

Дата вступления редакции в силу: 01.01.2019
Действует в отношении отчетных периодов, начинающихся 01.01.2018 или позже.

Юридическую силу имеет только текст на эстонском языке

ИНСТРУКЦИЯ СБУ 2 «ТРЕБОВАНИЯ ПО ПРЕДСТАВЛЕНИЮ ИНФОРМАЦИИ В ГОДОВОМ БУХГАЛТЕРСКОМ ОТЧЕТЕ»

СОДЕРЖАНИЕ	статьи
ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ	1–2
СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ	3
ПОНЯТИЯ	4
ЧАСТИ ГОДОВОГО БУХГАЛТЕРСКОГО ОТЧЕТА И ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К ЕГО ОФОРМЛЕНИЮ	5–9
БАЛАНС	10–20
Общие правила	10–11
Специфические схемы баланса	12–13
Классификация активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные	14–19
Взаимозачёт активов и обязательств (признание на чистой основе)	20
ОТЧЁТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ И ОТЧЁТ О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ	21–33
Общие правила отчёта о прибылях и убытках	21–25
Специфические схемы отчёта о прибылях и убытках	26–27
Взаимозачёт доходов и расходов (признание на чистой основе)	28–29
Отчёт о совокупном доходе	30–33
ОТЧЁТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	34–44
Общие правила	34–36
Потоки денежных средств от операционной деятельности	37–39
Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности	40
Потоки денежных средств от финансовой деятельности	41
Признание операций в иностранной валюте в отчёте о движении денежных средств	42–44
ОТЧЁТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В КАПИТАЛЕ	45–47
ЦЕЛЬ ГОДОВОГО БУХГАЛТЕРСКОГО ОТЧЁТА	48–50
ПОНЯТИЕСВЯЗАННЫХ СТОРОН	51–55
СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ	56–58

- ПРИЛОЖЕНИЕ 1 – РАЗЪЯСНЕНИЕ СТАТЕЙ БАЛАНСА**
ПРИЛОЖЕНИЕ 2 – РАЗЪЯСНЕНИЕ СТАТЕЙ ОТЧЁТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ И ОТЧЁТА О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ
ПРИЛОЖЕНИЕ 3 – ПРИМЕР ОТЧЁТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (косвенный метод)
ПРИЛОЖЕНИЕ 4 – ПРИМЕР ОТЧЁТА ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В КАПИТАЛЕ

ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ

1. Целью настоящей инструкции СБУ 2 «Требования по представлению информации в годовом бухгалтерском отчёте» является установление правил представления финансовой информации, а также правил определения связанных сторон в годовых бухгалтерских отчётах, составляемых согласно эстонскому стандарту финансовой отчетности. Эстонский стандарт финансовой отчетности – предназначенный для общественности международно-признанный сборник требований к учету и отчетности, принципы которого устанавливаются Законом о бухгалтерском учете, и который на основании части 4 Статьи 34 Закона о бухгалтерском учете уточняет постановление министра, ответственного за данную область (далее – *инструкция Службы бухгалтерского учета*, или сокращенно – *инструкция СБУ*).

2. Инструкция СБУ 2 исходит из разделов 2 «Концепции и основные принципы» („*Concepts and Pervasive Principles*“), 3 «Представление финансовой отчетности» („*Financial Statement Presentation*“), 4 «Отчет о финансовом положении» („*Statement of Financial Position*“), 5 «Отчет о совокупном доходе, отчет о прибылях и убытках» („*Statement of Comprehensive Income and Income Statement*“), 6 «Отчет об изменениях в капитале, отчет о прибылях и убытках и нераспределенной прибыли» („*Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings*“), 7 «Отчет о движении денежных средств» („*Statement of Cash Flows*“), 8 «Примечания к финансовой отчетности» („*Notes to the Financial Statements*“) и 33 «Раскрытие информации о связанных сторонах» („*Related Party Disclosures*“) МСФО для предприятий СМБ. Инструкция включает в себя ссылки на конкретные статьи МСФО для предприятий СМБ, на которых основываются требования инструкции. Сравнение инструкции СБУ 2 с МСФО для предприятий СМБ приведено в статьях 56–58. В тех областях, где инструкция СБУ 2 не уточняет какого-либо специфического принципа учёта, однако он определён в МСФО для предприятий СМБ, рекомендуется руководствоваться принципом учёта, описанным в МСФО для предприятий СМБ.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

3. *Инструкцию СБУ 2 «Требования по представлению информации в годовом бухгалтерском отчёте» следует применять при оформлении всех годовых бухгалтерских отчётов, представляемых согласно эстонскому стандарту финансовой отчетности.*

ПОНЯТИЯ

4. *В настоящей инструкции понятия используются в нижеследующем значении, находящемся в соответствии с Законом о бухгалтерском учёте:*

Баланс – это составная часть годового бухгалтерского отчёта, которая

отражает финансовое положение (активы, обязательства и капитал) лица, обязанного вести бухгалтерский учёт, по состоянию на определённую дату.

Отчёт о прибылях и убытках (отчёт о доходах и расходах) – это бухгалтерский отчёт, который отражает экономические результаты деятельности (доходы, расходы и прибыль или убыток) лица, обязанного вести бухгалтерский учёт, за отчётный период.

Отчёт о движении денежных средств – это бухгалтерский отчёт, который отражает движение денежных средств (поступления и выплаты денежных средств и их эквивалентов¹) лица, обязанного вести бухгалтерский учёт, за отчётный период.

Отчёт об изменениях в капитале – это бухгалтерский отчёт, который отражает изменения в капитале лица, обязанного вести бухгалтерский учёт, за отчётный период.

ЧАСТИ ГОДОВОГО БУХГАЛТЕРСКОГО ОТЧЁТА И ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К ОФОРМЛЕНИЮ

5. Полный годовой бухгалтерский отчет состоит из следующих основных отчетов и приложений МСФО для предприятий СМБ 3.17):

- (а) баланс;*
- (б) отчёт о прибылях и убытках (предприятия, у которых возникают такие прибыли и убытки, которые согласно статье 31 настоящей инструкции в отчёте о прибылях и убытках не признаются, представляют дополнительно отчёт о совокупном доходе);*
- (с) отчёт о движении денежных средств;*
- (д) отчёт об изменениях в капитале; и*
- (е) приложения в соответствии с требованиями статей 5–58 инструкции СБУ 15 «Информация, раскрываемая в приложениях».*

6. В соответствии с частью 2¹ статьи 15 Закона о бухгалтерском учете малые и микро-предприятия² могут вместо полного годового бухгалтерского отчета составлять сокращенный годовой бухгалтерский отчет, руководствуясь следующими требованиями:

- (а) сокращенный бухгалтерский отчет малого предприятия состоит, по меньшей мере, из двух основных отчетов – баланса и отчета о прибылях и убытках, а также приложений, установленных в статье 59 инструкции СБУ 15 «Информация, раскрываемая в приложениях»;*
- (б) сокращенный бухгалтерский отчет микропредприятия состоит, по меньшей мере, из двух основных отчетов – баланса и отчета о*

¹ На практике вместо понятия «денежные эквиваленты» также часто используется понятие «денежные суррогаты».

² Термины определены в статье 3 Закона о бухгалтерском учете.

прибылях и убытках, а также приложений, установленных в статье 60 инструкции СБУ 15 «Информация, раскрываемая в приложениях».

7. Микропредприятие и малое предприятие могут вместо сокращенного годового отчета составлять годовой бухгалтерский отчет предприятия более крупной категории.

8. Годовой бухгалтерский отчет должен быть четко выделен из другой представленной в том же документе информации (например, в отчете за хозяйственный год). В годовом бухгалтерском отчете должен быть четко указан отчетный период, за который он составлен. (МСФО для предприятий СМБ 3.23).

9. Годовой бухгалтерский отчет составляется на эстонском языке и в официально действующей в Эстонии валюте, с указанием используемой степени точности численных показателей (например, в тысячах единиц). (МСФО для предприятий СМБ 3.23 (d), (e)).

БАЛАНС

Общие правила

10. *Лицо, обязанное вести бухгалтерский учет (за исключением лица, обязанного вести бухгалтерский учет, упомянутого в статье 12 настоящей инструкции), которое составляет свой годовой бухгалтерский отчет в соответствии с эстонским стандартом финансовой отчетности, должно использовать схему баланса, представленную в приложении 1 к Закону о бухгалтерском учете.*

11. В приложении 1 к настоящей инструкции приведена таблица с разъяснением статей баланса, которая включает в себя также обзор принципов учёта различных признаваемых в балансе объектов, а также ссылки на другие инструкции СБУ, в которых более подробно рассматривается учёт данных объектов.

