

**Конспект лекций по дисциплине
«Международные стандарты финансовой отчетности (продвинутый курс)»
для магистратуры 38.04.08 «Финансы и кредит»**

СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1 Основы международной системы учета и отчетности.....	1
Тема 2 Содержание и порядок представления финансовой отчетности.....	6
Тема 3 Консолидация финансовой отчетности.....	10
Тема 4 Трансформация финансовой отчетности.....	13

Тема 1. Основы международной системы учета и отчетности

Международная система учета и отчетности представляет собой систему норм и стандартов в области бухгалтерского учета и отчетности, позволяющую гармонизировать особенности национальных и региональных моделей учета с целью унификации предоставляемой финансовой информации об определенном хозяйственном субъекте.

Системы финансового учета и концептуальные принципы составления финансовой отчетности *в разных странах отличаются*. Бухгалтерские системы имеют национальный характер, что во многом определено влиянием ряда факторов.

В настоящее время выделяют *несколько моделей межнациональных систем бухгалтерского учета и отчетности*:

- британо-американская (англоязычная);
- континентальная;
- южноамериканская (латиноамериканская);
- модель бывших социалистических стран и стран СНГ;
- интернациональная (МФСО).

Различия национальных учетных систем, связанные с особенностями экономического развития стран, спецификой их законодательства и другими факторами, создают *дополнительные препятствия* на пути международной интеграции. Без применения общепризнанных учетных стандартов ведения учета и составления финансовой отчетности информация может быть неправильно понята внешними пользователями. Финансовая отчетность транснациональных корпораций окажется несопоставимой, непригодной для серьезного делового анализа, что приведет к ошибочным и неоднозначным выводам о результатах деятельности и финансовом положении компаний, представивших отчетность.

В настоящее время в развитии систем бухгалтерского учета наблюдается процесс их **интернационализации**. Растет потребность в международной согласованности учета в интересах транснациональных корпораций и участников международных валютных рынков. Отмеченная тенденция нашла свое выражение в появлении так называемой интернациональной модели бухгалтерского учета и отчетности, которая основывается на унифицированных хорошо продуманных и известных всем принципах.

Интернациональная модель систем бухгалтерского учета основывается на международных стандартах финансовой отчетности (МФСО)

Историческая потребность применения единых правил формирования системы финансовой информации для внешних пользователей сложилась в условиях острой необходимости привлечения инвестиций.

Таким образом, основным направлением развития международной системы учета и отчетности на глобальном уровне является **стандартизация финансового учета и фи-**

нансовой отчетности, которая происходит на трех уровнях: **национальном, региональном и международном**.

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

На **глобальном уровне** значительную работу по стандартизации учетных процедур проводит Совет по международным стандартам финансовой отчетности - International Accounting Standards Committee, IASC (ранее – Комитет по МСБУ).

Комитет по МСБУ (предшественник нынешнего Совета по МСФО) - был основан 29 июля 1973 года по инициативе Великобритании в результате соглашения между профессиональными ассоциациями и объединениями бухгалтеров и аудиторов 10 стран: Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии и США.

В 2001 г. произошла **реорганизация Комитета** и в настоящее время он называется **Совет по международным стандартам финансовой отчетности** (в дальнейшем именуемое как МСФО), для которого определены следующие цели деятельности:

- разрабатывать и издавать в общественных интересах единый комплекс высококачественных, понятных и применяемых глобальных учетных стандартов, используемых при составлении и представлении финансовой отчетности, помогающей участникам мировых рынков капитала и другим пользователям принимать экономические решения;
- содействовать практическому использованию и обязательному применению международных стандартов;
- сближать национальные учетные стандарты и международные стандарты для выработки высококачественных решений;
- осуществлять деятельность по улучшению и гармонизации бухгалтерских стандартов и процедур, касающихся составления и предоставления финансовой отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности - набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в организации.

К началу XXI века МСФО утвердил более 40 стандартов, некоторые из них претерпели за время существования по две-три редакции, а отдельные были настолько модернизированы, что пришлось изменить их названия. Самый старый из них действует в редакции 1992 года. Так что МСФО — это постоянно обновляемая живая система нормативного регулирования бухгалтерского учета во всем мире.

В целом система международных стандартов финансовой отчетности включает в себя три основные составляющие:

- *принципы подготовки и представления финансовой отчетности*. Отдельный документ, в котором описаны концептуальные основы МСФО;
- *стандарты*. Тексты МСФО, обозначаемые как аббревиатурой IAS 1-41 (стандарты, разработанные МСФО до 2001г.), так и аббревиатурой IFRS 1-8 (стандарты, выпущенные после реорганизации Комитета по международным стандартам). Перечень стандартов представлен в таблице 1.

Стандарты содержат информацию следующего характера:

- критерии применения определенного стандарта;
- объект учета (дается определение объекта учета и основных понятий, связанных с этим объектом);

- признание объекта учета (приводятся критерии отнесения объектов учета к разным элементам отчетности/);
- варианты оценки объекта учета (даются рекомендации относительно использования методов оценки и предъявляются требования к оценке разных элементов отчетности);
- представление информации об объектах учета в разных формах финансовой отчетности;
- критерии применения определенного стандарта.
- интерпретации (таблица). Разъяснения отдельных положений стандартов, а также вопросов, которые специально не рассматриваются в стандартах, подготовленные до 2002 года Постоянным комитетом по интерпретациям (SIC) и Комитетом по интерпретациям международной финансовой отчетности (IFRIC) в целях обеспечения единообразия в применении МСФО

По целевому назначению стандарты могут быть объединены в группы: общеметодологические, специфицированные и консолидации отчетности.

