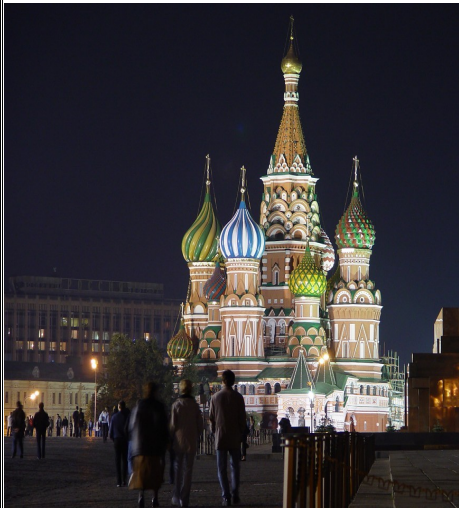


ПОСОБИЕ ПО МСФО

**ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ
В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**



МСФО (IAS) 1 – «Представление финансовой отчетности»

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=1#tab3>

2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО (миллион скачанных копий)

Вас приветствует пятый выпуск (2012 г.) учебных пособий по МСФО, выходящих в рамках проекта TACIS при поддержке Евросоюза! По сравнению с выпуском 2011 года были сделаны небольшие изменения, не касающиеся новых стандартов, вышедших в прошлом году. Основные изменения, которые еще не завершены, ожидаются в МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IAS) 17 и МСФО (IAS) 18. В рамках учебных пособий мы добавили новую статью: «МСФО: Разрушение мифов», часть из которой была опубликована на русском языке на сайте Bankir.ru. В этой статье затрагиваются проблемы преподавания МСФО для каждого стандарта с различных ракурсов и поднимаются вопросы для обсуждения.

Комплект пособий предлагает в настоящее время для каждого стандарта отдельную книгу. Пособия для Стандартов (IFRS) с 9 по 13 были написаны для выпуска 2011 года по аналогии с книгами, выпущенными отдельно для МСФО (IAS) 27, 28 и 32 (на которые по-прежнему распространяются консолидированный комплект всех Учебных Пособий, а также книги по МСФО (IAS) 32/39). Учет финансовых инструментов рассматривается в МСФО (IAS) 32/39 (книга 3) и в МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 7 дополнен подходом FINREP, который лучше иллюстрирует практическое применение этого стандарта и форматы его представления. Дополняет весь комплект введение в МСФО и трансформационная модель российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.

На мой взгляд, МСФО (и USGAAP, который построен по тем же принципам) сталкивается в настоящее время с серьезными проблемами в области банковских и финансовых услуг. У многих работающих на рынке западных банков рыночная стоимость стала намного ниже их чистых активов. Инвесторы считают, что активы банков завышаются, обязательств занижаются или одновременно происходит и то и другое. Финансовая отчетность этих банков не является достоверной. Кроме того, многие финансовые учреждения скрывают за балансом риски на миллиарды и даже триллионы долларов США, несмотря на хаос, вызванный такими же действиями во времена глобального кризиса в 2007-2008 годах. Вкладывая огромные денежные средства (при такого же размера риска), и не найдя их в финансовой отчетности, пользователи вправе не доверять этой финансовой отчетности.

Выражаем искреннюю признательность тем, кто сделал возможными эти издания, а также к вам, наши читатели, за вашу неизменную поддержку. Я хотел бы выразить свою благодарность **Игорю Сухареву** и **Татьяне Трифионовой** из Министерства Финансов, рекомендовавших наши пособия ссылкой на сайте Министерства, **Аделю Валееву** и **Гульнаре Махмутовой** за перевод на русский язык и редакцию, **Марине Корф** и **Юлии Ухановой** (bankir.ru) за оказанную помощь, советы и продвижение материалов на своем сайте, а также **Сергею Дорожкову** и **Элине Бузиной** из Института Банковского Дела Ассоциации Российских банков (<http://www.ibdarb.ru/msfo.php>) продвигнувших отличные курсы МСФО по всем стандартам, которые позволили нам протестировать этот материал и обрести совместно с участниками новый взгляд на него. Пожалуйста, присоединяйтесь к нам и к лучшему консолидированному курсу в России!

Введение к четвертому изданию приводится ниже, разъясняя детали авторских прав и историю самой серии.

Пожалуйста, расскажите своим друзьям и коллегам, где найти наши пособия. Мы надеемся, что вы сочтете их полезными для себя.

