объектов операционной деятельности (как на рисунке 4) и классифицирует затраты и расходы непосредственно в момент их возникновения, она может представить расходы в отчете о прибылях и убытках с группировкой по их назначению. При этом, как минимум, требуется обособленно представить себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг от других операционных расходов.

В целом формат «по назначению» обеспечивает более уместную информацию. Однако, распределение затрат по статьям требует применения оценочных методов и связано с суждением, что придает субъективный характер таким оценкам.

Если организация использует формат по назначению затрат для отчета о прибылях и убытках, она должна также раскрыть в примечаниях информацию о составе затрат по элементам, в том числе о расходах в части амортизации основных средств и нематериальных

активов и о расходах в части вознаграждений работникам.

ПРИМЕР 3. Представление доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках с классификацией расходов по назначению

Выручка	10 000
Себестоимость продаж	(5 560)
Валовая прибыль	4 440
Управленческие расходы	(1 400)
Расходы на реализацию	(2 700)
Прочие доходы	2 000
Прочие расходы	(15)
Прибыль до налогообложения	2 325

2.6 Понятие денежных средств и их эквивалентов. Классификация потоков денежных средств

Информация об активах и обязательствах, капитале отражает предпосылки денежных поступлений и платежей организации. Отчет о движении денежных средств представляет информацию непосредственно о денежных поступлениях и платежах организации.

В отчете отражаются данные об операциях с денежными средствами и их эквивалентами — *потоках денежных средств*.

Денежные средства — это наличные деньги в кассе и депозиты до востребования — средства на текущих и других счетах организации в банках и кредитных организациях.

Эквиваленты денежных средств — это краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения, легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения их стоимости. Как правило, это краткосрочные (до 3 месяцев до погашения) облигации надежных государственных или корпоративных эмитентов. Такие вложения могут быть оперативно погашены, проданы или использованы для расчета, т. е. они являются ликвидными средствами, близкими к деньгам по своей функции.

Состав денежных средств и их эквивалентов должен быть определен организацией, раскрыт в отчетности и применяться последовательно в порядке учетной политики.

Обороты между статьями денежных средств движениями денежных средств не считаются и в отчете не отражаются. Например: внесение наличных компании на ее банковский счет; уплата денег за ценную бумагу, относящуюся к эквивалентам денежных средств.

В отчете о движении денежных средств должны быть представлены сведения о потоках денежных средств за отчетный период с разбивкой на потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

Операционная деятельность — основная приносящая доход деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционная деятельность связана с обеспечением, организацией и результатами производства, продаж, оказания услуг как функциями основного бизнеса организации. Таким образом, основными статьями потоков денежных средств по операционной деятельности являются:

- поступления (денежная выручка) от продаж продукции, товаров, работ, услуг, иные поступления, связанные с продажами или основной деятельностью;
- выплаты поставщикам товаров, работ, услуг для основной деятельности;
- выплаты работникам по оплате труда;
- уплаты и возвраты налога на прибыль, если их нельзя непосредственно отнести на другие сферы деятельности и т. п.

Информация о денежных потоках по операционной деятельности показывает, насколько организация способна к самофинансированию текущей деятельности, получению средств, необходимых для выплаты дивидендов, обслуживания кредитов.

Инвестиционная деятельность — приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств. В этом разделе должны быть представлены денежные поступления и платежи:

- выплаты, связанные с приобретением основных средств, нематериальных активов, других нефинансовых долгосрочных активов; выручка и доходы от выбытия таких активов;
- выплаты по приобретению финансовых инструментов (ценных бумаг): облигаций, акций других предприятий, долей в совместном предпринимательстве; поступления от продажи, погашения, получения доходов по таким инструментам;

– выдача авансов и займов другим лицам и предприятиям; поступления от погашения и доходов по авансам и займам;

– выплаты и поступления по производным финансовым инструментам, если они не классифицированы в другие виды деятельности.

Отметим, что привлечение заемных средств и инвестирование их в кредиты и другие финансовые инструменты является основной деятельностью банков и других кредитно-финансовых организаций. Поэтому в их отчетности денежные потоки по таким операциям классифицируются в операционную деятельность.