Таблица 1 - Группировка стандартов системы МСФО

Название группы стандартов	Номера стандартов
Общеметодологические	IAS 1, 7, 8, 10, 21, 29, 34, 36, 37. IFRS 1, 8, 13
Специфицированные:	
запасы	IAS 2, IFRS 6
долгосрочные активы	IAS 16, 38, 40, IFRS 5
финансовые операции	17, 23, IFRS 4
финансовые инструменты	32, 39 IFRS 2, 7, 9
содержание персонала	IAS 19, 26
доходы	IAS 11, 18, 20
прибыль	IAS 12, 33
Консолидация отчетности	IAS 24, 27, 28, IFRS 3, 10, 11, 12

Концептуальные основы МСФО первоначально были изложены в самостоятельном документе «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности» (Framework for the preparation and presentation of financial statements), предваряющем свод МСБУ (разработаны Комитетом по МСБУ и опубликованы в 1989 г.). В 2010 году Совет по МСФО опубликовал новую редакцию «Концептуальных основ финансовой отчетности».

Концептуальные основы устанавливают принципы, лежащие в основе подготовки и представления отчетности для внешних пользователей.

Концептуальные основы предназначены для того, чтобы *содействовать*:

1) Совету по МСФО в разработке новых и пересмотре уже существующих МСФО;

2) Совету по МСФО в дальнейшей гармонизации регулирования финансовых стандартов и процедур, относящихся к представлению финансовой отчетности, путем обеспечения базы для сокращения альтернативных подходов в бухгалтерском учете, которые разрешены МСФО.

3) национальным органам в разработке национальных стандартов;

4) составителям финансовой отчетности в применении МСФО и рассмотрении вопросов, которые еще не отражены в МСФО;

5) аудиторам при формировании заключения о соответствии финансовой отчетности международным стандартам;

6) пользователям в понимании финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО;

Концептуальные основы:

- не являются стандартом и не заменяют стандарты;
- не устанавливает нормы по конкретным вопросам оценки или раскрытия информации;
- не имеют преимущественной силы над положениями конкретных стандартов.

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

Цель финансовой отчетности общего назначения - предоставление необходимой информации об отчитывающейся компании, которая была бы полезной для пользователей в принятии решений о предоставлении компании ресурсов (в части покупки, продажи и удержании долевых и долговых инструментов, предоставлении или погашении займов и других форм кредитования).

В Концептуальных основах сформулированы различные информационные потребности пользователей отчетной информации:

- основные пользователи, на которых ориентированы финансовые отчеты общего назначения и сформулированы цели финансовой отчетности
- стороны, вкладывающие капитал (существующие и потенциальные инвесторы).

Концептуальные основы устанавливают **Основополагающее допущение (underlying assumptions)**, используемое при составлении финансовой отчетности по МСФО – компания осуществляет **непрерывную деятельность и не намерена прекращать ее** в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что компания не имеет ни намерения, ни необходимости ликвидироваться или существенно сокращать масштабы своей деятельности (следовательно, она будет способна в срок погасить все имеющиеся обязательства).

Качественные характеристики финансовой отчетности устанавливают отличительные признаки информации наиболее полезной для основных пользователей финансовой отчетности, принимающих решения на ее основе.

Базовые (фундаментальные) качественные характеристики:

Уместность: существенность (материальность), прогнозная ценность, подтверждающая ценность;

Достоверное представление: полнота, нейтральность, отсутствие ошибок.

Расширенные (улучшающие) качественные характеристики: сопоставимость; проверяемость; своевременность; понятность.

Уместность (relevance) предполагает наличие всей необходимой информации для тех, кто принимает решения на основе данных финансовой отчетности.

Существенность (материальность) отчетной информации (materiality) — предполагает, что ее игнорирование или искажение способно отразиться на решениях, принимаемых пользователями на основе финансовой отчетности отчитывающейся компании.

Материальность – это специфическое для конкретной компании проявление уместности, выражающееся в природе статьи, абсолютной величине, или в том и другом.

Достоверное (правдивое) представление информации (faithfulness) в финансовой отчетности основано на честности ее составителей и представлении о том, что при отражении хозяйственных операций учитывалась сущность экономических явлений, а не только их юридическая форма.

Для того чтобы быть *идеальным с позиции правдивого представления*, отображение информации в финансовой отчетности должно обладать тремя характеристиками: *быть полным, нейтральным и не содержать ошибок*.

Требование **полноты (completeness)** означает, что в финансовой отчетности представляется вся существенная информация, необходимая пользователю для понимания отображаемого экономического явления, включая все необходимые описания и пояснения.

Нейтральность (neutrality) представления информации означает отсутствие предубеждений, независимость от интересов какой-либо определенной группы пользователей.

Отсутствие ошибок означает, что в финансовой отчетности нет существенных ошибок и пропусков, и процесс, использованный для получения представленной информации, был выбран и применен без ошибок.

