

УДК 657.6

ПРОЧИЙ СОВОКУПНЫЙ КАПИТАЛ: ПОНЯТИЕ И ОСОБЕННОСТИ УЧЁТА

Черник А.А.

к.э.н., доцент,

Краснодарский филиал РЭУ им Г.В. Плеханова

Краснодар, Россия

Жукова А.Д.

Магистрант,

Краснодарский филиал РЭУ им Г.В. Плеханова

Краснодар, Россия

Аннотация: в представленной статье рассматривается понятие и сущность прочего совокупного капитала в рамках МСФО, а также особенности и специфика отражения прочего совокупного капитала в финансовой отчётности современных российских организаций. В частности, в статье рассмотрены такие вопросы, как составление плана счетов в целях отражения прочего совокупного капитала в составе совокупных доходов экономического субъекта.

Ключевые слова: совокупный доход, совокупный капитал, прочий совокупный капитал, МСФО, международные стандарты, финансовая отчётность.

OTHER TOTAL CAPITAL: THE CONCEPT AND FEATURES OF ACCOUNTING

Chernik A.A.

PhD in economics, docent

Krasnodar branch Plekhanov Russian University of Economics

Krasnodar, Russia

Zhukova A.D.

Master's student,

Krasnodar branch Plekhanov Russian University of Economics

Krasnodar, Russia

Abstract: the article discusses the concept and essence of other total capital in the framework of IFRS, as well as the features and specifics of the reflection of other total capital in the financial statements of modern Russian organizations. In particular, the article deals with such issues as drawing up a chart of accounts in order to reflect other total capital as part of the total income of an economic entity.

Keywords: total income, total capital, other total capital, IFRS, international standards, financial statements.

Международный стандарт финансовой отчётности (МСФО (IAS) 1) с целью агрегирования информации со сходными характеристиками и разделения статей с различными характеристиками требует соблюдения двух основных условий: предоставления всей совокупности доходов и расходов в рамках единого отчёта, а также отражения всех изменений капитала, возникших вследствие операций с собственниками обособленно от изменений капитала, которые не связаны с участием собственников.

В связи с необходимостью соблюдения вышеназванных правил в стандарте МСФО 1 было введено понятие совокупной (полной) прибыли (дохода, капитала) организации. Совокупный капитал организации представляет собой изменение объёма её чистых активов за отчётный период вследствие операций либо иных событий, источником которых не выступают её собственники.

Понятие совокупного дохода (англ.: «comprehensive income») сопоставимо с аналогичным понятием иной международной системы стандартов US GAAP: он состоит из прибыли и убытков за период и прочего совокупного дохода.

Прочий совокупный доход (капитал), таким образом, представляет собой статьи доходов и расходов, которые не были ранее признаны в отчёте о прибыли и убытках, но при этом были отражены в отчётности об изменениях капитала организации.

Согласно МСФО (IAS) 1, видами прочего совокупного дохода являются:

- изменения резерва переоценки основных средств и нематериальных активов, за исключением переноса резерва переоценки на нераспределённую прибыль (МСФО (IAS) 16 и 38);
- прибыль и убытки, которые возникают в процессе оценки по справедливой стоимости финансовых активов, отнесённых к категории «имеющиеся в наличии для продажи» (МСФО (IAS) 39);
- доходы и расходы, включая курсовые разницы, которые возникли в процессе пересчёта финансовой отчётности деятельности организации за рубежом (МСФО (IAS) 21);
- изменение цены инструменты хеджирования потоков денежных средств в той части, где инструмент хеджирования является эффективным (МСФО (IAS) 39);
- актуарные прибыли и убытки по плану с установленными выплатами (одним из стандартов, устанавливающих разрешённые методы учёта такой прибыли и убытков является стандарт МСФО (IAS) 19);
- доля в прочем совокупном доходе, принадлежащая совместно контролируемым и ассоциированным компаниям, которая учитывается посредством применения метода долевого участия в капитале (МСФО (IAS) 28 и 31) [1].

Определение прочего совокупного капитала даёт возможность выявить особенности его учёта в современных организациях. В первую очередь необходимо отметить, что на данный момент не существует отдельного международного стандарта, который бы регламентировал порядок учёта и

отражения в отчётности прочего совокупного капитала. В России попытка стандартизации учёта прочего совокупного капитала была предпринята Положением Банка России от 06.07.2020 N 728-П «О формах раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчётности страховых организаций и обществ взаимного страхования и порядке группировки счетов бухгалтерского учёта в соответствии с показателями бухгалтерской (финансовой) отчётности» [3], но документ так и не вступил в силу.

Отдельные вопросы учёта прочего совокупного капитала в бухгалтерском учёте организаций в соответствии с МСФО для конкретных отраслей также определяет Положением Банка России от 02.09.2015 N 487-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета доходов, расходов и прочего совокупного дохода некредитных финансовых организаций» [4]. Также некоторые требования, касающиеся учёта и отражения в отчётности элементов прочего совокупного капитала прописаны в иных международных и отечественных стандартах.

В связи с вышесказанным, важно отметить, что при составлении финансовой отчётности по МСФО организациям необходимо чётко понимать, какие именно из имеющихся у организации доходов и расходов не могут быть отнесены на финансовый результат, а должны быть учтены в составе прочего совокупного капитала.

Часто отечественные организации при необходимости учёта прочего совокупного капитала по МСФО сталкиваются со сложностью, состоящий в отсутствии нужных счетов бухучёта, на которых может быть осуществлён аналитический учёт по каждому элементу. Компаниям, которые применяют международные стандарты, необходимо руководствоваться специальным планом счетов по МСФО.