Робин Джойс

Профессор Финансового Университета при Правительстве РФ
Профессор, ВШФМ, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ
Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела Москва, Россия 2012г.

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=1#tab3>

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО

(миллион скачанных копий)

Перед вами Учебное пособие по МСФО. Это последняя версия легендарных учебных пособий на русском и английском языке, подготовленных в рамках трех проектов TACIS, которые выполнялись консорциумом, возглавляемым ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» при финансовой поддержке Европейского Союза (2003-2009 гг.). Эти пособия были также размещены на веб-сайте Министерства финансов Российской Федерации.

В настоящих учебных пособиях рассматриваются различные концепции учета, основанного на МСФО. Данная серия задумана как практическое пособие для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник представляет собой самостоятельный краткий курс, рассчитанный не более чем на три часа занятий. Несмотря на то, что данные учебные пособия представляют собой часть серии материалов, каждое из них является самостоятельным курсом, не зависящим от других. Каждое учебное пособие включает в себя информацию, примеры, вопросы для самопроверки и ответы. Предполагается, что пользователи будут иметь базовые знания в области бухгалтерского учета; если учебное пособие требует дополнительных знаний, это отмечается в начале раздела.

Мы планируем доработать первые три выпуска пособий и предоставить их для свободного доступа. **Пожалуйста, сообщите об этом Вашим друзьям и коллегам.** Что касается первых трех выпусков и обновленных текстов, авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях. Нам принадлежит авторское право на более поздние выпуски и доработанные версии, а также мы несем за них ответственность. Наша политика авторского права такая же, как и у Европейского Союза.

Мы хотим выразить особую благодарность **Элизабет Апраксин** (Европейский Союз), куратору вышеупомянутых проектов TACIS, **Ричарду Дж. Грегсону** (Партнер, PricewaterhouseCoopers), директору проектов, и **всем нашим друзьям из bankir.ru**, за то, что разместили эти учебные пособия.

Партнеры по проекту TACIS: **Росэкспертиза** (Россия), **АССА** (Великобритания), **Agriconsulting** (Италия), **ФБК** (Россия), и **European Savings Bank Group** (Брюссель).

Выражаем искреннюю признательность за помощь **Филипу В. Смиту** (редактор третьего выпуска) и **Аллану Гамборгу** - менеджерам проектов, а также **Екатерине Некрасовой**, Директору PricewaterhouseCoopers, которая руководила подготовкой русской версии (2008-2009 гг.). Идея публикации принадлежит **Глину Р. Филлипсу**, менеджеру первых двух проектов, который составлял учебные пособия и редактировал первые две версии. Мы гордимся своей причастностью к осуществлению этой идеи.

Робин Джойс

Профессор кафедры «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения»
Финансового Университета при Правительстве РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Россия, Москва, 2011 г. (обновленная редакция)

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=1#tab3>

СОДЕРЖАНИЕ

1. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ВВЕДЕНИЕ	5
2. ОПРЕДЕЛЕНИЯ	9
3. ДОСТОВЕРНОЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ И СООТВЕТСТВИЕ МСФО	11
4. ПРИНЦИП НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	13
5. МЕТОД НАЧИСЛЕНИЙ	15
6. ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ	16
7. СУЩЕСТВЕННОСТЬ И АГРЕГИРОВАНИЕ	17
8. ВЗАИМОЗАЧЕТ СТАТЕЙ ОТЧЕТНОСТИ	19
9. СРАВНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ	23
10. ОБЩАЯ ИНФОРМАЦИЯ	25
11. ИДЕНТИФИКАЦИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	25
12. ПЕРИОДИЧНОСТЬ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ	28
13. ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ	29

14. ИНФОРМАЦИЯ, ПРЕДСТАВЛЯЕМАЯ В ОТЧЕТЕ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ (БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ)	40
15. ИНФОРМАЦИЯ, ПРЕДСТАВЛЯЕМАЯ ЛИБО В ОТЧЕТЕ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ, ЛИБО В ПРИМЕЧАНИЯХ	42
16. ОТЧЕТ О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ	43
17. ИНФОРМАЦИЯ, ПРЕДСТАВЛЯЕМАЯ ЛИБО В ОТЧЕТЕ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ, ЛИБО В ПРИМЕЧАНИЯХ.....	51
18. ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА	57
19. ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	62
20. ПРИМЕЧАНИЯ	62
21. КАПИТАЛ	68
22. РАСКРЫТИЕ ПРОЧЕЙ ИНФОРМАЦИИ	69
23. ПРИЛОЖЕНИЕ – ПОПРАВКА К МСФО (IAS) 1 – НОВОСТИ МСФО – НОЯБРЬ 2007 Г.....	69
24. ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	72
25. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ	80

1. Представление финансовой отчетности:
Введение

ОБЗОР

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

Цель

Цель данного учебного пособия – помочь специалистам изучить требования МСФО по представлению финансовой отчетности, которые установлены МСФО (IAS) 1.