Полезность уместной и достоверно представленной информации повышают **расширенные качественные характеристики**: *сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность*.

Сопоставимость отчетной информации необходима пользователям для анализа хозяйственной деятельности различных организаций или одной и той же организации за несколько отчетных периодов.

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

Своевременность (timeliness) информации означает, что полезная информация предоставляется пользователям финансовой отчетности тогда, когда она способна влиять на принятие экономических решений.

Понятность (understandability) означает доступность для понимания информации в финансовой отчетности пользователям, которые:

- имеют достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности;
- старательно изучают и анализируют информацию.

Концептуальные основы МСФО предусматривают **ограничение** в представлении информации в финансовой отчетности: *выгоды от использования представленной информации должны превышать затраты* на ее получение (balance between benefit and cost).

В соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» **финансовая отчетность** представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов предприятия.

Элементы финансовой отчетности – укрупненные классы (общие категории), в которые объединяется информация финансовой отчетности в соответствии с основными экономическими характеристиками. Согласно *Концептуальным основам* в составе финансовой отчетности выделяют пять основных элементов: **активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы**.

Элементы, составляющие **Отчет о финансовом положении** и отражающие оценку финансового положения организации, включают **активы, обязательства и капитал (собственный капитал)**.

Элементы **отчета о совокупном доходе**, связанные с измерением результатов деятельности организации - **доходы и расходы**.

Активы (assets) — ресурсы, *контролируемые компанией* в результате операций и событий отчетного и прошлых периодов, от использования которых компания ожидает *экономических выгод* в будущем.

Обязательства (liabilities) — *существующая* на отчетную дату обязанность компании, возникшая *из событий отчетного* и прошлых периодов, погашение (урегулирование) которой приведет к *оттоку из компании ресурсов*, содержащих экономическую выгоду (например задолженность перед поставщиками, возникшая в результате покупки компанией сырья и материалов).

Капитал (собственный капитал) (equity) определяется как доля в активах компании, остающаяся после вычета всех обязательств

Доходы (income) — увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме увеличения притока активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала (не связанного с вкладами собственников).

Расходы (expenses) - уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме уменьшения активов или увеличения обязательств, приводящее к уменьшению капитала (не связанного с его распределением между собственниками).

Признание в качестве элемента финансовой отчетности - это процесс включения в отчет о финансовом положении или в отчет о совокупном доходе **объекта**, который:

- подходит под определение одного из элементов (активов, обязательств, капитала, доходов и расходов);
- отвечает критериям признания.

Объекты, отвечающие условию признания, должны признаваться в отчете о финансовом положении или отчете о совокупном доходе. Непризнание таких объектов не компенсируется ни раскрытием используемой учетной политики, ни примечаниями, ни иными пояснительными материалами.

Критерии признания:

- наличие вероятности получения или утраты будущих экономических выгод, ассоциированных с данным объектом;
- объект имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена.

Количественное измерение (оценка) - методика определения (расчета) денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны быть признаны и отражены в финансовой отчетности. Данный процесс предполагает выбор конкретной базы (метода) оценки.

В Концептуальных основах предусматривается, что в финансовой отчетности в разной степени и в различных комбинациях могут использоваться несколько **методов оценки**:

- первоначальная стоимость (себестоимость),
- текущая стоимость,
- стоимость реализации (возможная цена продажи),
- дисконтированная (приведенная) стоимость,
- справедливая стоимость IFRS 13.

Каждый стандарт, регулирующий вопросы признания активов и обязательств в финансовой отчетности, приводит определение стоимости применительно к данному объекту, событию, факту, но вместе с тем можно выделить общие признаки указанных видов оценок.

Тема 2. Содержание и порядок представления финансовой отчетности

(IAS 1 «Представление финансовой отчетности», IAS 34 «Промежуточная финансовая отчетность», IFRS 8 «Операционные сегменты», IAS 7 «Отчет о движении денежных средств»).

Ключевые требования к представлению финансовой отчетности изложены в **МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (IAS 1)**, который применяется к финансовой отчетности, как отдельной компании, так и к консолидированной отчетности групп компаний. IAS 1 определяет основы составления и представления финансовой отчетности общего назначения, чтобы обеспечить ее сопоставимость:

- с финансовой отчетностью самой компании за предыдущие периоды;
- с финансовой отчетностью других субъектов хозяйствования.

Из стандарта вытекает требование о том, что, заявляя о соответствии своей финансовой отчетности МСФО, организации обязаны обеспечить соответствие данной отчетности каждому применимому к ней стандарту, включая все требования по раскрытию отчетной информации. Отступления от требований МСФО допускаются как исключение с подробным и четким пояснением причин такого отступления. Признание, оценка и раскрытие

конкретных операций и событий является **предметом других МСФО**. IAS 1 *не применяется к промежуточной* финансовой отчетности.

В МСФО 1 излагаются:

- общие требования по представлению информации в финансовой отчетности
- рекомендации по ее структуре
- минимальные требования по содержанию финансовой отчетности и раскрытию учетной политики.

Финансовая отчетность общего назначения (general purpose financial statements), именуемая «**финансовая отчетность**» - это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получать отчетность, подготовленную специально для удовлетворения их особых информационных нужд.