Здесь необходимо принимать во внимание тот факт, что план счетов МСФО, в отличие от плана счетов по национальным стандартам бухгалтерского учёта не имеет закрепления на уровне каких-либо источников права, так как международные стандарты регламентируют правила формирования отчётности, Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

но не правила бухгалтерского учёта в целом. Таким образом, те организации, которые ведут учёт и составляют отчётность в соответствии с международными финансовыми стандартами, имеют право разработать план счетов самостоятельно.

В России план счетов регламентирован приказом Министерства Финансов России от 31 октября 2000 г. N 94-н, который носит рекомендательный характер [2].

В рамках соблюдения требований МСФО организация может самостоятельно предусмотреть специфические счета для учёта составляющих прочего совокупного капитала, отражаемых в отчётности как собственный капитал компании (к примеру, такие компоненты, как резерв по переоценке ОС и НМА до налогообложения, резерв по переоценки финансовых активов (обязательств) до налогообложения и т. д.). Помимо этого, в практическом учёте организации часто предусматривают для данной цели отдельный блок счетов, где они учитывают те элементы прочего совокупного капитала, которые в соответствии с требованиями МСФО необходимо включать в состав значения неконтролируемой доли, отражаемой по соответствующей строке в отчёте о прибылях и убытках (о финансовом результате).

Если организация добросовестно следует всем правилам учёта прочего совокупного капитала, указанного в МСФО, отражение его в отчётности не вызывает у неё больших трудностей. Тем не менее, бухгалтерское подразделение, которое осуществляет непосредственное формирование отчёта о совокупном доходе, должно обращать внимание на несколько особенностей отражения прочего совокупного капитала.

Итак, в соответствии с общим правилом, на прочий совокупный капитал организации относятся те доходы и расходы экономического субъекта, которые в соответствии с МСФО не могут быть учтены в финансовом результате от основной деятельности данного субъекта. Тем не менее, и такие элементы прочего совокупного капитала могут быть наделены различной природой.

Во-первых, при определённых обстоятельствах вышеназванные элементы могут быть подвергнуты реклассификации, иными словами, могут обрести форму подлежащих к отнесению на финансовый результат хозяйствующего субъекта посредством отражения прибыли и убытков. К реклассифицируемым элементам можно отнести, к примеру, курсовые разницы.

Во-вторых, важно помнить о том, что данные элементы могут быть и нереклассифицируемыми, то есть, они не смогут никак повлиять на величину прибыли или убытков, отражённой в отчёте о совокупном доходе. Примером такого элемента являются финансовые активы организации, оцениваемым по справедливой стоимости с обязательным отнесением изменений на прочий совокупный капитал в силу требований МСФО 9.

Раскрыть информацию о произошедших переклассификациях организация может как в самом финансовом отчёте (посредством отражения данных сумм отдельными строками), так и в примечаниях к отчёту.

Важная особенность формирования отчёта о совокупном доходе касается отражения сумм начисленных налогов. В силу указания, содержащемся в п. 90 МСФО 1, экономические субъекты должны отражать в отчёте о совокупном доходе налоговую составляющую по каждому отдельному элементу совокупного дохода, что также может быть произведено как в самом отчёте, так и в приложениях к нему.

Таким образом, элементы прочего совокупного капитала могут отражаться в отчёте двумя способами (п. 91 МСФО 1). Первый способ – отражение данных элементов в учёте как суммы, уменьшенной на величину налога на прибыль; второй – отражение суммой, показанной в отчёте без выделения налога на прибыль.

Величина налога, в свою очередь, отражается в отчёте обособленно, в сумме по всем имеющимся у организации элементам прочего совокупного капитала. Данный вариант применяется в том случае, если хозяйствующий субъект не осуществляет учёт каждого элемента ПСД на разных счетах.

Итак, заключим, что в целях корректного формирования отчёта о совокупном доходе организации, включая отчётность по прочему совокупному капиталу требует принятия во внимание норм, которые закреплены в МСФО 1. При этом, у бухгалтерии организации, ведущей учёт в соответствии с международными стандартами, должно существовать чёткое представление о том, какие именно доходы и расходы могут быть отнесены на прочий совокупный капитал.

Несмотря на то, что прямые правила учёта прочего совокупного капитала отсутствуют, каждой организации целесообразно учитывать элементы прочего совокупного капитала на разных счетах. Мы предполагаем, что в случае реклассификации это позволит осуществить корректное выделение нужной величины дохода компании и верно отнести её на прибыль или убыток.

Библиографический список

1. «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 14.12.2020) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/ (дата обращения: 02.11.2021)

2. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 02.11.2021)

3. Положение Банка России от 06.07.2020 N 728-П «О формах раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности страховых организаций и обществ взаимного страхования и порядке группировки счетов бухгалтерского учета в соответствии с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности» (Зарегистрировано в Минюсте России 05.08.2020 N 59191) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_359786/ (дата обращения: 02.11.2021)

4. Положение Банка России от 02.09.2015 N 487-П (ред. от 22.03.2018, с изм. от 15.11.2019) «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета доходов, расходов и прочего совокупного дохода некредитных финансовых организаций» (Зарегистрировано в Минюсте России 09.10.2015 N 39282) // [Электронный ресурс]. – Режим доступа. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_185610/ (дата обращения: 02.11.2021)

5. Корнеева, Т. А. Проблемные вопросы формирования информации о прочем совокупном доходе в финансовой отчетности в соответствии с МСФО / Т. А. Корнеева, Е. А. Ступалева. // Молодой ученый. — 2020. — № 40 (330). — С. 61-63.

6. Маткулиева, С. И. Международные стандарты финансовой отчетности / С. И. Маткулиева. // Молодой ученый. — 2017. — № 24.1 (158.1). — С. 25–27.

Оригинальность 87%