Специфические схемы баланса

12. *В сферах деятельности, где это обосновано характером экономической деятельности (например, кредитные учреждения, страховые компании, инвестиционные компании, фондовые управляющие, неходовые товарищества и государственные лица, обязанные вести бухгалтерский учёт), обязанное вести бухгалтерский учёт лицо может использовать схему баланса, отличающуюся от приведённой в приложении 1 к Закону о бухгалтерском учёте.*

13. При выборе схемы баланса, отличающейся от приведённой в приложении 1 к Закону о бухгалтерском учёте, следует, в частности, руководствоваться целью годового бухгалтерского отчета, упомянутой в статье 15 Закона о бухгалтерском учёте, требованиями нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность в соответствующей сфере деятельности, международно признанными принципами учета и отчетности, инструкциями СБУ, регулируемыми соответствующие сферы деятельности, и общепринятой международной практикой в этой сфере деятельности, а в случае государственного лица, обязанного вести бухгалтерский учет – требованиями инструкции по финансовому учету и финансовой отчетности для государственного сектора.

Классификация активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные

14. *Активы и обязательства классифицируются в балансе в соответствии со сроком полезного использования и сроком оплаты. Активы с краткосрочным сроком использования называются оборотными средствами, а с долгосрочным – основными средствами. Исходя из срока оплаты обязательства делят на краткосрочные и долгосрочные. (МСФО для предприятий СМБ 4.4).*

15. При выборе схемы баланса, отличающейся от описанной в приложении 1 к Закону о бухгалтерском учёте (см. статьи 12–13), обязанное вести бухгалтерский учёт лицо может посчитать целесообразным не классифицировать свои активы на имеющие короткий и долгий срок полезного использования, и обязательства – на краткосрочные и долгосрочные (например, в случае финансовых учреждений, где согласно международной практике такого подразделения в балансе не производится). В этом случае обязанное вести бухгалтерский учёт лицо обязано представить свои активы и обязательства в балансе в порядке их ликвидности. (МСФО для предприятий СМБ 4.4).

16. *В качестве оборотных средств отражаются следующих активы:*

- (а) денежные средства и их эквиваленты, за исключением случаев, когда их невозможно использовать, по меньшей мере, в течение 12 месяцев после отчётной даты;*
- (б) активы, которые предположительно будут использованы в ходе обычного операционного цикла предприятия (даже в том случае, если он превышает 12 месяцев; например: запасы и дебиторская задолженность покупателей);*
- (с) активы, предназначенные, прежде всего, для торговли (например, финансовые инвестиции с целью торговли); и*
- (d) активы, которые, вероятно, будут реализованы в течение ближайших 12 месяцев после отчетной даты (например, финансовые инвестиции, которые планируется и, вероятно, удастся продать в течение 12 месяцев).*

Все остальные активы классифицируются как основные средства. (МСФО для предприятий СМБ 4.5, 4.6).

17. В качестве краткосрочных обязательств классифицируют следующие обязательства:

- (а) обязательства, которые, вероятно, будут погашены в рамках обычного операционного цикла предприятия (например: кредиторская задолженность перед поставщиками)**
- (б) обязательства, удерживаемые, прежде всего, с целью торговли;**
- (с) обязательства, срок погашения которых наступает в течение 12 месяцев после отчётной даты (например, краткосрочные займы);**

Все прочие обязательства классифицируются как долгосрочные обязательства. (МСФО для предприятий СМБ 4.7, 4.8).

18. Заём, срок погашения которого наступает в течение 12 месяцев после отчётной даты, классифицируется как краткосрочное обязательство, за исключением случаев, когда на отчётную дату у предприятия имеется возможность данный заём либо продлить, либо рефинансировать (например, заключён соответствующий договор), и оно намеревается использовать эту возможность. Если у предприятия имеется намерение продлить или рефинансировать заём, но к отчётной дате отсутствует уверенность в реализации этого намерения (например, отсутствует соглашение о продлении или рефинансировании займа), данный заём классифицируется как краткосрочное обязательство даже в том случае, если после отчётной даты заём был продлён или рефинансирован. (МСФО для предприятий СМБ 4.7 (d)).

19. Если предприятие нарушило условия, установленные в договоре о долгосрочном займе, по причине чего на отчётную дату займодаделец имеет право незамедлительно отозвать заём, данный заём отражается как краткосрочное обязательство даже в том случае, если после отчётной даты от займодателя получено согласие, что он не воспользуется своим правом.

Взаимозачёт активов и обязательств (признание на чистой основе)

20. Между активами и обязательствами в балансе взаимозачёт не допускается, за исключением случаев, когда у предприятия имеется юридическое право на взаимозачёт актива и обязательства, а также имеется вероятность, что оно воспользуется этим правом. (МСФО для предприятий СМБ 2.52)

Пример 1 – признание дебиторских задолженностей и обязательств в балансе на чистой основе

Предприятие заключило с другой стороной договор, по которому текущие дебиторские задолженности и обязательства между ними не оплачиваются, а производится их взаимозачёт один раз в год.

Исходя из названного выше договора, предприятие признаёт в балансе дебиторские задолженности и обязательства другой стороны на чистой основе.

Пример 2 – признание дебиторской задолженности и обязательств в балансе на чистой основе не допускается

Предприятие намеревается произвести взаимозачёт дебиторской задолженности и обязательств другой стороны и вероятно, что другая сторона согласится с

этим. К отчётной дате соответствующего договора о взаимозачёте заключено всё ещё не было.

Поскольку у предприятия на отчётную дату отсутствовало юридическое основание для взаимозачёта дебиторских задолженностей и обязательств, их нельзя признавать в балансе на чистой основе.

ОТЧЁТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ И ОТЧЁТ О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ

Общие правила отчёта о прибылях и убытках

21. *Лицо, обязанное вести бухгалтерский учет (за исключением лица, обязанного вести бухгалтерский учет, упомянутого в статье 26 настоящей инструкции), которое составляет свой годовой бухгалтерский отчет в соответствии с эстонским стандартом финансовой отчетности, должно использовать одну из схем отчета о прибылях и убытках, представленных в приложении 2 к Закону о бухгалтерском учете.*

22. В схеме 1 отчёта о прибылях и убытках расходы от основной деятельности классифицированы по характеру расходов (например: расходы на материалы, расходы на рабочую силу, расходы на амортизацию). Схему 1 обычно применять проще, поскольку она не требует классификации расходов по различным функциям предприятия. Схему 1 часто применяют небольшие предприятия, у которых нет необходимости для классификации расходов по функциям, а также более крупные предприятия в тех отраслях экономики, в которых сложилась международная практика составления отчётов о прибылях и убытках по характеру расходов, а не их функции.

23. В схеме 2 отчёта о прибылях и убытках расходы от основной деятельности классифицированы по функции расходов на предприятии (например: расходы на проданную продукцию, расходы по сбыту, общие административные расходы). Применять схему 2 обычно сложнее, поскольку для всех расходов от основной деятельности необходимо решить, с какой функцией предприятия они связаны. Определенные затраты (например, расходы на рабочую силу) следует распределить между различными функциями в зависимости от их связи с различными функциями. Отчёт о прибылях и убытках, классифицированный согласно схеме 2, предоставляет пользователям отчёта лучший обзор о затратности различных функций на предприятии, в то же время разделение расходов по функциям является субъективным, и отчёты о прибылях и убытках различных предприятий, составленные на основе схемы 2, не всегда могут быть сопоставимы между собой.

24. При выборе подходящей схемы отчёта о прибылях и убытках следует руководствоваться тем, какая классификация предоставляет пользователям отчёта более уместную и правдивую информацию о формировании результатов экономической деятельности предприятия, учитывая международную практику в данной сфере деятельности. (МСФО для предприятий СМБ 5.11). При переходе с одной схемы отчёта о прибылях и убытках на другую следует ретроспективно (согласно новому способу представления) скорректировать также сравнительные данные предыдущего периода.

25. В приложении 2 к настоящей инструкции приведена таблица с общими разъяснениями статей отчёта о прибылях и убытках. Точный состав статей отчёта о прибылях и убытках зависит от сферы деятельности предприятия и от сложившейся в ней этой области международной практики. Обязанное вести бухгалтерский учёт лицо, за исключением микропредприятия, обязано детально описать в своих внутренних правилах бухгалтерского учёта, какие доходы и расходы по каким статьям отчёта о прибылях и убытках классифицируются, а также последовательно соблюдать эту классификацию.