МСФО (IAS) 1 был обновлен в 2007 г. Изменения перечислены в Приложении к данному учебному пособию. Одним из изменений является переименование бухгалтерского баланса в отчет о финансовом положении.

СМСФО принял решение назвать новый отчет «Отчетом о совокупном доходе». Термин «совокупный доход» не определен в *Концепции*, однако используется в МСФО (IAS) 1 для описания изменений в собственных средствах предприятия в течение периода в результате операций, событий и обстоятельств, помимо тех, которые произошли в результате операций с собственниками, действующими в рамках своих полномочий в качестве владельцев.

Хотя термин «совокупный доход» используется для общего описания всех компонентов совокупного дохода, включая прибыли и убытки, термин «прочий совокупный доход» относится к прибылям и убыткам, которые, в соответствии с МСФО, включены в совокупный доход, но исключены из дохода или убытка.

СМСФО принял решение, что предприятие должно иметь возможность выбора представить все прибыли и убытки, признанные за период, в одном или двух отчетах. -

СМСФО признал, что названия «отчет о прибылях и убытках» и «отчет о доходах и расходах» аналогичны по значению и могут быть взаимозаменяемыми, и приняло решение оставить название «отчет о прибылях и убытках» как наиболее часто используемое.

Цель

Цель МСФО (IAS) 1 состоит в формулировке правил по представлению организацией финансовой отчетности, сопоставимой как во времени (за ряд отчетных периодов), так и с финансовой отчетностью других организаций.

МСФО (IAS) 1 устанавливает требования по представлению финансовой отчетности, содержит указания по ее составу, а также определяет минимальные требования к содержанию отчетности.

(Вопросы признания, оценки и раскрытия информации об отдельных объектах учета рассматриваются в других стандартах (IAS и IFRS) и соответствующих Интерпретациях).

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Положения МСФО (IAS) 1 относятся ко всей финансовой отчетности общего назначения, представленной в соответствии с МСФО.

Требования МСФО (IAS) 1 не распространяются на промежуточную финансовую отчетность (см. МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»). МСФО

(IAS) 1 применяется всеми организациями, независимо от того, составляют ли они консолидированную или отдельную финансовую отчетность.

Дополнительные требования для банков и аналогичных финансовых институтов, не противоречащие МСФО (IAS) 1, устанавливает МСФО (IFRS) 7.

В МСФО (IAS) 1 используется терминология, принятая коммерческими организациями, включая публичные компании.

Организациям, не имеющим капитала, отвечающего определению, данному в МСФО (IAS) 32, например взаимным инвестиционным фондам, а также организациям, чей капитал или паевой фонд не является «собственным» (например, некоторым кооперативным организациям), необходимо адаптировать требования стандарта для корректного отражения взносов участников.

Финансовая отчетность

Финансовая отчетность – это структурированное представление информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации.

Задача финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств, которая может оказаться полезной для широкого круга лиц при принятии решений.

Финансовая отчетность также показывает результаты деятельности руководства по управлению ресурсами организации. Для решения указанной задачи финансовая отчетность представляет следующую информацию об организации:

- (i) активы;
- (ii) обязательства;
- (iii) капитал;
- (iv) доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
- (v) поступления от, распределения между владельцами, действующими в качестве владельцев капитала; и
- (vi) денежные потоки.

Наряду с информацией, приведенной в примечаниях, указанные сведения помогают пользователям финансовой отчетности прогнозировать движение

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

денежных средств организации, определять сроки возникновения и степень определенности денежных потоков.

Полный перечень финансовой отчетности включает:

- (1) отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода;
- (2) отчет о совокупном доходе за период;
- (3) отчет об изменениях капитала за период,
- (4) отчет о движении денежных средств за период;
- (5) примечания, в которых изложены основные положения учетной политики, а также даны дополнительные пояснения, и
- (6) отчет о финансовом положении по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода, когда предприятие начало применять учетную политику ретроспективно, или подготовило новый, ретроспективный отчет по позициям своей финансовой отчетности, или когда оно реклассифицировало позиции в своей финансовой отчетности.