Финансовая отчетность включает в себя:

- отчет о финансовом положении на конец текущего отчетного периода,
- отчет о совокупном доходе за отчетный период,
- отчет об изменении собственного капитала за период;
- отчет о движении денежных средств за отчетный период (МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»);
- примечания к финансовой отчетности, включающие основные положения учетной политики и прочую пояснительную информацию;
- отчет о финансовом положении на начало самого раннего сравнительного периода в случае, если предприятие применяет учетную политику ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или если оно переклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности (МСФО IAS 8 «Учетные политики, Изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»);

Требования, изложенные в МСФО IAS, дополняют **основополагающие допущения и качественные характеристики** учетной информации. К ним относятся:

- достоверное представление и соответствие МСФО (fair presentation and compliance with IFRSs);
- непрерывности деятельности (going concern);
- метод начисления (accrual basis of accounting);
- существенность и агрегирование (materiality and aggregation);
- взаимозачет (offsetting);
- периодичность подготовки финансовой отчетности (frequency of reporting);
- представление сравнительной информации (comparative information);
- последовательность в представлении (consistency of presentation).

Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, изложенными в «*Концептуальных основах подготовки и представления финансовой отчетности*».

Существенность и агрегирование. МСФО 1 определяет **существенность** следующим образом: **пропуски** или **недостаточное раскрытие** является **существенным**, если они могут индивидуально или в совокупности повлиять на принятие пользователями экономических решений на основе финансовой отчетности. **Каждая существенная группа** аналогичных статей должна быть представлена в финансовой отчетности **отдельно**.

Взаимозачет. Согласно требованиям МСФО не должен происходить взаимозачет активов и обязательств, доходов и расходов, за исключением случаев, когда этого требует или разрешает определенный стандарт.

Периодичность подготовки финансовой отчетности. Компания должна представлять полный комплект финансовой отчетности **как минимум один раз в год**.

Представление сравнительной информации. Для всех статей, отраженных в финансовой отчетности компании, необходимо представить сопоставимую информацию, в том числе описательного характера, за предшествующий отчетный период. Описательная информация предшествующего отчетного периода должна предоставляться, если это требуется для понимания финансовой отчетности, подготовленной за текущий отчетный период (например, сведения о продолжающемся судебном разбирательстве, в которое вовлечена компания).

Последовательность в представлении. Представление и классификация статей финансовой отчетности должны сохраняться из одного периода в другой. Исключение составляют случаи:

- существенно меняется характер хозяйственных операций компании
- какой-то МСФО требует иного представления.

Для правильного понимания представленной информации в финансовой отчетности необходимо **четко выделять и повторять**, если это необходимо, следующие данные:

- **наименование** отчитываемой организации или иные способы его обозначения, а также любое изменение в этих данных по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- относится ли финансовая отчетность к отдельной организации (**индивидуальная отчетность**) или группе предприятий (**консолидированная отчетность**);
- **дата окончания отчетного периода** или период, охватываемый финансовой отчетностью или примечаниями;
- **валюта представления** отчетности в значении, определенном в МСФО (IAS) 21;
- **единицы измерения или степень округления**, используемая при представлении сумм в финансовой отчетности.

Отчет о финансовом положении – это баланс, отражающий финансовое состояние предприятия на определенную дату – дату составления отчетности. Баланс включает в себя три элемента отчетности: активы, обязательства и собственный капитал.

Согласно МСФО 1 активы и обязательства в отчете о финансовом положении должны быть представлены с **разделением на краткосрочные и долгосрочные статьи** по порядку ликвидности; при этом может использоваться порядок как возрастающей, так и убывающей ликвидности.

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

Согласно МСФО компания должна представить информацию о доходах и расходах отчетного периода в одном из двух вариантов:

- только в отчете о совокупном доходе;
- в двух формах отчетности – в отчете о прибылях и убытках и в отчете о совокупном доходе, который начинается с прибыли или убытка за период и включает прочие компоненты совокупного дохода.

Прибыль или убыток периода, а также итоговый совокупный доход должны быть представлены с указанием **доли меньшинства** и **доли владельцев капитала материнской компании**.

Общий совокупный доход включает все компоненты «прибыли или убытка» и «прочей совокупной прибыли».

В соответствии с МСФО 1 для представления анализа расходов, признанных в составе прибыли или убытка, компаниям дается право выбора **варианта классификации затрат**, в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию:

- метод характера затрат (по элементам затрат);
- метод функций затрат (себестоимости продаж).

В составе финансовой отчетности должен представляться **отчет об изменениях в капитале**, включающий следующую информацию:

а) итоговый совокупный доход за период, отдельно отражающий итоговые суммы, относимые на собственников материнской компании и на доли меньшинства;

б) для каждого компонента капитала, эффекты ретроспективного применения или ретроспективный пересчет, признанный в соответствии с мсфо (ias) 8;

в) суммы операций с собственниками в рамках их полномочий, показывая отдельно вклады собственников и распределения (прибыли) собственникам;

г) для каждого компонента капитала, сверка между балансовой стоимостью на начало и конец периода с отдельным раскрытием изменений, исходящих из:

- прибыли или убытка;
- каждой статьи прочей совокупной прибыли;
- операций с собственниками, действующими в этом качестве, с отдельным отражением взносов, сделанных собственниками, и распределений в пользу собственников, а также изменений в непосредственных долях участия в дочерних предприятиях, которые не приводят к потере контроля.

МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» - устанавливает требования к структуре и содержанию **отчета о движении денежных средств и обязывает** все отчитывающиеся компании представлять отчет о движении денежных средств в качестве неотъемлемой части своей финансовой отчетности.. Согласно требованиям данного международного стандарта отчет о движении денежных средств должен представлять информацию о **потоках денежных средств**, классифицированных как потоки от *операционной, инвестиционной и финансовой деятельности*.

Отчет о движении денежных средств должен содержать сведения о потоках денежных средств за отчетный период с разбивкой на потоки от **операционной, инвестиционной или финансовой деятельности**.

Операционная деятельность (operating activities) – основная приносящая доход деятельность предприятия и а также прочие операции, которые не могут быть классифицированы как инвестиционная и финансовая деятельность.

Инвестиционная деятельность (investing activities) – операции по приобретению и выбытию долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

Финансовая деятельность (financing activities) – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия.

МСФО 7 предусматривает **два метода составления отчета о движении денежных средств** в части представления операционного денежного потока:

– **прямой (direct method)**, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат;

– **косвенный (indirect method)**, при котором прибыль или убыток корректируется с учетом 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.

Потоки денежных средств от **инвестиционной и финансовой деятельности** представляются **только прямым методом**.

Прямой метод составления отчета (рекомендуемый МСФО 7) заключается в корректировке статей отчета о совокупной прибыли, относящихся к операционной деятельности компании, в целях получения связанных с ней денежных поступлений и выплат.

Косвенный метод (альтернативный метод, который широко применяется западными компаниями) предполагает корректировку прибыли до налогообложения таким образом, чтобы можно было получить величину денежного потока от операционной деятельности.

Различия двух методов проявляются в **процедуре составления** отчета и в **форме представления** информации.

Примечания должны представляться в упорядоченном виде в той мере, в которой это возможно. По каждой статье отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе (отчета о прибылях и убытках, если он представляется отдельно), отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств должны быть приведены перекрестные ссылки на примечания (на параграфы этих примечаний).

Обычно информация в примечаниях раскрывается в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сравнении ее с финансовой отчетностью других компаний.

В кратком обзоре основных **принципов учетной политики** или в прочих примечаниях предприятие должно раскрыть информацию **о профессиональных суждениях**, за исключением связанных с расчетными оценками, которые были выработаны руководством в процессе применения различных принципов учетной политики и которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.

Тема 3. Консолидация финансовой отчетности

(IAS 27 «Отдельная финансовая отчетность», IFRS 3 «Объединение бизнеса», IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность», IFRS 11 «Соглашения о совместной деятельности», IFRS 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях»)

Характерной особенностью и естественным стремлением организаций, функционирующих в условиях рыночной конкуренции и развивающихся на основе капитализации (реинвестирования) доходов, является расширение сфер своего экономического, финансового и административного влияния. Основными средствами достижения этих целей и формами их реализации являются:

- поглощение конкурентов или объединение с ними для монополизации рынков сбыта продукции;
- выстраивание законченных технологических цепочек и образование денежно-кредитных, страховых и информационных инфраструктур в рамках промышленно-финансовых групп, холдингов, акционерных объединений.

Процессы слияния или разделения организаций вызывают, как правило, существенные изменения:

- в правах собственности;
- имущественных правах на активы, доходы и прибыли;
- имущественной ответственности по финансовым обязательствам.

Цель МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» – повысить актуальность, надежность и сравнимость информации, которую предприятие представляет в своей финансовой отчетности в отношении объединения компаний, и влияние этой информации.

Объединение предприятий – операция или иное событие, в результате которого покупатель приобретает контроль над одним или несколькими предприятиями (бизнесами).

Предприятие (или бизнес) – это интегрированная совокупность активов и видов деятельности, которые могут осуществляться и которыми можно управлять с целью получения дохода и прочих экономических выгод. ,

Объединение бизнеса представляет собой **объединение его в одну** отчитывающуюся компанию. В любых операциях по объединению бизнеса одна из объединяющихся компаний **получает контроль** над другой (другими) объединяющейся компанией.

Основной (ключевой) принцип: Покупатель компании признает приобретенные активы, обязательства и условные обязательства по их справедливой стоимости на дату приобрете-

ния и раскрывает информацию, которая позволяет пользователям оценить характер и финансовое влияние данной сделки.

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» предприятие должно учитывать каждое объединение бизнеса **по методу приобретения (методу покупки)**.

Применение метода приобретения требует:

- идентифицировать (определить) покупателя: в отношении каждого объединения бизнеса, одно из объединяющихся предприятий должно быть идентифицировано как покупатель;

- определить (идентифицировать) дату приобретения – дату, на которую покупатель фактически получает контроль над приобретаемым предприятием;

- на дату приобретения покупатель должен признать и оценить приобретенные идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства, а также всю неконтролируемую долю в приобретаемой компании;

- учесть и оценить гудвил (деловую репутацию), или полученную прибыль от выгодной сделки (при отрицательной величине гудвила).

Положительная деловая репутация – превышение стоимости инвестиций над приобретенным интересом в справедливой стоимости идентифицируемых приобретенных активов и обязательств по состоянию на дату объединения.