Финансовая деятельность — деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия. Информация о ней характеризует использование организацией внешнего финансирования.

По финансовой деятельности отражаются:

– поступления от эмиссии акций организации, платежи по выкупу или погашению собственных акций, дивиденды акционерам;

– поступления от получения кредитов, займов, выпуска облигаций и обязательств по другим заемным средствам; выплаты для погашения соответствующих обязательств и доходов по ним,

– выплаты арендатора по финансовой аренде (лизингу).

Проценты и дивиденды. Существуют разные взгляды на то, как должны быть классифицированы доходы, полученные по финансовым инвестициям и выплаченные по привлеченным средствам. Полученные проценты и дивиденды относятся к финансовым инвестициям организации и могут быть отнесены к инвестиционной деятельности. Выплаченные проценты и дивиденды относятся к привлеченным займам и капиталу соответственно, поэтому классифицируются в финансовую деятельность. Альтернативный подход заключается в отнесении этих денежных потоков к операционной деятельности, поскольку они относятся к доходам и расходам, формирующим прибыль или убыток. Стандарт IAS 7 допускает оба подхода, однако организация должна выбрать и последовательно применять один из методов.

Неденежные операции. Некоторые инвестиционные и финансовые операции не требуют использования денежных средств. Например, получение оборудования в лизинг или конверсия выпущенных облигаций в акции организации. Такие операции не отражаются в отчете о движении денежных средств, однако вся значимая

информация о них должна быть представлена в других частях финансовой отчетности.

Специально должна быть раскрыта подробная информация об изменениях в финансовых обязательствах, обусловленных финансовой деятельностью.

2.7 Представление данных о движении денежных средств. Прямой и косвенный метод

Стандарт допускает два подхода к подготовке и представлению информации о денежных потоках по операционной деятельности: прямой метод и косвенный метод.

Прямой метод предусматривает представление информации по видам поступлений и выплат денежных средств и их эквивалентов на валовой основе. Этот метод требует организации синтетического и аналитического учета, которая обеспечивает классификацию и агрегирование всех денежных операций по их видам — статьям отчета о движении денежных средств.

Как вариант допускается получить информацию о движении денежных средств для прямого метода путем корректировки выручки, расходов по операционной деятельности, учтенных по методу начисления, на изменение соответствующих остатков дебиторской и кредиторской задолженности, запасов, других неденежных факторов по операционной деятельности. Так, если покупатели задерживают платежи за проданные товары, соответствующие денежные поступления будут меньше, чем выручка, признанная в прибыли и убытке, на сумму увеличения дебиторской задолженности покупателей.

Косвенный метод — это получение информации о чистом изменении денежных средств и их эквивалентов путем применения к показателю прибыли или убытка корректировок на суммы результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств в рамках инвестиционной или финансовой деятельности.

ПРИМЕР 4. Представление потоков денежных средств в отчете о движении денежных средств прямым методом

ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	
Поступления денежных средств от операционной деятельности	
продажа товаров, выполнение работ, оказание услуг	10 000
прочие поступления от операционной деятельности	1 000
Выплаты денежных средств от операционной деятельности	
платежи поставщикам товаров, работ, услуг	(6 000)
платежи работникам или в интересах работников	(3 000)
прочие денежные платежи по операционной деятельности	(1 150)
Итого потоки денежных средств от текущих операций	850
налог на прибыль уплаченный (возмещенный)	(400)
Итого потоки денежных средств от операционной деятельности	450
ДЕНЕЖНЫЕ ПОТОКИ ОТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	
поступления от продажи основных средств	600
платежи на приобретение основных средств	(1 500)
выдача авансов и займов	(250)
проценты полученные	40
Итого денежные потоки от инвестиционной деятельности	(1 110)
ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	
поступления от выпуска акций (увеличения уставного капитала)	300
поступления в виде кредитов и займов	600
возврат кредитов и займов	(120)
дивиденды выплаченные	(45)
проценты выплаченные	(95)
Итого потоки денежных средств от финансовой деятельности	640
Итого увеличения (уменьшения) денежных средств и их эквивалентов	(20)
Денежные средства и эквиваленты денежных средств на начало периода	60
Денежные средства и эквиваленты денежных средств на конец периода	40

Косвенный метод предлагает по сути аналитическую модель взаимосвязи чистой прибыли и чистого изменения денежных средств и их эквивалентов предприятия за отчетный период. Метод не требует специальной организации учета денежных потоков и может быть применен на этапе подготовки финансовой отчетности.