Предприятие может использовать другие названия отчетов, помимо тех, которые используются в МСФО (IAS) 1.

Предприятие должно представить все финансовые отчеты в полном комплекте финансовой отчетности.

Предприятие может представить компоненты дохода и расхода либо как часть общего отчета о совокупном доходе, либо в отдельном отчете о прибылях и убытках.

При представлении отчета о прибылях и убытках, этот отчет является частью полного комплекта финансовой отчетности и должен быть представлен непосредственно перед отчетом о совокупном доходе.

Аудиторское заключение, не являясь обязательным, обеспечивает пользователей независимым подтверждением уровня достоверности отчетных показателей.

Помимо финансовой отчетности многие организации представляют финансовый обзор, подготовленный руководством, в котором дается характеристика основных финансовых результатов деятельности организации, ее финансового положения, а также факторов неопределенности, которые приходится принимать во внимание при формировании отчетности.

Такой отчет может включать обзор:

- (i) основных факторов, определяющих финансовые результаты, в том числе изменений условий хозяйствования, и их последствия; а также инвестиционной и дивидендной политики, направленной на поддержание достигнутого уровня и дальнейшее повышение эффективности работы;
- (ii) источников финансирования и соотношения собственных и привлеченных средств;
- (iii) ресурсов, которые не были отражены в отчете о финансовом положении в соответствии с МСФО.

Многие организации также представляют и другие виды отчетов, например о природоохранных мероприятиях, о

добавленной стоимости, в частности, в отраслях, где экологические факторы имеют особое значение, а также в тех случаях, когда работники рассматриваются как значимая группа пользователей.

Отчеты, представляемые за рамками финансовой отчетности, не относятся к сфере МСФО.

2. ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Финансовая отчетность общего назначения (далее именуемая «финансовая отчетность») – это отчетность, которая предназначена для удовлетворения потребностей пользователей, которые не имеют возможности потребовать от предприятия подготовить отчеты в соответствии с их конкретными нуждами в отношении той или иной информации.

Практическая невозможность. Требования стандарта считается практически невозможным, если организация не может его выполнить, несмотря на все предпринятые адекватные усилия.

Существенный. Пропуски (или искажение) информации в отчетности являются существенными, если они могут повлиять на решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности.

Существенность определяется величиной и характером пропуска (или искажения), допущенного в конкретных обстоятельствах. Определяющим фактором может служить величина, или характер отчетной статьи, или сочетание того и другого

Примечания содержат информацию, дополняющую данные отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе, отдельного отчета о прибылях и убытках (если он представлен), отчета об изменениях капитала, а также отчета о движении денежных средств.

В примечаниях приводятся подробные описания и детализированное представление статей вышеуказанных отчетов, а также информация об объектах, которая не подлежит включению в указанные отчеты.

При оценке того, могут ли пропуски или искажение отчетных данных повлиять на решения пользователей и, таким образом, быть существенными, следует принимать во внимание интересы самих пользователей.

Предполагается, что пользователи обладают достаточными знаниями в области хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета, а также имеют намерение изучить информацию с достаточным старанием.

Прочий совокупный доход включает в себя позиции прибылей и убытков (включая реклассификации), которые не были признаны в прибылях и убытках, как это требуется или разрешается другими МСФО.

Компоненты прочего совокупного дохода включают:

- (i) Доход от переоценки (см МСФО (IAS) 16 «Основные

средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»);

- (ii) актуарные прибыли и убытки по пенсионному плану с установленными выплатами, признанные в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»;
- (iii) прибыли и убытки, возникающие при консолидации зарубежной деятельности (см. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»);
- (iv) прибыли и убытки, возникающие от переоценки финансовых активов, имеющих в наличии для продажи (см. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты» они исчезнут в IFRS 9);
- (v) эффективная составляющая прибылей и убытков по инструментам хеджирования при учете денежных потоков (см. МСФО (IAS) 39).

Владельцы являются собственниками инструментов, классифицированных как капитал.

Доход или убыток представляет собой совокупную прибыль за вычетом расходов, исключая компоненты прочего совокупного дохода.

Реклассификационные корректировки - это суммы, реклассифицированные на доход и убытки в текущем периоде, которые были признаны в прочем совокупном доходе в текущем или предыдущем периодах.