Специфические схемы отчёта о прибылях и убытках

26. В сферах деятельности, где это обосновано характером экономической деятельности (например, кредитные учреждения, страховые компании, инвестиционные компании, фондовые управляющие, недоходные товарищества и государственные лица, обязанные вести бухгалтерский учёт), обязанное вести бухгалтерский учёт лицо может использовать схему отчёта о прибылях и убытках, отличающуюся от схем, приведённых в приложении 2 к Закону о бухгалтерском учёте.

27. При выборе схемы отчета о прибылях и убытках, отличающейся от приведённой в приложении 2 к Закону о бухгалтерском учёте, следует руководствоваться целью годового бухгалтерского отчета, упомянутой в статье 15 Закона о бухгалтерском учете, требованиями нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность в соответствующей области, международно признанными принципами учета и отчетности, инструкциями СБУ, регулируемыми соответствующие области, и общепринятой международной практикой в этой области, а в случае государственного лица, обязанного вести бухгалтерский учет – требованиями инструкции по финансовому учету и финансовой отчетности для государственного сектора.

Взаимозачёт доходов и расходов (признание на чистой основе)

28. В отчёте о прибылях и убытках взаимозачёт доходов и расходов не допускается, за исключением доходов и расходов, не являющихся доходами и расходами от обычной деятельности, возникших от одной и той же или от нескольких аналогичных операций и которые не являются по отдельности существенными. (МСФО для предприятий СМБ 2.52)

29. Обычно доходы и расходы классифицируются в отчёте о прибылях и убытках отдельно, взаимозачёт между ними не допускается. В отчёте о прибылях и убытках возможен взаимозачёт не связанных с основной деятельностью доходов и расходов, если это передаёт содержание операций более достоверно. Ниже приведены примеры ситуаций, когда взаимозачёт дохода и соответствующего расхода от операции признаётся в отчёте о прибылях и убытках на чистой основе:

- (а) прибыли (убытки) от продажи основных средств признаются на чистой основе (полученный от продажи основных средств доход минус балансовая стоимость проданного актива и сопутствующие затраты по продаже) (МСФО для предприятий СМБ 2.52 (b));
- (б) взаимозачёт в отчёте о прибылях и убытках арендных расходов арендатора производится за счет арендных доходов, полученных от

- сдачи в субаренду той же самой площади (при условии, что сдача в аренду не является основной деятельностью предприятия);
- (с) прибыли (убытки) от колебаний валютного курса признаются в отчёте о прибылях и убытках на чистой основе;
- (d) взаимозачёт в отчёте о прибылях и убытках судебных издержек с доходами от того же самого процесса (например, компенсация со стороны третьего лица);
- (е) прибыли (убытки) от применения метода долевого участия признаются в отчёте о прибылях и убытках на чистой основе;
- (f) прибыли (убытки) от продажи финансовых инвестиций и от корректировки оценок признаются в отчёте о прибылях и убытках на чистой основе.

Отчёт о совокупном доходе

30. *Предприятия, у которых возникают такие прибыли и убытки, которые согласно статье 31 настоящей инструкции не признаются в отчёте о прибылях и убытках (прочая совокупная прибыль или совокупный убыток), помимо отчёта о прибылях и убытках представляют также отчёт о совокупном доходе. Отчёт о совокупном доходе представляется после отчёта о прибылях и убытках в виде отдельного отчёта. (МСФО для предприятий СМБ 5.2 (b), 5.7).*

31. В соответствии с инструкциями СБУ определенные прибыли и убытки не отражаются в отчете о прибылях и убытках. Эти прибыли и убытки составляют совокупную прибыль или совокупный убыток и таковыми являются (МСФО для предприятий СМБ 5.4):

- (а) разница, возникшая при переводе финансовых показателей зарубежной коммерческой деятельности из ее функциональной валюты в валюту представления (ст. 91 инструкции СБУ 1);
- (b) прочие прибыли и убытки, признание которых не регулируется в инструкциях СБУ, однако которые согласно МСФО для предприятий СМБ или МСФО признаются в отчёте о совокупном доходе (например, эффективная доля прибылей и убытков, возникших при корректировке оценок инструментов хеджирования денежных потоков согласно разделу 12 МСФО для предприятий СМБ или стандарту МСБУ 39 (IAS 39)).

32. В отчёте о совокупном доходе представляется совокупная прибыль за отчётный период, которая состоит из прибыли/убытка за отражённый в отчёте о прибылях и убытках отчётный период, а также из перечисленных в статье 31 настоящей инструкции прочих компонентов совокупной прибыли и совокупного убытка. Совокупная прибыль за период выражает изменение капитала предприятия, которое не обусловлено операциями с собственниками.

33. Отчёт о совокупном доходе представляется после отчёта о прибылях и убытках в виде отдельного отчёта. Пример отчёта о совокупном доходе приведён в приложении 2 к настоящей инструкции.

ОТЧЁТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Общие правила

34. В отчёте о движении денежных средств отражаются поступления и выплаты за отчетный период обязанного вести бухгалтерский учёт лица, сгруппированные соответственно как денежные потоки от операционной деятельности, от инвестиционной деятельности и от финансовой деятельности. Микропредприятия и малые предприятия не обязаны представлять в сокращенном годовом бухгалтерском отчете отчет о движении денежных средств.

35. Целью отчёта о движении денежных средств является предоставление обзора о генерируемых и используемых предприятием денежных средствах, об источниках финансирования, а также об изменениях в количестве находящихся в распоряжении предприятия денежных средств и их эквивалентов. Раскрываемая в отчёте о движении денежных средств информация важна для того, чтобы оценить способность предприятия генерировать денежные средства и их эквиваленты, что, в свою очередь, является основой оценки стоимости предприятия. В приложении 3 к настоящей инструкции представлен пример отчёта о движении денежных средств, составленного по косвенному методу.

36. Денежными эквивалентами считаются краткосрочные (обычно до 3 месяцев) высоколиквидные инвестиции, которые можно конвертировать в известную денежную сумму и у которых отсутствует существенный риск изменения рыночной стоимости, например: краткосрочные депозиты и доли в фондах денежных рынков (при том условии, что фонд инвестирует в финансовые активы, соответствующие понятию денежных эквивалентов). (МСФО для предприятий СМБ 7.2)

Потоки денежных средств от операционной деятельности

37. Сведения о потоках денежных средств от операционной деятельности можно представлять с использованием прямого или косвенного метода. (МСФО для предприятий СМБ 7.7).

38. При использовании прямого метода все основные категории поступлений и выплат от коммерческой деятельности представляются на валовой основе, такие как (МСФО для предприятий СМБ 7.4, 7.9):

- (а) денежные средства, поступившие от продажи товаров или услуг;
- (б) денежные средства, уплаченные за товары, материалы и услуги;
- (с) выплаченная заработная плата;
- (д) уплаченный подоходный налог (подоходный налог, возникающий в связи с выплатой дивидендов, альтернативно разрешается представлять также в разделе финансовой деятельности, МСФО для предприятий СМБ 7.17);
- (е) уплаченные проценты (уплаченные проценты альтернативно разрешается представлять также в разделе финансовой деятельности; МСФО для предприятий СМБ 7.15).

39. При использовании косвенного метода прибыль или убыток корректируется (МСФО для предприятий СМБ 7.8):

- (а) влиянием неденежных экономических операций (например, амортизация, создание резерва);
- (б) изменением в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности; и
- (с) доходами и расходами, связанными с потоками денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности (например, прибыль от продажи основных средств или финансовых инвестиций).

Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности

40. Сведения о потоках денежных средств от инвестиционной деятельности, представляются с использованием прямого метода (МСФО для предприятий СМБ 7.9, 7.10). Все основные категории поступлений и выплат от инвестиционной деятельности представляются на валовой основе (выплаты, произведённые при покупке, следует представлять отдельно от сумм, поступивших от продажи), в том числе (МСФО для предприятий СМБ 7.5):

- (а) покупка и продажа основных средств и нематериальных активов;
- (б) покупка и продажа инвестиционного имущества;
- (с) покупка и продажа дочерних и ассоциированных предприятий;
- (д) покупка и продажа прочих финансовых инвестиций (финансовые учреждения представляют покупку и продажу краткосрочных финансовых инвестиций в разделе операционной деятельности);
- (е) займы, выданные другим сторонам (за исключением финансовых учреждений, для которых выдача займов является одним из основных видов деятельности);
- (ф) поступления по выданным займам (за исключением финансовых учреждений, для которых выдача займов является одним из основных видов деятельности);
- (г) покупка и продажа производных инструментов, приобретённых в целях торговли (за исключением финансовых учреждений, в случае которых это относится к их основной деятельности);
- (h) полученные проценты и дивиденды (за исключением финансовых учреждений, для которых это является частью потоков денежных средств от операционной деятельности. Полученные проценты и дивиденды альтернативно разрешается представлять в разделе операционной деятельности и другим предприятиям. МСФО для предприятий СМБ 7.15).