Итог прибыли или убытка формируется как результат доходов и расходов, учтенных по методу начисления. Основные предпосылки корректировок прибыли или убытка следующие:

- доходы и расходы, которые не относятся к операционной деятельности;
- доходы и расходы, не связанные с поступлениями и выплатами денежных средств в отчетном периоде;

– изменения в активах и обязательствах по операционной деятельности как чистое использование (или экономия) денежных средств на финансирование оборотного капитала.

Рассмотрим указанные корректировки поэтапно. В качестве исходной базы принимается обычно прибыль до налогообложения из отчета о прибыли или убытке.

1 Корректируются доходы и расходы, относящиеся к инвестиционной и финансовой деятельности: от выбытия и обесценения долгосрочных активов, доходы по инвестициям, проценты по заемным средствам и т. п. Стандарт IAS 1 не предусматривает соответствующей классификации доходов и расходов, поэтому организация самостоятельно определяет необходимые статьи. Результат — прибыль или убыток по операционной деятельности.

2 Корректируются неденежные доходы и расходы (таблица 2).

Таблица 2 — Основные неденежные статьи в прибыли или убытке по операционной деятельности для корректировки денежного потока косвенным методом

Статья	Признание в прибыли или убытке	Корректировка
Амортизация основных средств, нематериальных активов	Расход	+
Формирование оценочных резервов по сомнительным долгам, обесценению запасов	Расход	+
Уменьшение оценочных резервов по оборотным активам	Доход	-

3 Корректируются изменения в оборотном капитале (таблица 3). Между выплатами денежных средств на формирование оборотных средств, признанием прибыли или убытка, возмещением затрат оплатами за проданные товары, услуги происходит несколько этапов переноса стоимости между оборотными активами и обязательствами (см. рисунок 4). На каждом этапе возможна капитализация, вложение денег (–) или высвобождение денежных средств (+).

Таблица 3 — Изменения в чистых оборотных средствах как корректировки денежного потока по операционной деятельности

Статья	Отношение к денежному потоку	Корректировка
Дебиторская задолженность (неоплаченные счета покупателей, предоплаты выданные поставщикам, и т.п.):		
– прирост	вложение	–
– сокращение	высвобождение	+
Запасы сырья, материалов, незавершенного производства, продукции, товаров:		
– прирост	вложение	–
– сокращение	высвобождение	+
Кредиторская задолженность (неоплаченные поставки, предоплаты полученные, обязательства по зарплате, налогам и проч.):		
– прирост	высвобождение	+
– сокращение	вложение	–

ПРИМЕР 5. Представление потоков денежных средств по операционной деятельности в Отчете о движении денежных средств косвенным методом

ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Прибыль до налогообложения	900
Корректировки неоперационных доходов и расходов	
прибыль от выбытия долгосрочных активов (вычитается)	(20)
проценты к получению (вычитаются)	(40)
проценты к выплате (добавляются)	100
прочие неоперационные доходы (-) и расходы (+)	30
Итого операционная прибыль	970
Корректировки неденежных статей	
амортизация	60
увеличение резервов по сомнительным долгам	15
Итого операционный доход	1 045
Корректировки изменений оборотного капитала	
увеличение торговой дебиторской задолженности	(60)
увеличение запасов	(80)
уменьшение торговой кредиторской задолженности	(75)
увеличение прочей кредиторской задолженности	20
Денежные средства от текущих операций	850
налог на прибыль уплаченный (возмещенный)	(400)
Итого потоки денежных средств от операционной деятельности	450

Денежные потоки по инвестиционной и финансовой деятельности всегда отражаются на валовой основе, т. е. прямым методом. Отдельные статьи могут быть представлены как сальдо соответствующих операций.

Вопросы для самоконтроля

1 Как должны быть классифицированы активы и обязательства в отчете о финансовом положении?

2 Каковы основные компоненты капитала? Каковы требования к раскрытию информации о капитале в финансовой отчетности?

3 Каково содержание отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе?