Отрицательная деловая репутация возникает в результате покупки по сниженной цене и представляет собой прибыль от этой операции.

Покупка компании состоялась, когда одна из объединяющихся компаний получает контроль над другой объединяющейся компанией.

Вопросам, так или иначе связанным с процессами объединения организаций и составлением консолидированной отчетности, посвящено несколько международных стандартов финансовой отчетности:

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» – определяет принципы представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности в тех случаях, когда предприятие контролирует одно или несколько других предприятий.

(МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» – устанавливает правила учета и раскрытия информации в отношении инвестиций в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия при подготовке предприятием отдельной финансовой отчетности.

МСФО (IFRS) 11 «Совместные соглашения» – устанавливает принципы подготовки и представления финансовой отчетности предприятий, имеющих долю участия в совместно контролируемых предприятиях (то есть в совместной деятельности).

МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях» – устанавливает требования к предприятию о раскрытии информации, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить характер его участия в других предприятиях и связанные с ним риски, а также влияние такого участия на его финансовое положение, финансовые результаты и потоки денежных средств.

Одним из важных факторов, который следует принимать во внимание при подходе к разработке методик консолидации отчетности групп организаций, является ответ на вопрос: почему, каким образом и в какой форме происходило объединение организаций.

Консолидированная финансовая отчетность (IFRS 10) – финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств материнского предприятия и его дочерних предприятий представлены как активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств единого субъекта экономической деятельности.

Материнское предприятие – предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий.

Дочерняя компания – компания, которая контролируется другой компанией (известной как материнская). Дочерняя компания (общество) признается таковой, если другая

компания, называемая материнской, в результате преобладающего участия в ее уставном капитале, либо в соответствии с договором между ними, либо иным способом осуществляет существующий контроль ее деятельности, имеет возможность определять решения, принимаемые такой компанией.

Группа – материнская компания и все ее дочерние компании.

Доля неконтролирующих акционеров – часть капитала дочерней компании, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно.

Учет инвестиций в дочернюю компанию в отдельной финансовой отчетности материнской компании регулируется стандартом МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность».

Отдельная финансовая отчетность – составляемая материнским предприятием (т.е. инвестором, имеющим контроль над дочерним предприятием) или инвестором, осуществляющим совместный контроль над объектом инвестиций или имеющим значительное влияние на него, финансовая отчетность, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия, а не представляемых в отчетности результатов и чистых активов объектов инвестиций.

Для определения принципов подготовки и представления консолидированной финансовой отчетности МСФО (IFRS) 10:

- требует от предприятия (материнское предприятие), которое контролирует одно или несколько других предприятий (дочерние предприятия), представлять консолидированную финансовую отчетность;

- дает определение принципа контроля и устанавливает контроль как основу для консолидации;

- указывает, как применять принцип контроля, чтобы установить, контролирует ли инвестор объект инвестиций и, следовательно, должен ли инвестор консолидировать объект инвестиций; и

- устанавливает требования к бухгалтерскому учету с целью подготовки консолидированной финансовой отчетности.

Соответствующее определению *материнское предприятие* **обязано** представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой оно консолидирует свои инвестиции в дочерние предприятия в соответствии с МСФО.

Инвестор независимо от характера его участия в каком-либо предприятии (объект инвестиций) **должен определить**, является ли он материнским предприятием, оценив, **обладает он контролем** над объектом инвестиций или нет.

Контроль деятельности – право компании устанавливать принципы финансовой и производственной (коммерческой) деятельности другой компании с целью получения выгоды от нее.

Неконтролирующие доли должны быть представлены в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала, *отдельно от капитала собственников материнского предприятия*.

Консолидированная финансовая отчетность *для аналогичных операций* и других событий в аналогичных условиях должна быть подготовлена с применением *единой учетной политики* и других событий в аналогичных обстоятельствах.

Концептуальная основа подготовки консолидированного отчета о финансовом положении.

Консолидация рассматривается как процесс корректировки и объединения информации из индивидуальной финансовой отчетности материнской и дочерней компаний для целей подготовки консолидированной финансовой отчетности, представляющей финансовую информацию о группе так, как если бы она была единым предприятием.

Консолидированный отчет о финансовом положении отражает активы и обязательства, **контролируемые** материнской компанией, а также **право собственности** на них.

При *подготовке консолидированной финансовой отчетности*:

- производится объединение статей активов, обязательств, капитала, доходов, расходов и потоков денежных средств материнского предприятия с аналогичными статьями его дочерних предприятий;

- производится взаимозачет (исключение) балансовой стоимости инвестиций материнского предприятия в каждое из дочерних предприятий и доли материнского предприятия в капитале каждого из дочерних предприятий (МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» объясняет порядок учета любого сопутствующего гудвила);

- полностью исключаются внутригрупповые активы и обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств, связанные с операциями между предприятиями группы (прибыль или убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью). Внутригрупповые убытки могут указывать на обесценение, которое должно быть признано в консолидированной финансовой отчетности. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» рассматривает временные разницы, возникшие в результате исключения прибыли и убытков от внутригрупповых операций.