Потоки денежных средств от финансовой деятельности

41. Сведения о потоках денежных средств от финансовой деятельности представляются с использованием прямого метода (МСФО для предприятий СМБ 7.9, 7.10). Все основные категории поступлений и выплат (обе отдельно) от финансовой деятельности представляются на валовой основе, в том числе (МСФО для предприятий СМБ 7.6):

- (а) получение займов;
- (б) погашение полученных займов;

- (с) платежи по финансовой аренде;
- (d) выпуск акций;
- (е) покупка и продажа собственных акций;
- (f) выплата дивидендов.

Признание операций в иностранной валюте в отчёте о движении денежных средств

42. Потоки денежных средств от операций в иностранной валюте переводятся в функциональную валюту предприятия по валютному курсу на день движения денежных средств (исходя из практических соображений разрешается использовать также средневзвешенный курс за период). (МСФО для предприятий СМБ 7.11).

43. Потоки денежных средств зарубежных дочерних предприятий и прочих коммерческих единиц переводятся в валюту представления материнского предприятия по валютному курсу, действовавшему на день движения денежных средств (исходя из практических соображений разрешается использовать также средневзвешенный курс за период). (МСФО для предприятий СМБ 7.12).

44. Влияние колебаний валютного курса на денежные средства и их эквиваленты в иностранной валюте представляется отдельно от потоков денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. (МСФО для предприятий СМБ 7.13).

ОТЧЁТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В КАПИТАЛЕ

45. *В отчёте об изменениях в капитале представляются произошедшие в течение отчётного периода изменения по всем статьям капитала лица, обязанного вести бухгалтерский учёт. Микропредприятия и малые предприятия не обязаны представлять в сокращённом годовом бухгалтерском отчёте отчет об изменениях в капитале.*

46. В отчёте об изменениях в капитале отдельно указывается следующее (МСФО для предприятий СМБ 6.2, 6.3):

- (a) взносы в капитал, произведенные собственниками (например, увеличение акционерного капитала);
- (b) произведённые собственникам выплаты из собственного капитала (например, распределённые дивиденды);
- (с) признанные в отчёте о прибылях и убытках чистая прибыль или чистый убыток отчётного периода (предприятия, которые составляют отчёт о совокупном доходе согласно статье 30 настоящей инструкции, вместо чистой прибыли или чистого убытка представляют совокупную прибыль отчётного периода);
- (d) влияние изменений учётной политики на статьи капитала (например, ретроспективная корректировка нераспределённой прибыли в связи с применением новой инструкции СБУ);

- (e) увеличения и уменьшения резервов (в том числе изменения в обязательном резервном капитале);
- (f) влияние корректировки ошибок на статьи капитала;
- (g) операции с собственными акциями и паями;
- (h) погашение акций и паев;
- (i) другие экономические операции, повлиявшие на статьи капитала.

47. При составлении отчёта об изменениях в капитале рекомендуется использовать форму, представленную в приложении 4 к настоящей инструкции.

ПРИЛОЖЕНИЯ К ГОДОВОМУ БУХГАЛТЕРСКОМУ ОТЧЁТУ

48. Приложения к годовому бухгалтерскому отчету должны в отношении раскрываемой информации соответствовать минимальным требованиям, перечисленным в Законе о бухгалтерском учете, и требованиям, представленным в инструкции СБУ 15 «Информация, раскрываемая в приложениях».

49. Обязанное вести бухгалтерский учёт лицо обязано дополнительно раскрывать в приложениях к полному годовому бухгалтерскому отчёту (МСФО для предприятий СМБ 8.2):

- (a) дополнительную информацию о представленных в основных отчётах существенных статьях и их изменениях за отчётный период (в основных отчётах следует указать ссылки на приложения, которые более подробно разъясняют представленные в основных отчётах данные);**
- (b) прочую информацию, необходимую для предоставления уместного и правдивого обзора финансового положения, финансовых результатов и денежных потоков лица, обязанного вести бухгалтерский учёт.**

50. Приложения к годовому бухгалтерскому отчету следует представлять системно: например, в следующей очередности (МСФО для предприятий СМБ 8.3, 8.4):

- (a) учётная политика;
- (b) приложения, разъясняющие статьи основных отчётов (по возможности в той же последовательности, что и основные отчёты и представленные в них статьи);
- (c) прочие разъясняющие приложения.

ПОНЯТИЕ СВЯЗАННЫХ СТОРОН

51. Связанная сторона – это лицо или предприятие, связанное с составляющим годовой отчёт предприятием (отчитывающееся предприятие) в такой степени, что операции между ними могут осуществляться не по рыночным условиям. Для того чтобы понять, каково возможное влияние операций со связанными

сторонами на финансовое положение и прибыль предприятия, в отчёте следует раскрывать дополнительную информацию относительно них. (МСФО для предприятий СМБ 33.1, 33.2).

52. Лицо или близкий член семьи этого лица (т.е. член семьи, в случае которого можно предполагать наличие значительного влияния: например, супруг (-а), сожитель (-ница) или ребенок) связаны с отчитываемым предприятием, если это лицо (МСФО для предприятий СМБ 33.2 (а)):

- (а) является членом руководства отчитываемого предприятия или его материнского предприятия (т.е. лицо, имеющее полномочия по планированию деятельности предприятия, управлению им и осуществлению контроля над ним прямым или косвенным образом, а также которое несёт за это ответственность); либо
- (б) имеет господствующее или значительное влияние на отчитываемое предприятие (например, посредством акций).

53. Предприятие является связанным с отчитываемым предприятием, если выполняется одно или несколько из нижеследующих условий (МСФО для предприятий СМБ 33.2(б)):

- (а) предприятие и отчитываемое предприятие находятся под общим господствующим влиянием (то есть они либо являются членами одного концерна, либо одно и то же лицо (или близкий член семьи этого лица) имеет на них господствующее влияние);
- (б) одно предприятие является предприятием, находящимся под господствующим влиянием со стороны третьего лица (которым может быть как предприятие, так и физическое лицо), а второе предприятие является предприятием, находящимся под значительным влиянием этого третьего лица (если третьим лицом является физическое лицо, то под значительным влиянием этого лица или близкого члена его семьи);
- (с) предприятие имеет господствующее или значительное влияние на отчитываемое предприятие;
- (d) предприятие находится под господствующим или значительным влиянием отчитываемого предприятия;
- (е) предприятия, находящиеся под господствующим или значительным влиянием установленных в статье 52(а) лиц (или близких членов их семей);
- (f) предприятия, в руководство которых входят лица (или близкие члены их семей), имеющие господствующее или значительное влияние на отчитываемое предприятие.

54. При рассмотрении каждого случая отношений между возможными связанными лицами следует учитывать сущность отношений, а не только их юридическую форму. (МСФО для предприятий СМБ 33.3).

55. Связанными сторонами не являются (МСФО для предприятий СМБ 33.4):

- (а) два предприятия – на основании того, что одно и то же лицо является членом руководства обоих предприятий;
- (б) например, лица, финансирующие предприятие, государственные учреждения или иные сходные единицы, даже если они могут оказывать

влияние на свободу деятельности предприятия или принимать участие в процессе принятия решений;

(с) например, клиенты, поставщики, торговые представители и т.д., с которыми у предприятия имеются значительные операции, лишь только из-за экономической зависимости, вытекающей из этих операций.

СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ

56. Требования, установленные инструкцией СБУ 2, к частям полного годового бухгалтерского отчета и к способу их представления в общих чертах соответствуют требованиям, установленным разделами со 2 по 8 МСФО для предприятий СМБ (МСФО для предприятий СМБ не предусматривает возможности составления сокращенного годового отчета, как это разрешено в Эстонии в соответствии с Законом о бухгалтерском учете для микропредприятий и малых предприятий). Раздел 5 МСФО для предприятий СМБ позволяет представлять отчёт о совокупном доходе либо вместо отчёта о прибылях и убытках, либо дополнительно к нему. Поскольку эстонский Закон о бухгалтерском учёте требует от предприятий представления отчёта о прибылях и убытках, то согласно инструкции СБУ 2 отчёт о совокупном доходе можно представлять только дополнительно к отчёту о прибылях и убытках, а не вместо него. Инструкция СБУ 2 требует представления отчёта о совокупном доходе только от тех предприятий, у которых возникают такие прибыли и убытки, которые не признаются в отчёте о прибылях и убытках, раздел 5 МСФО для предприятий СМБ требует представления отчёта о совокупном доходе от всех предприятий. Раздел 3 МСФО для предприятий СМБ позволяет предприятиям в определённых случаях представлять отчёт о прибылях и убытках и нераспределённой прибыли („*Statement of income and retained earnings*“) в виде одного отчёта вместо отчёта о прибылях и убытках и отчёта об изменениях в капитале. Поскольку эстонский Закон о бухгалтерском учёте требует от предприятий, составляющих полный годовой отчет, представления отчёта об изменениях в капитале, то инструкция СБУ 2 такого выбора не предоставляет. Раздел 5 МСФО для предприятий СМБ требует указывать в отчёте о прибылях и убытках прибыль/убыток от прекращённых сфер деятельности отдельной строкой. В инструкции СБУ 2 такое требование отсутствует.