4 Что такое прибыль на акцию и как должен быть определен этот показатель?

5 Каковы требования к представлению прочего совокупного дохода?

6 Как могут быть классифицированы расходы по операционной деятельности в отчете о прибыли или убытке?

7 Что такое эквиваленты денежных средств?

8 Как должны быть классифицированы потоки денежных средств в отчете о движении денежных средств?

9 В чем заключается косвенный метод представления движения денежных средств?

10 Как изменения в остатках компонентов оборотного капитала влияют на денежный поток по операционной деятельности, представленный косвенным методом?

Задания для практического анализа и обсуждения

Найдите в интернете и скачайте финансовую отчетность по МСФО двух-трех компаний. Ссылки на отчетность некоторых белорусских и зарубежных компаний приведены в списке литературы [7–16].

Внимательно рассмотрите каждый комплект отчетности и ответьте на вопросы относительно него:

1 Каков объем финансовой отчетности в страницах? Какую часть этого объема составляют примечания?

2 Является ли отчетность консолидированной? Что это означает? Можно ли узнать состав группы компаний, включенных в консолидированную отчетность?

3 Представлена ли в данном годовом отчете только финансовая отчетность? Какая еще информация представлена?

4 Каково значение и содержание аудиторского заключения?

5 Каков состав и последовательность появления отчетов, других документов? Одинаковы ли они у всех компаний?

6 Какой формат используется для отчета о финансовом положении? Представлена ли дополнительная сравнительная информация?

7 Какие статьи финансового положения (баланса) Вам не понятны? Какую дополнительную информацию можно получить по статьям финансового положения в примечаниях? Например, по основным средствам? Другим статьям?

8 Как организован отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, как классифицированы расходы по операционной деятельности?

9 Какие статьи представлены в составе прочего совокупного дохода?

10 Какие изменения представлены в отчете об изменениях в собственном капитале? Какие классы (резервы) имеются в составе собственного капитала компании?

11 В каком формате представлен отчет о движении денежных средств? Как повлияли на денежный поток по операционной деятельности изменения в компонентах оборотного капитала? Что можно сказать о денежных потоках по инвестиционной и финансовой деятельности?

12 Ознакомьтесь с положениями учетной политики, раскрытыми в примечаниях.

13 Раскрыта ли информация об отчетных сегментах? Какие сегменты, выделены, каково значение каждого в деятельности компании?

Задача

Компания «Бора» ведет бухгалтерский учет для целей МСФО в порядке конверсии на отдельном плане счетов. Пробный баланс (оборотно-сальдовая ведомость) подготовлен в следующем виде.

Таблица 4 — Оборотно-сальдовая ведомость по конверсионному плану счетов компании «Бора» за 2017 г., в тысячах \$.

Наименование счета	Код	Сальдо на начало		Обороты		Сальдо на конец	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
Основные средства	101	4 568		946		5 514	
Амортизация основных средств	102		365		180		545
Вложения в долгосрочные активы	108			922	830	92	
Материалы	110	314		5 026	4 797	543	
Основное производство	120	218		10 253	10 303	168	
Готовая продукция	143	46		10 303	10 102	247	
Касса	150	1		54	50	5	
Расчетные счета	151	5		13 481	13 053	433	
Задолженность покупателей	162	401		13 562	13 485	478	
Резервы по сомнительным долгам	163		6	9	12		9
Обязательства перед поставщиками	260		501	6 608	7 379		1 272
Обязательства по долгосрочным кредитам и займам к уплате в течение 12 месяцев	267-1		78	218	882		742
Обязательства по долгосрочным кредитам и займам к уплате через 12 месяцев и более	267-2		2 101	742	602		1 961
Обязательства по налогам и сборам	268		210	1 276	1 327		261
Обязательства перед персоналом по оплате труда	270		421	4 651	4 690		460
Обязательства по выплате доходов учредителям	275			300	300		
Уставный капитал	380		900				900
Резервный капитал: переоценки	383-2		419		116		535
Нераспределенная прибыль	384		552	300	543		795
Прибыли и убытки	399			761	761		
Доходы от продаж	490-1			13 562	13 562		
Прочие доходы по операционной деятельности	490-7			9	9		
НДС по реализации	590-2			1 205	1 205		
Себестоимость реализации	590-4			10 102	10 102		
Управленческие расходы	590-5			1 143	1 143		
Расходы на реализацию	590-6			348	348		
Прочие расходы по операционной деятельности	590-10			12	12		