Общий совокупный доход – это изменения в капитале за период, произошедшие в результате операции и других событий, помимо тех изменений, которые произошли в результате операций с владельцами.

Общий совокупный доход включает в себя все компоненты «доходов и расходов» и «прочего совокупного дохода».

Хотя МСФО (IAS) 1 использует термин «прочий совокупный доход», «доходы и расходы» и «общий совокупный доход», предприятие может использовать другие термины для описания итоговых данных, при условии, что значение понятно. Например, предприятие может использовать термин «чистая прибыль» для описания дохода или убытка.

3. Достоверное представление и соответствие МСФО

Финансовая отчетность должна создавать достоверное представление о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств организации.

Достоверное представление требует правдивого описания влияния хозяйственных операций на активы, обязательства, доходы и расходы в соответствии с определениями (и критериями признания), сформулированными в «Основах составления и представления финансовой отчетности». (См. учебное пособие).

Предполагается, что достоверное представление финансовой отчетности обеспечивается при соблюдении требований МСФО (с учетом раскрытия дополнительной информации, если это необходимо).

Финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО, должна содержать четкое и однозначное указание на такое соответствие. Финансовая отчетность не должна характеризоваться как соответствующая МСФО, если она не соответствует требованиям всех применимых МСФО.

Достоверное представление также предполагает:

(i) выбор и представление учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки». МСФО (IAS) 8 устанавливает иерархию инструкций, которыми следует

руководствоваться (в отсутствие соответствующего стандарта) при включении в отчетность отдельной статьи.

(ii) такое предоставление информации, в том числе об учетной политике, которая была бы уместной, надежной, сопоставимой и доступной для понимания.

(iii) раскрытие дополнительных сведений в тех случаях, когда выполнения определенных требований МСФО оказывается недостаточно для того, чтобы пользователи могли понять влияние конкретной операции на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.

ПРИМЕР – Дополнительное раскрытие информации для усиления достоверности представления

Проблема

В редких случаях для достоверного представления финансовой позиции предприятия может потребоваться дополнительное раскрытие информации, помимо указанной в МСФО.

Когда уместно представить дополнительное раскрытие по выверке остатка отложенных налогов на начало и конец периода?

История вопроса

Предприятие имеет значительные непризнанные налоговые убытки, и его руководство не ожидает

получения налогооблагаемой прибыли достаточной для их реализации в будущем.

Решение

Раскрытие информации, требуемое в соответствии с МСФО (IAS) 12, может оказаться, в данном случае, недостаточным для понимания финансовой отчетности текущего периода. Руководство должно представить дополнительные пояснения.

Несоответствие учетной политики МСФО **не может быть** компенсировано ни раскрытием информации о ней, ни дополнительными разъяснениями в примечаниях или других материалах.

ПРИМЕР – отсутствие резерва для выполнения гарантийных обязательств

Компании известно, что придется оплачивать заявки на гарантийное обслуживание проданных товаров. По затратам на гарантийное обслуживание резерв не создавался. Будет недостаточно упомянуть в примечаниях, что этого не было сделано. Следует создать и включить указанный резерв в отчетность.

МСФО базируются на исходном предположении о том, что оснований для отступления от требований стандартов не существует.

Если организация все же нарушает требования МСФО, она обязана раскрыть информацию по следующим позициям:

(i) руководство организации пришло к заключению, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств;

(ii) финансовая отчетность соответствует действующим МСФО в части обеспечения достоверного представления, за исключением отступления от конкретного требования;

(iii) - название стандарта, от выполнения требований которого организация отступила;

- характер отступления, в том числе в части предусмотренного стандартом отражения в бухгалтерской отчетности;

- указание причин, по которым следование требованию стандарта ввело бы в заблуждение, а значит, вступило бы в противоречие с целью финансовой отчетности, сформулированной в «Основах составления и представления финансовой отчетности»;

- утвержденный порядок отражения объектов в бухгалтерской отчетности;

(iv) по каждому представляемому отчетному периоду – влияние отступления по каждой статье на финансовый результат в сравнении с показателями финансовой отчетности, которые были бы отражены при соблюдении требований стандарта.

ПРИМЕР – отступление от МСФО – продолжающееся влияние

Если в предыдущем отчетном периоде организация отступила от требования стандарта, регламентирующего

оценку активов (или обязательств), и такое отступление влияет на оценку активов (и обязательств), отражаемых в финансовой отчетности за текущий период, соответствующая информация подлежит раскрытию.