57. В отличие от СБУ 2, разделы 4 и 5 МСФО для предприятий СМБ не устанавливают конкретных форм баланса и отчёта о прибылях и убытках, а описывают лишь общие требования по подготовке баланса и отчёта о прибылях и убытках. Установленные для полных годовых бухгалтерских отчетов в эстонском Законе о бухгалтерском учёте и в инструкции СБУ 2 схемы баланса и отчёта о прибылях и убытках соответствуют общим требованиям разделов 4 и 5 МСФО для предприятий СМБ.

58. Понятие связанных сторон соответствует разделу 33 МСФО для предприятий СМБ, за исключением следующего обстоятельства: в инструкциях СБУ (см. инструкцию СБУ 11 «Объединения бизнеса и признание дочерних и ассоциированных предприятий»), в отличие от МСФО для предприятий СМБ, нет отдельных положений о понятии совместных предприятий и об признании – они рассматриваются как ассоциированные предприятия. Исходя из этого,

приведённое и в настоящей инструкции понятие связанных сторон не включает в себя ссылки на совместные предприятия. По оценке Службы бухгалтерского учёта, для подавляющего большинства эстонских предприятий всё же не возникает различий при определении связанных сторон согласно эстонскому стандарту финансовой отчетности и МСФО для предприятий СМБ.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 – РАЗЪЯСНЕНИЕ СТАТЕЙ БАЛАНСА

Нижеследующая таблица даёт обзор содержания различных статей баланса, принципов учёта представляемых в данной статье объектов, а также даёт ссылки на другие инструкции СБУ, в которых более подробно рассматривается учёт данных объектов. В зависимости от специфики операционной деятельности конкретного лица, обязанного вести бухгалтерский учёт, может оказаться уместным изменение содержания определённых статей или добавление дополнительных статей.

В приложениях представляются подклассы статей баланса, если это идет на пользу информативности и читаемости баланса или требуется по Закону о бухгалтерском учете или по инструкциям СБУ. В зависимости от размера предприятия, Закон о бухгалтерском учете может требовать или разрешать представление определенных статей, вместо баланса, в приложениях к годовому бухгалтерскому отчету.

Поскольку в таблице принципы учёта объектов баланса описаны лишь очень обобщённо, в целях корректного учёта и признания необходимо ознакомиться также с представленными в инструкции СБУ принципами, ссылки на которые имеются в таблице.

<i>Статья баланса</i>	<i>Содержание и подкласс статьи</i>	<i>Принцип учёта</i>	<i>Ссылка на инструкцию</i>
АКТИВЫ			
Оборотные средства			
Денежные средства	Деньги в кассе и в банке; депозиты до востребования; краткосрочные размещения в финансовые рыночные фонды и другие фонды с высокой ликвидностью	амортизированная стоимость или справедливая стоимость	Инструкция СБУ 3
Финансовые инвестиции	Финансовые активы, которые, вероятно, будут реализованы в течение ближайших 12 месяцев: удерживаемые с целью торговли и прочие краткосрочные инвестиции в ценные бумаги (акции, облигации, долговые обязательства, паи фондов и т.д.)	Справедливая стоимость, себестоимость или амортизированная стоимость	Инструкция СБУ 3
Дебиторская задолженность и произведенные предоплаты	Краткосрочные дебиторские задолженности и произведенные предоплаты. Основные группы: торговая дебиторская задолженность, налоговые предоплаты и требования о возврате налога, прочие краткосрочные дебиторские задолженности, предоплаты за услуги, выданные займы (с	Амортизированная стоимость (обычно равняется разнице не приведённой стоимости и убытков от обесценения), за исключением предоплат и налоговых сальдо	Инструкция СБУ 3 (за исключением м предоплаченных расходов и налоговых сальдо)

	оставшимся сроком погашения до 12 месяцев).		
Запасы	Запасы согласно определению СБУ 4. Основные группы: сырье и материалы, незавершенная продукция, готовая продукция, приобретенные для перепродажи товары, предоплата за запасы	Меньшая из себестоимости и чистой стоимости реализации. В случае запасов, продаваемых на бирже, - разница между справедливой стоимостью в маклерских отчётах и затратами по продаже	Инструкция СБУ 4
Биологические активы	Биологические активы согласно определению инструкции СБУ 7	Справедливая стоимость (в случае, если справедливую стоимость невозможно надёжно оценить, применяя разумные расходы и усилия, то разница между себестоимостью и накопленным износом и убытками от обесценения)	Инструкция СБУ 7
Всего оборотные средства			
Основные средства			
Инвестиции в дочерние и ассоциированные предприятия	Акции или паи дочерних предприятий (данная подстатья используется только в неконсолидированных отчётах), акции или паи ассоциированных предприятий	Метод себестоимости, справедливой стоимости или долевого участия	Инструкция СБУ 11
Финансовые инвестиции	Финансовые активы, которые, вероятно, не будут реализованы в течение ближайших 12 месяцев: прочие акции и ценные бумаги (акции, облигации, долговые обязательства, паи фондов и т.д.), которые, вероятно, не будут проданы в течение ближайших 12 месяцев и ценные бумаги с фиксированным сроком погашения, срок погашения которых превышает 12 месяцев с отчетной даты.	Метод амортизированной стоимости, справедливой стоимости или себестоимости	Инструкция СБУ 3
Дебиторская задолженность и произведенные предоплаты	Долгосрочные дебиторские задолженности по займам и прочие требования, отложенный подоходный налог	Амортизированная стоимость, за исключением предоплат и отложенного подоходного налога	Инструкция СБУ 3, отложенный подоходный налог – инструкция СБУ 6 и раздел 29 МСФО для предприятий СМБ
Инвестиционное имущество	Инвестиционное имущество согласно определению	Справедливая стоимость (в случае,	Инструкция СБУ 6

	инструкции СБУ 6	если справедливую стоимость невозможно надёжно оценить, применяя разумные расходы и усилия, то разница между себестоимостью и накопленным износом и убытками от обесценения)	
Основные средства	Основные средства согласно определению инструкции СБУ 5 Группы основных средств: земля, строения (здания, сооружения, дороги), машины и оборудование (производственное оборудование, транспортные средства и прочее оборудование), иные основные средства (инвентарь, мебель, офисная техника), незавершенные строения и предоплаты	Себестоимость за вычетом накопленного износа и убытков от обесценения	Инструкция СБУ 5
Биологические активы	Биологические активы согласно определению инструкции СБУ 7	Справедливая стоимость (в случае, если справедливую стоимость невозможно надёжно оценить, применяя разумные расходы и усилия, то разница между себестоимостью и накопленным износом и убытками от обесценения)	Инструкция СБУ 7
Нематериальные активы	Нематериальные активы согласно определению инструкции СБУ 5 Группы нематериальных активов: гудвил (возникающий в результате объединений бизнеса гудвил в соответствии с инструкцией СБУ 11), прочие нематериальные активы, предоплаты за нематериальные активы	Себестоимость за вычетом накопленного износа и убытков от обесценения	Инструкция СБУ 5
Всего основные средства			
ВСЕГО АКТИВЫ			

ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И КАПИТАЛ			
Обязательства			
Краткосрочные обязательства			
Обязательства по займу	Краткосрочные (со сроком до 12 месяцев) займы, облигации, обязательства финансовой аренды, расчетный кредит и прочие долговые обязательства, возврат долгосрочных обязательств по займам в следующем периоде (т.е. в течение 12 месяцев), конвертируемые долговые обязательства (краткосрочные обменные облигации или привилегированные акции, которые можно конвертировать в акции или паи предприятия)	Амортизированная стоимость (в случае конвертируемых обязательств по займам следует при необходимости выделять компонент капитала) При отражении обязательств по финансовой аренде следует руководствоваться инструкцией СБУ 9	СБУ 3 Обязательства по финансовой аренде – инструкция СБУ 9
Кредиторская задолженность и полученные предоплаты	Краткосрочная кредиторская задолженность и полученные предоплаты. Основные группы: задолженности перед поставщиками, задолженности перед подрядчиками, задолженности по налогам, прочие долги, полученные предоплаты	Амортизированная стоимость, за исключением предоплат и налоговых сальдо	Инструкция СБУ 3 (за исключением полученных предоплат и налоговых сальдо)
Резервы	Обязательства, срок реализации и сумма которых не определены; реализуемые, вероятно, в течение ближайших 12 месяцев или в ходе обычного операционного цикла предприятия (например, гарантийные резервы, реструктуризационные резервы, резервы для издержек, возможно сопряженных с судебными процессами и т.д.)	Оценка руководством наиболее вероятной суммы, необходимой для удовлетворения обязательств, связанных с резервом	Инструкция СБУ 8
Кредиторские задолженности и предоплаты	Долгосрочное целевое финансирование, не соответствующее критериям отражения в качестве дохода, выполнение условий которого можно ожидать в течение 12 месяцев	Справедливая стоимость полученного или получаемого актива, за вычетом сумм, признанных в качестве дохода	Инструкция СБУ 12
Всего краткосрочные обязательства			
Долгосрочные обязательства			
Обязательства по займу	Займы, облигации и обязательства по финансовой	Амортизированная стоимость (в случае	СБУ 3 Обязательств

	аренде (та часть, которая подлежит погашению позднее чем через 12 месяцев), конвертируемые облигации (долгосрочные конвертируемые облигации или привилегированные акции, которые можно конвертировать в акции или паи предприятия)	конвертируемых обязательств по займам следует при необходимости выделять компонент капитала) При отражении обязательств по финансовой аренде следует руководствоваться инструкцией СБУ 9	а по финансовой аренде – инструкция СБУ 9
Кредиторская задолженность и полученные предоплаты	Долгосрочные кредиторские задолженности (те, которые подлежат погашению позднее чем в течение 12 месяцев после отчётной даты), полученные предоплаты, отложенный подоходный налог	Амортизированная стоимость, за исключением предоплат и отложенного подоходного налога	Инструкция СБУ 3, отложенный подоходный налог – инструкция СБУ 8 и раздел 29 МСФО для предприятий СМБ

Резервы	Обязательства, срок реализации и сумма которых не определены; реализуемые, вероятно, в течение ближайших 12 месяцев или в ходе обычного операционного цикла предприятия (например, пенсионные резервы, резервы для издержек, возможно сопряженных с судебными процессами и т.д.)	Оценка руководством наиболее вероятной суммы (в дисконтированном виде, если влияние является существенным), необходимой для удовлетворения обязательств, связанных с резервом. В случае пенсионных резервов – оценка актуарием или иным специалистом приведенной стоимости пенсионного обязательства	Инструкция СБУ 8
Кредиторские задолженности и предоплаты	Полученное целевое финансирование, которое ещё не отвечает критериям признания в качестве дохода и выполнение условий которого предполагается позднее чем в течение 12 месяцев	Справедливая стоимость полученного или получаемого актива, за вычетом сумм, признанных в качестве дохода	Инструкция СБУ 12
Всего долгосрочные обязательства			
Всего обязательства			
Капитал			
Миноритарная доля (эта статья используется в консолидированных отчетах)	Эта часть чистых активов дочерних предприятий, входящих в консолидационную группу и не принадлежащих материнскому предприятию	В соответствии с методом учета, описанным в инструкции СБУ 11	Инструкция СБУ 11
Капитал, принадлежащий акционерам или пайщикам материнского предприятия (этот подзаголовок используется в консолидированных отчетах)			
Акционерный или паевой капитал по номинальной (неприведенной) стоимости ³	Выпущенный акционерный или паевой капитал по номинальной стоимости (здесь не признаются привилегированные акции, которые согласно инструкции СБУ 3 классифицируются как обязательства)	Неприведенная стоимость акций или паев	
Незарегистрированный акционерный или паевой капитал	Выпущенные и представленные для регистрации к отчетной дате,	Эмиссионная стоимость акций или паев (после регистрации их	

³ Обязанное вести бухгалтерский учёт лицо, у которого отсутствует акционерный или паевой капитал, заменяет его на аналогичную статью, характеризующую данную категорию капитала.

	но ещё не зарегистрированные в коммерческом регистре акции или паи. Если к отчётной дате заявление о регистрации новых акций в коммерческий регистр также не представлено, то полученное за эти акции возмещение признаётся в балансе как обязательство.	номинальная стоимость признаётся в статье «Акционерный или паевой капитал», а возможный эмиссионный доход – в статье «Эмиссионный доход»)	
Эмиссионный доход	Возмещение, полученное при выпуске акций или паев свыше номинальной стоимости. В случае операций с собственными акциями – разница между себестоимостью акций и продажной ценой; в случае погашения собственных акций – разница между себестоимостью акций и не приведённой стоимостью; (минус) прямые расходы по операциям с акциями. В случае объединений бизнеса, происходящих между предприятиями под общим господствующим влиянием - разница между себестоимостью и балансовой стоимостью приобретённых чистых активов.	Справедливая стоимость возмещения, полученного при выпуске акций или паев (за вычетом расходов по выпуску акций), минус не приведённая стоимость выпущенных акций или паев. В случае продажи выкупленных акций – разница между себестоимостью акций и продажной ценой. В случае погашения выкупленных акций – разница между себестоимостью акций и не приведённой стоимостью. Остаток по статье «Эмиссионный доход» не может быть отрицательным. Если по статье «Эмиссионный доход» предварительно признанного положительного остатка недостаточно для вычета разницы от операций с акциями, то превышающая положительный остаток разница признаётся как уменьшение статьи «Нераспределённая прибыль предыдущих периодов»	Операции с собственным и акциями - СБУ 3; Объединения бизнеса между предприятиями под общим контролем - СБУ 11
Собственные паи или акции (минус)	Находящиеся во владении предприятия (например, выкупленные обратно) акции или паи, выпущенные ранее им самим	Справедливая стоимость возмещения, выплаченного за выкупленные акции	Инструкция СБУ 3
Обязательный резервный капитал	Обязательный резервный капитал, сформированный согласно требованиям Коммерческого кодекса		

Прочие резервы	Нереализованные доходы и расходы, которые, в соответствии с инструкциями СБУ, не отражаются в отчете о прибылях и убытках (например, резерв на разницы валютных курсов, возникающий при консолидации зарубежных дочерних предприятий, в соответствии с инструкцией СБУ 11; разницы, возникающие при переводе из функциональной валюты в валюту представления, в соответствии с инструкцией СБУ 1 и т.д.). Резервы, сформированные в других целях (например, для того чтобы ограничить объём свободного капитала)	Формирование резерва валютных курсов, возникающего при консолидировании находящихся за рубежом дочерних предприятий, предусмотрено в СБУ 11. Перевод из функциональной валюты в валюту представления предусмотрен в СБУ 1.	Резерв разниц валютных курсов, возникающий при консолидации – СБУ 11; Резерв, возникающий при переводе из функциональной валюты отчётов в валюту представления – СБУ 1
Прочий капитал	Прочий капитал, отдельно приведенный в других статьях капитала (например, не внесенный паевой капитал (с минусом))		Инструкция СБУ 3
Нераспределённая прибыль (убыток) предыдущих периодов	Накопленная прибыль/убыток предыдущих периодов, которая не распределена в качестве дивидендов и не использована предприятием в других целях (например, для увеличения акционерного капитала или резервов)	Разница между накопленной прибылью и использованными суммами. На нераспределённую прибыль/убыток могут оказать влияние изменения в учётной политике и корректировки ошибок (СБУ 1).	Изменения в учётной политике и корректировок и ошибок – инструкция СБУ 1.
Прибыль (убыток) отчётного года	Прибыль (убыток) отчётного года		
Всего капитал			
ВСЕГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И КАПИТАЛ (ПАССИВЫ)			

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 – РАЗЪЯСНЕНИЕ СТАТЕЙ ОТЧЁТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ И ОТЧЁТА О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ

В приложениях представляются подклассы статей отчета о прибылях и убытков, если это идет на пользу информативности и читаемости отчета о прибылях и убытков или требуется по Закону о бухгалтерском учете или по инструкциям СБУ. В зависимости от размера предприятия, Закон о бухгалтерском учете может требовать или разрешать представление определенных статей, вместо отчета о прибылях и убытков, в приложениях к годовому бухгалтерскому отчету. В зависимости от специфики операционной деятельности конкретного лица, обязанного вести бухгалтерский учёт, может оказаться необходимым изменение наименований или содержания определённых статей либо добавление дополнительных статей или подклассов статей, при условии, что это будет полезно для информативности и читаемости отчёта о прибылях и

убытках. В целях ясности статьи расходов рекомендуется представлять либо в скобках, либо со знаком минус.