Окончание таблицы 4

1	2	3	4	5	6	7	8
Проценты к уплате	591-43			140	140		
Общепроизводственные затраты	725			2 016	2 016		
Общехозяйственные затраты	726			1 143	1 143		
Расходы на реализацию	744			348	348		
Прибыль (убыток) от текущей деятельности	790-11			13 571	13 571		
Сальдо прочих доходов и расходов	791-50			140	140		
ИТОГО		5 553	5 553	113 151	113 151	7 480	7 480
Материальные затраты	630			6 652	6 652		
Оплата труда	631			3 500	3 500		
Соцстрах	632			1 190	1 190		
Амортизация	633			180	180		
Прочие затраты	634			451	451		
ИТОГО				11 973	11 973		
Справочно:							
Налог на прибыль	268-пр			78	78		

Сумма капитальных вложений соответствует уплаченным денежным средствам.

Компания не входит в группы и холдинги, не имеет инвестиций в ассоциированные компании и совместную деятельность.

Прекращения деятельности, сокращения операций не происходит и не ожидается.

Уставный капитал компании разделен на 100 000 простых акций. Все акции находятся в обороте, изменений количества акций в обращении и за период не происходило. Других видов акционерного капитала не имеется.

Составить основные формы годовой финансовой отчетности компании.

1 Отчет о финансовом положении в формате оборотных-необоротных средств,

2 Отчет о прибылях и убытках двумя форматами: с представлением расходов по статьям и по элементам; отчет о прочем совокупном доходе,

3 Отчет об изменениях собственного капитала,

4 Отчет о движении денежных средств с представлением операционных денежных потоков косвенным методом.

Литература

1 Exposure Draft ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting [Electronic source] / IFRS Foundation // IFRS. — Access source : http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf.

2 О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19 августа 2016 г., № 657/20 // Министерство финансов Республики Беларусь : официальный сайт. — Режим доступа : http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/inter_standards/ea39ebe604ee44c6.html — Заглавие с экрана;

3 О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 30 декабря 2016 г., № 1119/35 // Министерство финансов Республики Беларусь. — Режим доступа : http://www.minfin.gov.by/accounting/inter_standards/docs/fa70d11e0cb14c56.html. — Заглавие с экрана.

4 Консолидированная версия МСФО [Электронный ресурс] / Министерство финансов Российской Федерации. — Минфин России : официальный сайт Министерства финансов РФ. — М., 2017. — Режим доступа : http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/. — Заглавие с экрана;

5 IFRS Taxonomy [Electronic source] / IFRS foundation // eIFRS. — Access source : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/TableOfContents?taxonomy>.

6 МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности / Экспертная группа КПМГ по Международным стандартам : в 2 ч., пер с англ. — 10-е изд. — М. : Альпина паблишер, 2014., Ч. 1: 1504 с., Ч. 2: 1328 с.

Примеры финансовой отчетности по МСФО

7 **ОАО «БМЗ – управляющая компания холдинга «БМК»** : Консолидированная финансовая отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2016 года и аудиторское заключение [Электронный ресурс] / ОАО «Белорусский металлургический завод – управляющая компания холдинга «Белорусская металлургическая компания» ; аудитор ООО «КПМГ». — Жлобин, 2017. — 79 с. — Режим доступа : <https://www.belsteel.com/doc/fin-otchet-2016.pdf>. — Заглавие с экрана.

8 **Открытое акционерное общество «Мозырский нефтеперерабатывающий завод»**: Консолидированная финансовая отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2016 года [Электронный ресурс] / ОАО «Мозырский нефтеперерабатывающий завод» ; аудитор ООО «Грант Торнтон» — Могилев, 2017. — 56 с. — Режим доступа : <https://mnpz.by/upload/iblock/b2b/b2bc9931973b8b3935bcbb9eb7430647.pdf>. — Заглавие с экрана.