Когда руководство приходит к заключению о том, что при выполнении определенного требования стандарта отчетность вводит в заблуждение в такой степени, что это противоречит задаче финансовой отчетности, но соответствующая нормативная база запрещает отступить от данного требования, то организация обязана раскрыть:

(i) наименование стандарта, характер требования и причины, по которым руководство пришло к заключению, что при выполнении данного требования отчетность будет вводить в заблуждение в такой степени, что это будет противоречить задаче финансовой отчетности;

(ii) для каждого представляемого отчетного периода по каждой статье – корректировку, которая, по мнению руководства, необходима для обеспечения достоверного представления.

ПРИМЕР – отступление от МСФО – запрет

Вы считаете, что должны отступить от требований стандарта, так как действующее законодательство всегда требует применения особых процедур, **не** соответствующих требованиям МСФО. В таком случае необходимо представить раскрытия, перечисленные выше.

Информация не отвечает задаче финансовой отчетности в том случае, если она не представляет объективно те

операции, суть которых она или должна представлять, или, предположительно, представляет, учитывая ее возможное влияние на решения пользователей.

При оценке того, является ли выполнение требования стандарта настолько вводящим в заблуждение, что это будет противоречить задаче финансовой отчетности, руководство принимает во внимание:

(i) причины, по которым цель финансовой отчетности не может быть достигнута в сложившихся конкретных обстоятельствах;

(ii) отличие обстоятельств, в которых функционирует организация, от обстоятельств, в которых действуют другие организации, выполняющие требования стандарта.

Если иные организации при аналогичных обстоятельствах выполняют требования стандарта, это служит подтверждением того факта, что выполнение требований не будет вводить пользователей в заблуждение настолько, чтобы финансовая отчетность перестала отвечать своей задаче.

4. Принцип непрерывности деятельности

При составлении финансовой отчетности на основе принципа непрерывности руководство должно оценить способность организации продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться исходя из принципа непрерывности деятельности, за исключением тех случаев, когда руководство намеревается или ликвидировать организацию, или существенно сократить

объемы, или не имеет реальной возможности избежать этого.

ПРИМЕР – принцип непрерывности деятельности

Банки предоставляют кредиты на определенных условиях, в том числе исходя из заданного уровня финансового положения клиента. Нарушение таких условий может предоставить банку возможность немедленно отозвать финансирование. При таких обстоятельствах, если только клиент не имеет доступа к альтернативному источнику финансирования, финансовую отчетность не следует составлять исходя из принципа непрерывности.

В тех случаях, когда руководство осведомлено о существенной неопределенности дальнейших возможностей организации продолжать деятельность, т.е. когда реализация принципа непрерывности подвергается сомнению, информация о такой неопределенности должна раскрываться в отчетности.

Если финансовая отчетность составлена не исходя из принципа непрерывности, информация об этом должна быть раскрыта наряду с разъяснением оснований, используемых для составления финансовой отчетности, а также причин, объясняющих, почему деятельность организации не рассматривается как непрерывная.

При оценке приемлемости допущения о непрерывности деятельности руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем в течение, как минимум, двенадцати месяцев с даты окончания отчетного периода.

ПРИМЕР – принцип непрерывности деятельности

Руководство, в целях выявления проблемных периодов в движении денежных средств, пересматривает свой бюджет. Анализируются имеющиеся возможности привлечения, а также возможности дополнительного привлечения кредитных ресурсов для обеспечения покрытия возможной нехватки денежных средств. Составлять отчетность на основе принципа непрерывности деятельности можно только в том случае, когда такой анализ дал положительный результат.

Если в предшествующих отчетных периодах деятельность организации была рентабельной, и это обеспечивало ей доступ к финансовым ресурсам, заключение о приемлемости принципа непрерывности деятельности может быть сделано и без проведения глубокого анализа.

В иных случаях, прежде чем сделать обоснованный вывод о приемлемости принципа непрерывности, руководству, возможно, потребуется расширить анализ факторов текущей и ожидаемой рентабельности, рассмотреть графики погашения задолженности в сравнении с наличием потенциальных источников дополнительного финансирования.

ПРИМЕР – факторы неопределенности в отношении допущения о непрерывности деятельности

Проблема

Руководство должно раскрыть все неопределенности, которые могут подвергнуть значительному сомнению возможности предприятия соблюдать принцип непрерывности деятельности.