Отчёт о прибылях и убытках – схема 1

Доход от продажи	Доход, полученная от продажи продукции, товаров и услуг за отчётный период (признаётся согласно СБУ 10 «Признание доходов»)
Прочие доходы от основной деятельности	Возникающие нерегулярно в ходе основной деятельности доходы, в т.ч. прибыль от продажи основных средств и нематериальных активов, а также инвестиционного имущества; прибыль от изменения стоимости инвестиционного имущества; полученные штрафы и пени; чистая прибыль от колебаний валютных курсов торговой дебиторской задолженности и кредиторской задолженности перед поставщиками (если в результате возникает чистый убыток, он признаётся по статье «Прочие расходы от основной деятельности»)
Изменение сальдо запасов сельскохозяйственной продукции	Изменение в остатках запасов с/х продукции, причём уменьшение остатков признаётся как расход, а увеличение остатков – как уменьшение расходов
Прибыль (убыток) от биологических активов	Прибыли и убытки от первоначального учета биологических активов по справедливой стоимости и от последующего изменения справедливой стоимости
Изменения в остатках запасов готовой и незавершённой продукции	Изменение в остатках запасов готовой и незавершённой продукции, причём уменьшение остатков признаётся как расход, а увеличение остатков – как уменьшение расходов (как «отрицательный расход»)
Капитализированные издержки на изготовление основных средств для собственных потребностей	Материалы и услуги, использованные для изготовления основных средств и признанные как расход по какой-либо другой статье отчёта о прибылях и убытках, признаются по этой статье как уменьшение расходов (как «отрицательный расход»)
Товары, сырьё, материалы и услуги	Расходы на товары, сырьё, материалы и услуги, купленные в целях, напрямую связанных с основной деятельностью (например, в целях производственной или торговой деятельности)
Различные расходы на деятельность	Расходы на услуги и вспомогательные материалы, купленные в административных целях и иных целях, напрямую не связанных с основной деятельностью (например, расходы на бухгалтерские услуги, консультационные расходы, канцелярские расходы, рекламные расходы, страхование, расходы на учреждение и исследования, расходы, связанные с созданием резервов, и т.д.)
Расходы на рабочую силу	Начисленная за отчётный период заработная плата, премии, отпускные, пенсионные компенсации и другие денежные и неденежные вознаграждения работникам (независимо от того, выплачены они или нет), а также начисленные по ним и уплачиваемые работодателем налоги
Износ и уменьшение стоимости основных средств	Расход на амортизацию и расход, возникший в результате уменьшения стоимости (от обесценения и/или списания) основных средств и нематериальных активов, а также инвестиционного имущества, оцененных по методу себестоимости
Существенные убытки от обесценения оборотных средств	Убыток от обесценения маловероятных дебиторских задолженностей, запасов и прочих оборотных средств
Прочие расходы от основной	Возникающие нерегулярно в ходе основной деятельности

деятельности	расходы, в т.ч. убыток от продажи основных средств и нематериальных активов, а также инвестиционного имущества; убыток от изменения стоимости инвестиционного имущества; полученные штрафы и пени; чистый убыток от колебаний валютных курсов торговой дебиторской задолженности и кредиторской задолженности перед поставщиками (если в результате возникает чистая прибыль, она признаётся по статье «Прочие доходы от основной деятельности»)
Всего коммерческая прибыль (коммерческий убыток)	
Прибыль (убыток) от дочерних предприятий	При методе долевого участия или методе справедливой собственности – начисленные прибыль/убыток от инвестиций в дочерние предприятия; при методе фактических затрат (себестоимости) – доход в виде дивидендов и убытки от обесценения, а также прибыль/убыток от продажи дочерних предприятий
Прибыль (убыток) от ассоциированных предприятий	При методе долевого участия или методе справедливой собственности – начисленные прибыль/убыток от инвестиций в ассоциированные предприятия; при методе фактических затрат (себестоимости) – доход в виде дивидендов и убытки от обесценения, а также прибыль/убыток от продажи ассоциированных предприятий
Прибыль (убыток) от финансовых инвестиций	Прибыль (убыток) от долгосрочных и краткосрочных финансовых инвестиций, в т.ч. от продажи и корректировки оценки до справедливой стоимости
Процентные доходы	Процентные расходы по займам, облигациям, договорам финансовой аренды и другим несущим интересы финансовым активам
Процентные расходы	Процентные расходы по займам, облигациям, договорам финансовой аренды и другим несущим интересы долговым обязательствам
Прочие финансовые доходы и расходы	Прибыль (убыток) от колебаний валютных курсов дебиторской задолженности и обязательств, связанных с финансовой и инвестиционной деятельностью, зафиксированных в иностранной валюте (например, выданные и полученные займы); процентные доходы и прочие финансовые доходы и расходы, не связанные с дочерними и ассоциированными предприятиями, а также другими финансовыми инвестициями.
Прибыль (убыток) до обложения подоходным налогом	
Подоходный налог	Расход на подоходный налог с дивидендов (признаётся в момент объявления дивидендов) и расход или доход от подлежащего уплате подоходного налога, вытекающий из находящихся за рубежом дочерних предприятий, и расход или доход от отложенного подоходного налога
Прибыль (убыток) отчётного года	
В т.ч. использование части прибыли, принадлежащей акционерам или пайщикам материнского предприятия	Статья используется в консолидированном отчёте о прибылях и убытках для отражения части прибыли (убытка) концерна, принадлежащей собственникам материнского предприятия.
Использование части, принадлежащей миноритариям	Статья используется в консолидированном отчёте о прибылях и убытках для отражения части прибыли

	(убытка) концерна, принадлежащей миноритарным собственникам предприятий концерна.
--	---

Отчёт о прибылях и убытках – схема 2

Доход от продажи	Выручка, полученная от продажи продукции, товаров и услуг за отчётный период (признаётся согласно СБУ 10 «Признание доходов»)
Расходы на проданную продукцию (товары, услуги)	Стоимость продукции, товаров и услуг, проданных за отчётный период (в т.ч. расход на амортизацию и убытки от обесценения связанных с производственной деятельностью основных средств), а также производственные потери и другие похожие производственные расходы, которые не включаются в стоимость проданной продукции. Расходы на проданную продукцию (товары, услуги) учитываются исходя из тех же принципов и объёмов, что и признанная выручка от продажи.
Валовая прибыль (валовой убыток)	
Прибыль (убыток) от биологических активов	Прибыли и убытки от первоначального учета биологических активов по справедливой стоимости и от последующего изменения справедливой стоимости
Расходы по сбыту	Расходы, связанные с выполнением на предприятии функции сбыта (в т.ч. заработная плата персонала, занимающегося сбытом; расходы на амортизацию и убытки от обесценения основных средств, связанных со сбытом; транспортные расходы, понесённые в целях сбыта; расходы на рекламу и т.д.)
Общие административные расходы	Расходы, связанные с выполнением на предприятии общей административной функции (в т.ч. заработная плата общего административного и управляющего персонала; расходы на амортизацию и убытки от обесценения административных зданий и административного оборудования; подавляющая часть консультационных расходов и т.д.)
Прочие доходы от основной деятельности	Возникающие нерегулярно в ходе основной деятельности доходы, в т.ч. прибыль от продажи основных средств и нематериальных активов, а также инвестиционного имущества; прибыль от изменения стоимости инвестиционного имущества; полученные штрафы и пени; чистая прибыль от колебаний валютных курсов торговой дебиторской задолженности и кредиторской задолженности перед поставщиками (если в результате возникает чистый убыток, он признаётся по статье «Прочие расходы от основной деятельности»)
Прочие расходы от основной деятельности	Возникающие нерегулярно в ходе основной деятельности расходы, в т.ч. убыток от продажи основных средств и нематериальных активов, а также инвестиционного имущества; убыток от изменения стоимости инвестиционного имущества; полученные штрафы и пени; чистый убыток от колебаний валютных курсов торговой дебиторской задолженности и кредиторской задолженности перед поставщиками (если в результате возникает чистая прибыль, она признаётся по статье «Прочие доходы от основной деятельности»)
Всего коммерческая прибыль (коммерческий убыток)	
Прибыль (убыток) от дочерних предприятий	При методе долевого участия или методе справедливой собственности – начисленные прибыль/убыток от инвестиций в дочернее предприятие; при методе