Предприятие включает доходы и расходы дочернего предприятия в консолидированную финансовую отчетность с момента, когда предприятие приобретает контроль над дочерним предприятием, и до момента, когда предприятие утрачивает контроль над дочерним предприятием. Доходы и расходы дочернего предприятия рассчитываются на основе величины активов и обязательств, признанных в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения.

Консолидация – замещение «первоначальной стоимости инвестиции в дочернюю компанию» в отчетности материнской компании тем, чем данная инвестиция, по сути, является:

– долей материнской компании в чистых активах дочерней компании на отчетную дату;

– деловой репутацией (гудвилл), возникшей на дату приобретения (с учетом возможного обесценения).

Помимо этого, в состав нераспределенной прибыли материнской компании необходимо включить ее долю в приращении чистых активов дочерней компании, начиная с даты приобретения, и, таким образом, сбалансировать отчет о финансовом положении.

Согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединения предприятий» **гудвилл** – это актив, представляющий будущие экономические выгоды, возникающие от прочих активов, приобретенных в ходе объединения предприятий, которые не могут быть идентифицированы и отдельно признаны.

Тема 4. Трансформация финансовой отчетности

Суть трансформации отчетности.

Трансформация белорусской/российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с МСФО – это процесс составления отчетности по МСФО на основе данных отчетности, сформированной по НСБУ, посредством изменения признания (классификации и оценки) и раскрытия информации об объектах бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО.

Суть трансформации отчетности состоит в выявлении отличий в учете по НСБУ и по МСФО и внесении соответствующих корректировок в отчетность по НСБУ с тем, чтобы она соответствовала требованиям МСФО.

Таким образом, для того, чтобы выполнить трансформацию отчетности, сформированной по НСБУ, в отчетность, соответствующую требованиям МСФО, необходимо:

- знать белорусские/российские правила бухгалтерского учета, а также специфику финансово-хозяйственной деятельности организации, отчетность которой трансформируется;
- знать положения документов системы МСФО (собственно стандарты IAS и IFRS), интерпретации, принципы составления и представления финансовой отчетности;
- обладать аналитическими способностями и техническими возможностями выявления отличий учета и отчетности объектов и операций по НСБУ и МСФО для того, чтобы внести соответствующие корректировки в отчетность.

Этапы процесса трансформации отчетности.

Процесс трансформации отчетности условно можно разделить на подготовительный и рабочий этапы.

На подготовительном этапе решаются следующие вопросы:

- определяется цель трансформации;
- устанавливается, требуется ли аудиторское сопровождение процесса трансформации; выявляются характерные отраслевые особенности организации и собирается информация, необходимая для расчета трансформационных корректировок;
- анализируется или разрабатывается учетная политика компании;
- устанавливается валюта трансформационной отчетности;
- разрабатываются дополнительный план счетов по МСФО и таблицы его соответствия национальному плану счетов;
- создается система трансформационных таблиц.

Целью рабочего этапа является выявление основных отличий между учетом по НСБУ и учетом по МСФО. При этом анализируется финансово-хозяйственная деятельность организации и система бухгалтерского учета по национальным стандартам: рабочий план счетов, типовые операции и т.д.

Для составления трансформационных записей собирается информация в объеме, достаточном для проведения трансформации национальной отчетности в отчетность по требованиям МСФО.

Трансформационная модель.

Трансформацию отчетности рекомендуется проводить непосредственно в электронных таблицах, куда заносятся данные из форм белорусской/российской отчетности, корректировки, где рассчитываются данные для отчетности, соответствующей МСФО. Совокупность таких таблиц называется трансформационной моделью организации.

В самом простом варианте у организации может быть всего одна трансформационная таблица, в которой по строкам показываются наименования статей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках (отчета о финансовых результатах) по МСФО, а по столбцам – данные из белорусской/российской отчетности, наименования и суммы корректировок и выводимые на их основе данные для отчетности по МСФО. Трансформационная модель может включать в себя и другие трансформационные таблицы, которые содержат расчеты сложных корректировок.

Отправной точкой для ведения учета и оформления отчетности по международным стандартам должен стать вступительный баланс по МСФО. Он составляется на дату перехода к МСФО.

Организации следует сформировать исходные данные по международным стандартам так, как если бы учет по МСФО велся всегда (т.е. применить стандарты ретроспективно). Для этого 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 были признаны в соответствии с НСБУ в качестве одного вида активов, обязательств или элементов собственного капитала, но в

соответствии с МСФО представляют собой различные виды активов, обязательств или элементов собственного капитала;

г) включить все статьи в оценке, соответствующей МСФО.

Результат изменений во вступительном балансе, составленном по НСБУ, при его приведении в соответствие с МСФО отразится на величине нераспределенной прибыли или иной статье капитала.

Обстоятельства, влияющие на последовательность трансформации, и трансформационная модель

Порядок выполнения трансформации бухгалтерской отчетности.

Система документов МСФО не содержит специальных положений, которые бы регламентировали трансформацию отчетности в формат МСФО (т.е. предписывали жесткую последовательность действий, содержали комплект трансформационных таблиц и пр.), унифицировали ее последовательность. Трансформацию отчетности можно назвать творческим процессом, для осуществления которого специалистами разработано несколько методик.

Каждый документ международных стандартов содержит указания, каким образом следует отражать в финансовой отчетности, составленной по МСФО, тот или иной объект (ту или иную операцию).