9 **Открытое акционерное общество «Скидельский сахарный комбинат»** : Консолидированная финансовая отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2016 года [Электронный ресурс] / ОАО «Скидельский сахарный комбинат» ; аудитор ООО «Грант Торнтон» — Скидель, 2017. — 54 с. — Режим доступа : http://cukar.by/pictures/%D0%A1%D0%A1%D0%9A_IFRS_2016_RU_S.PDF. — Заглавие с экрана.

10 **Открытое акционерное общество «Газпром трансгаз Беларусь»** : Консолидированная финансовая отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2016 года [Электронный ресурс] / ОАО «Газпром трансгаз Беларусь» ; аудитор ООО «БДО». — Минск, 2017. — Режим доступа : <http://belarus-tr.gazprom.ru/d/textpage/59/89/msfo-report-31.12.2016.pdf>. — Заглавие с экрана.

11 **Открытое акционерное общество «Рогачевский молочно-консервный комбинат»** : Консолидированная финансовая отчетность Группы за год, закончившийся 31 декабря 2016 года [Электронный ресурс] / ОАО «Рогачевский молочно-консервный комбинат» ; аудитор ООО «Грант Торнтон». — Рогачев, 2017. — 76 с. — Режим доступа : <http://www.rmkk.by/files/MSFO.pdf>. — Заглавие с экрана.

12 **Публичное акционерное общество «Аэрофлот – Российские авиалинии»** : Консолидированная финансовая

отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности за 2017 год [Электронный ресурс] / ПАО «Аэрофлот» ; аудитор АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит». — Москва, 2018. — 91 с. — Режим доступа : http://ir.aeroflot.ru/fileadmin/user_upload/files/rus/reports/msfo/fy2017_rus.pdf. — Заглавие с экрана.

13 **Транснефть** : Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), и аудиторское заключение независимых аудиторов за год, закончившийся 31 декабря 2016 года [Электронный ресурс] / ПАО «Транснефть» ; аудитор АО «КПМГ». — Москва, 2017. — 58 с. — Режим доступа : https://www.transneft.ru/u/section_file/27844/tn_ifrs_12m2016_rus.pdf. — Заглавие с экрана.

14 Аудиторское заключение независимого аудитора о консолидированной финансовой отчетности **Публичного акционерного общества междугородной и международной электрической связи «Ростелеком»** и его дочерних организаций за 2017 год [Электронный ресурс] / ПАО «Ростелеком» ; аудитор ООО «Эрнст энд Янг». — Москва, 2018. — 109 с. — Режим доступа : https://www.rostelecom.ru/upload/protected/iblock/934/%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D0%BE%D0%BC_%D0%9E%D1%82%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C%20%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%9E_12%D0%BC2017_%D1%80%D1%83%D1%81_for%20client%20v2.pdf. — Заглавие с экрана.

15 Аудиторское заключение независимого аудитора о консолидированной финансовой отчетности **Публичного акционерного общества «Мечел»** и его дочерних организаций за 2016 год [Электронный ресурс] / ПАО «Мечел» ; аудитор ООО «Эрнст энд Янг». — Москва, 2017. — 99 с. — Режим доступа : <http://www.mechel.ru/doc/doc.asp?obj=138847>. — Заглавие с экрана.

16 Financial Statements 2016 – Airbus [electronic source] / Airbus Group SE. — 2017. — 118 p. — access source : <http://company.airbus.com/dam/assets/airbusgroup/int/en/investor-relations/documents/2017/AGM/Financial-Statements-2016-FINAL0/Airbus%20Financial%20Statements%202016.pdf>. — Заглавие с экрана.

Производственно-практическое издание

Шикальчик Сергей Валерьянович

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Практическое пособие

Редактор *В. И. Шкредова*
Корректор *В. В. Калугина*

Подписано в печать 7.06.2018. Формат 60x84 1/16.
Бумага офсетная. Ризография. Усл. печ. л. 2,8
Уч.-изд. л. 3,1. Тираж 30 экз. Заказ 533.

Издатель и полиграфическое исполнение:
учреждение образования
«Гомельский государственный университет имени Франциска Скорины».
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 3/1452 от 17.04.2017.
Специальное разрешение (лицензия) № 02330 / 450 от 18.12.2013.
Ул. Советская, 104, 246019, Гомель.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМ. Ф. СКОРИНЫ