Каким образом руководство должно раскрывать неопределенности, которые влияют на возможность предприятия продолжать соблюдать принцип непрерывности деятельности?

История вопроса

За последние четыре года предприятие несло убытки, и его текущие обязательства превышают общую стоимость его имущества.

Предприятие нарушало условия кредитного договора и вело переговоры с соответствующими финансовыми учреждениями о продлении ими поддержки деятельности предприятия.

Указанные факторы вызывают сомнения, что предприятие может продолжать соблюдать принцип непрерывности деятельности.

Решение

Руководство должно раскрыть подробности неопределенности, желательно в том же примечании, где описаны основы предоставления финансовой отчетности.

Примечание должно включать объяснение неопределенности, а также предлагаемых действий по

выходу из ситуации. Руководство также должно раскрыть возможное влияние на финансовое положение или указать, что его невозможно оценить.

Кроме того, руководство должно указать, включает или нет финансовая отчетность какие-либо корректировки, которые могли возникнуть в результате воздействия этих неопределенностей.

В частности, если банковские кредиты были классифицированы как долгосрочные при допущении, что переговоры с банком завершатся пролонгацией кредитных услуг, то подробности данного факта должны быть раскрыты.

5. Метод начислений

Организация должна составлять финансовую отчетность, за исключением отчета о движении денежных средств, с использованием метода начислений.

Метод начислений предполагает, что объекты в отчетности отражаются в качестве активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (элементов финансовой отчетности), если они отвечают определениям (и критериям признания) указанных элементов, которые сформулированы в «Принципах составления и представления финансовой отчетности».

ПРИМЕРЫ – метод начислений

В декабре компания продает часть товаров в кредит. Денежные средства от клиента будут получены в

феврале. Продажа признается в декабре, а не тогда, когда будут получены деньги.

В ноябре компания оплачивает аренду помещения за ноябрь, декабрь и январь. Расходы по аренде распределяются между тремя указанными месяцами, а не включаются полностью в расход того месяца, когда была совершена оплата.

Это учет по методу начислений.

6. Последовательность представления

Формат представления и классификации объектов в финансовой отчетности должны сохраняться от одного отчетного периода к другому за исключением случаев, когда:

- (i) очевидно, что вследствие значительных изменений характера деятельности организации или по результатам анализа ее финансовой отчетности, более приемлемым становится иной формат, разработанный с учетом критериев, сформулированных в МСФО (IAS) 8; или
- (ii) новый или пересмотренный МСФО или интерпретация предусматривает изменение формата представления.

ПРИМЕР – последовательная учетная политика

Применение различных методов оценки запасов (МСФО допускает использование методов ФИФО или оценку по средневзвешенной стоимости) приводит к различным финансовым результатам. Для обеспечения сопоставимости отчетных данных за ряд периодов

следует последовательно применять один и тот же метод оценки. Изменение метода недопустимо, за исключением тех случаев, когда этого требует МСФО, или когда это окажет помощь пользователям.

Если другие организации той же отрасли деятельности используют определенную учетную политику, то пользователи выиграют, если политика конкретной компании будет соответствовать отраслевой, поскольку это позволит проводить адекватные сопоставления отчетности.

Значительное приобретение (или выбытие) активов или результаты анализа представления финансовой отчетности могут указывать на необходимость пересмотра формата финансовой отчетности.

Организация изменяет представление финансовой отчетности только в том случае, если новый формат обеспечивает пользователей более надежной и уместной информацией, а новую структуру предполагается сохранить и в дальнейшем, с тем чтобы не нарушить сопоставимость отчетных данных.

ПРИМЕР – последовательность представления – сравнительная информация

Проблема

Изменения в представлении и классификации статей от одного периода к следующему производится только тогда, когда это происходит в результате:

- А) значительного изменения в характере операций предприятия;
- Б) более достоверного представления информации в новом формате; или
- В) требований новых МСФО или интерпретации (IFRIC)

Должно ли предприятие раскрывать информацию, которая приводит к более содержательному представлению, но при этом сравнительные данные в аналогичном формате подставить невозможно?

История вопроса

Предприятие ведет операции в разных странах, занимаясь разнообразной деятельностью.

Руководство установило новую компьютерную информационную систему по всему предприятию, которая дает возможность лучше распределять расходы, включая накладные расходы, по видам деятельности.