	фактических затрат (себестоимости) – доход в виде дивидендов и убытки от обесценения, а также прибыль/убыток от продажи дочерних предприятий
Прибыль (убыток) от ассоциированных предприятий	При методе долевого участия или методе справедливой собственности – начисленные прибыль/убыток от инвестиций в ассоциированные предприятия; при методе фактических затрат (себестоимости) – доход в виде дивидендов и убытки от обесценения, а также прибыль/убыток от продажи ассоциированных предприятий
Прибыль (убыток) от финансовых инвестиций	Прибыль (убыток) от долгосрочных и краткосрочных финансовых инвестиций, в т.ч. от продажи и корректировки оценки до справедливой стоимости
Процентные доходы	Процентные расходы по займам, облигациям, договорам финансовой аренды и другим несущим интрессы финансовым активам
Процентные расходы	Процентные расходы по займам, облигациям, договорам финансовой аренды и другим несущим интрессы финансовым активам
Прочие финансовые доходы и расходы	Прибыль (убыток) от колебаний валютных курсов дебиторской задолженности и обязательств, связанных с финансовой и инвестиционной деятельностью, зафиксированной в иностранной валюте (например, выданные и полученные займы); процентные доходы и прочие финансовые доходы и расходы, не связанные с дочерними и ассоциированными предприятиями, а также другими финансовыми инвестициями.
Прибыль (убыток) до обложения подоходным налогом	
Подоходный налог	Расход на подоходный налог с дивидендов (признаётся в момент объявления дивидендов) и расход или доход от подлежащего уплате подоходного налога, вытекающий из находящихся за рубежом дочерних предприятий, и расход или доход от отложенного подоходного налога
Прибыль (убыток) отчётного года	
В т.ч. использование части прибыли, принадлежащей акционерам или пайщикам материнского предприятия	Статья используется в консолидированном отчёте о прибылях и убытках для отражения части прибыли (убытка) концерна, принадлежащей собственникам материнского предприятия.
Использование части, принадлежащей миноритариям	Статья используется в консолидированном отчёте о прибылях и убытках для отражения части прибыли (убытка) концерна, принадлежащей миноритарным собственникам предприятий концерна.

Отчёт о совокупном доходе

Предприятия, у которых возникают такие прибыли и убытки, которые согласно статье 31 настоящей инструкции не признаются в отчёте о прибылях и убытках (прочие совокупная прибыль или совокупный убыток), помимо отчёта о прибылях и убытках представляют также отчёт о совокупном доходе. Отчёт о

совокупном доходе представляется после отчёта о прибылях и убытках в виде отдельного отчёта.

Отчёт о прибылях и убытках

[Составлен согласно схеме 1 или 2]

Отчёт о совокупном доходе

Прибыль (убыток) отчётного года	Из отчёта о прибылях и убытках
Прочая совокупная прибыль (совокупный убыток)	
Нереализованная разница валютных курсов	Разница, возникшая при переводе финансовых показателей зарубежной коммерческой деятельности из ее функциональной валюты в валюту представления (статья 91 инструкции СБУ 1)
(Название прочей прибыли или убытка)	Прочие прибыли и убытки, признание которых инструкции СБУ не регулируют, однако которые согласно МСФО для предприятий СМБ или МСФО признаются в отчёте о совокупном доходе (например, эффективная доля прибылей и убытков, возникших при переоценке инструментов хеджирования рисков потоков денежных средств согласно разделу 12 МСФО для предприятий СМБ или стандарту МСБУ 39 (IAS 39))
Прочая совокупная прибыль (совокупный убыток) за отчётный год	
Совокупная прибыль (совокупный убыток) за отчётный год	Прибыль (убыток) + прочая совокупная прибыль (совокупный убыток)
Часть совокупной прибыли (совокупного убытка) собственников материнского предприятия	
Часть совокупной прибыли (совокупного убытка) миноритарных собственников	

ПРИЛОЖЕНИЕ 3 – ПРИМЕР ОТЧЁТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (косвенный метод)

20X0 20X1

Потоки денежных средств от операционной деятельности

Коммерческая прибыль

Корректировки:

Износ и уменьшение стоимости основных средств

Прибыль (убыток) от продажи основных средств

Изменение дебиторской задолженности и предоплат, связанных с операционной деятельностью

Изменение запасов

Изменение обязательств и предоплат, связанных с операционной деятельностью

Уплаченные проценты⁴
Уплаченный подоходный налог предприятия⁵
Поступления от целевого финансирования

Всего потоки денежных средств от операционной деятельности

Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности

Уплачено при приобретении основных средств и нематериальных активов
Поступило от продажи основных средств и нематериальных активов
Уплачено при приобретении биологических активов
Поступило от продажи биологических активов
Уплачено при приобретении инвестиционного имущества
Поступило от продажи инвестиционного имущества
Поступления от целевого финансирования
Уплачено при приобретении дочерних предприятий
Поступило от продажи дочерних предприятий
Уплачено при приобретении ассоциированных предприятий
Поступило от продажи ассоциированных предприятий
Уплачено при приобретении других финансовых инвестиций
Поступило от продажи других финансовых инвестиций
Выданные займы
Поступления по выданным займам
Поступившие проценты⁶
Поступившие дивиденды⁷

Всего потоки денежных средств от инвестиционной деятельности

Потоки денежных средств от финансовой деятельности

Полученные займы
Выплаты по полученным займам
Изменение сальдо по расчётному кредиту
Выплаты по основной части финансовой аренды
Поступило от выпуска акций или паев
Поступило от продажи собственных акций или паев
Уплачено при выкупе собственных акций или паев
Выплаченные дивиденды

Всего потоки денежных средств от финансовой деятельности

Всего потоки денежных средств

Денежные средства и денежные эквиваленты на начало периода

Изменение денежных средств и денежных эквивалентов
Влияние колебаний валютных курсов

Денежные средства и денежные эквиваленты на конец периода

⁴ Альтернативно разрешается учитывать в потоках денежных средств от финансовой деятельности.

⁵ Альтернативно разрешается учитывать в потоках денежных средств от финансовой деятельности.

⁶ Альтернативно разрешается отражать в денежных потоках от коммерческой деятельности.

⁷ Альтернативно разрешается отражать в денежных потоках от коммерческой деятельности.

ПРИЛОЖЕНИЕ 4 – ПРИМЕР ОТЧЁТА ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В КАПИТАЛЕ

(а) В консолидированном отчёте

	Капитал, принадлежащий собственникам материнского предприятия						Всего	Миноритарная доля	Всего
	Акционерный капитал	Эмиссионный доход	Собственные акции	Обязательный резервный капитал	Прочие резервы	Нераспределённая прибыль			
Сальдо на 1 декабря 20X0	X	X	(X)	X	(X)	X	X	X	X
Влияние изменений учётной политики						(X)	(X)		(X)
Скорректированное сальдо	X	X	(X)	X	(X)	X	X	X	X
Совокупная прибыль за отчётный период					X	X	X	X	X
Распределённые дивиденды						(X)	(X)	(X)	(X)
Изменения в резервах				X		(X)	-		-
Выпущенный акционерный капитал	X	X					X		X
Сальдо 31 декабря 20X0	X	X	(X)	X	(X)	X	X	X	X
Совокупная прибыль за отчётный период					(X)	X	X	X	X
Распределённые дивиденды						(X)	(X)	(X)	(X)
Выпущенный акционерный капитал	X	X					X		X
Прочие изменения в капитале	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)
Сальдо 31 декабря 20X1	X	X	(X)	X	(X)	X	X	X	X

(б) В неконсолидированном отчёте

	Акционерный капитал	Эмиссионный доход	Собственные акции	Обязательный резервный капитал	Нераспределённая прибыль	Всего
Сальдо на 1 декабря 20X0	X	X	(X)	X	X	X
Влияние изменений учётной политики					(X)	(X)
Скорректированное сальдо	X	X	(X)	X	X	X
Совокупная прибыль за отчётный период					X	X
Распределённые дивиденды					(X)	(X)

дивиденды						
Изменения в резервах				X	(X)	-
Выпущенный акционерный капитал	X	X				X
Сальдо 31 декабря 20X0	X	X	(X)	X	X	X
Совокупная прибыль за отчётный период					X	X
Распределённые дивиденды					(X)	(X)
Выпущенный акционерный капитал	X	X				X
Прочие изменения в капитале	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)	X/(X)
Сальдо 31 декабря 20X1	X	X	(X)	X	X	X