Можно обозначить 4 ключевых обстоятельства, которые влияют на последовательность работ при осуществлении трансформации:

- составление отчетности по МСФО осуществляется впервые;
- наличие дочерних, ассоциированных и совместно контролируемых компаний;
- формирование отчетности в гиперинфляционной или постгиперинфляционной экономике;
- варианты представления финансовой отчетности.

Рассмотрим влияние каждого из названных обстоятельств подробнее.

Составление отчетности по международным стандартам финансовой отчетности в первый раз.

В случае если организация составляет отчетность по МСФО впервые, этапы трансформации отчетности будут определяться с учетом требований международного стандарта, который специально регулирует вопросы составления отчетности по МСФО в первый раз – МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО». Данный стандарт содержит особые требования к формированию и применению учетной политики в отношении первой отчетности организации, составленной по международным стандартам. Эти требования отличаются от обычных требований МСФО (IAS) «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки». Также стандарт первого применения регулирует порядок формирования вступительного баланса, предусматривая исключение из ретроспективного применения других международных стандартов.

Организация должна подготовить и представить начальный отчет о финансовом положении по МСФО (IFRS) на дату перехода на МСФО. Это начальная точка для подготовки финансовой отчетности организации согласно МСФО (IFRS).

Для соответствия МСФО (IAS) 1 финансовая отчетность организации, впервые подготовленная по МСФО (IFRS), должна включать, по крайней мере, 3 отчета о финансовом положении, 2 отчета о совокупной прибыли (если таковые представляются), 2 отчета о движении денежных средств, 2 отчета об изменениях в капитале и соответствующие примечания, включая сравнительную информацию.

Наличие дочерних, ассоциированных и совместно контролируемых компаний.

Наличие дочерних, ассоциированных и совместно контролируемых компаний также оказывает существенное влияние на последовательность работ. Это связано с тем, что необходимо составить отчетность группы, применив методы консолидации, предусмотренные соответственно МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия».

В случае приобретения инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые компании также следует рассчитать величину чистых активов на дату приобретения и гудвилл в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса».

Формирование отчетности в гиперинфляционной или постгиперинфляционной экономике.

Существенное влияние на последовательность работ может оказать применение МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции». Этот международный стандарт не устанавливает абсолютного значения уровня инфляции, начиная с которого она переходит в гиперинфляцию, но в то же время дает следующие характеристики гиперинфляционной экономики:

а) основная часть населения предпочитает хранить свои сбережения в немонетарных активах или в относительно стабильной иностранной валюте; имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для сохранения их покупательной способности;

б) основная часть населения рассчитывает денежные суммы не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте; цены могут указываться в этой иностранной валюте;

в) продажи и покупки с отсрочкой платежа производятся по ценам, компенсирующим ожидаемые потери покупательной способности в течение периода отсрочки платежа, даже если этот период краткосрочен;

г) процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к ценовому индексу;

д) совокупный уровень инфляции за 3 года приближается к 100 % или превышает этот уровень.

Определение периода, за который необходимо пересматривать финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 29, относится к разряду субъективных решений, поскольку в указанном стандарте помимо количественных критериев содержатся и качественные.

Варианты представления финансовой отчетности.

На последовательность работ и их содержание при проведении трансформации также влияют применяемые формы финансовой отчетности и валюта, в которой представляется отчетность по МСФО.

Международные стандарты финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» не устанавливают обязательных форматов отчетных форм. Более того, указанные стандарты предоставляют возможность выбора метода, применяемого при составлении форм. Например, для отчета о движении денежных средств можно применять прямой или косвенный метод, для отчета о совокупном доходе - методы «функции расходов» или «характера расходов».

Отчетность по МСФО в отличие от отчетности по НСБУ может быть представлена в валюте, не совпадающей с функциональной валютой (валютой представления). Согласно МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» валюту представления руководство организации выбирает самостоятельно, мотивируя выбор удобством пользователей финансовой отчетности, а также сложившейся практикой в отрасли и прочими обстоятельствами.

Так, в случае если в качестве валюты представления отчетности выбран доллар США, то потребуются ввести дополнительный этап работ по пересчету всех показателей финансовой отчетности, сформированной в белорусских рублях, в доллары США.

Показатели финансовой отчетности, выраженной в функциональной валюте, пересчитываются в валюту представления по следующим правилам:

- активы и обязательства по каждому представленному балансу подлежат пересчету по курсу, действующему на дату составления этих представленных балансов;

- доходы и расходы по каждому отчету о совокупном доходе подлежат пересчету по курсам на даты осуществления операций;

- все возникшие разницы подлежат признанию в качестве отдельного компонента капитала.

При наличии гиперинфляции перевод показателей финансовой отчетности в валюту презентации несколько иной:

- все суммы за отчетный период и на отчетную дату (т.е. активы, обязательства, статьи капитала, доходы и расходы), приведенные к покупательной способности на отчетную дату, переводятся по курсу закрытия на отчетную дату;

- сравнительные данные берутся из прошлогодней финансовой отчетности, т.е. приведенные к покупательной способности на конец сравнительного периода, и переводятся по курсу на дату закрытия на конец этого сравнительного периода (т.е. без корректировки на последующие изменения уровня цен).