Как следствие, руководство имеет возможность представить в своей финансовой отчетности за текущий год более точный и более подробный функциональный анализ расходов.

Новый анализ существенно отличается от старого, который ранее представляло предприятие. Однако прошлогоднюю информацию представить в новом формате невозможно, хотя информация текущего года могла быть представлена на старой, менее информативной основе, если это потребовалось бы.

Решение

Нет, информация текущего года должна быть представлена на старой основе в целях последовательности представления.

Это позволит избежать путаницы, которую бы вызвало использование одной основы представления информации по результатам текущего года и другой - для сравнительной информации.

Где это возможно, руководство должно представлять более полезную и существенную информацию. Дополнительная информация, относящаяся к новому формату анализа, может быть включена в финансовую отчетность в качестве дополнительной информации, чтобы не противоречить основной отчетности.

Новый анализ должен использоваться полностью в следующем году, когда новая основа для представления информации будет доступна за оба года.

7. Существенность и агрегирование

В финансовой отчетности каждый существенный класс аналогичных объектов следует представлять отдельно. Объекты аналогичного характера (или назначения) должны представляться отдельно, кроме тех случаев, когда это не существенно.

ПРИМЕР – существенность

Конкурент возбудил против Банка судебный иск на крупную сумму. Юристы обеспокоены ходом процесса, но

руководство убеждено, что данное судебное разбирательство не грозит серьезными последствиями. Условное обязательство следует раскрыть с изложением и позиции руководства, и мнения юристов.

Финансовая отчетность формируется на основе обработки большого числа фактов хозяйственной деятельности, которые группируются в классы в соответствии с их характером или функциональным назначением.

ПРИМЕР – классификация активов по их функции

Компания арендует копировальную технику и аппараты по продаже напитков. Раздельное представление финансовых результатов и чистых активов (активов и обязательств), используемых в каждом виде деятельности, помогает пользователям лучше понять финансовую отчетность.

Заключительной стадией процесса группировки и классификации отчетной информации является представление агрегированных и структурированных данных, которые формируют статьи бухгалтерского баланса в финансовой отчетности.

Если статья не является существенной, то ее объединяют с другими статьями вышеуказанных отчетов или представляют в примечаниях. Любой объект, который не является достаточно существенным для отдельного представления в вышеуказанных отчетах, может оказаться достаточно существенным для отдельного представления в примечаниях.

ПРИМЕР – информация существенна, если ее отсутствие или искажение может отдельно или в совокупности с другими факторами повлиять на принятие пользователями экономических решений, которые основаны на финансовой отчетности

Должно ли руководство раскрыть изменение в классификации расхода, который не является существенным по отношению к капиталу и чистой прибыли?

История вопроса

Предприятие реклассифицирует определенные позиции основных средств из основных средств, используемых в хозяйственных целях. Соответствующий амортизационный расход составлял ранее часть себестоимости продаж, а потом был реклассифицирован в административные расходы.

Руководство приняло решение не раскрывать это изменение в классификации, поскольку балансовая стоимость актива и амортизационный расход за период были незначительными. Ниже приведена выдержка извлечения из отчета о прибылях и убытках:

	в долл. США
Прибыль	200,000
Себестоимость продаж	199,000
Валовая прибыль	1,000

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

Убытки за финансовый год	45,000
Амортизация, реклассифицированная из себестоимости продаж в «административные расходы»	1,200
Акционерный капитал	130,000
Всего активы	270,000

Решение

Да, предприятие должно раскрыть изменения в классификации. Предприятие отразило как результат реклассификации «валовую прибыль», а не «валовый убыток». Представление валового убытка, а не валовой прибыли, может поменять представление пользователей о деятельности предприятия.

Если информация не является существенной, то выполнение соответствующего требования МСФО по раскрытию информации не носит обязательного характера.

8. Взаимозачет статей отчетности

Активы и обязательства, а также доходы и расходы не должны зачитываться друг против друга за исключением тех случаев, когда взаимозачет требуется (или разрешается) МСФО.

Таким образом, важно отражать в отчетности активы и обязательства, доходы и расходы отдельно. Взаимозачет статей отчета о совокупном доходе или отчета о финансовом положении или отдельного ОПУ

(если он представляется), за исключением тех случаев, когда он отражает сущность операции, сузит возможности анализа сути совершенных операций и прогнозирования движения денежных средств.

ПРИМЕР – взаимозачет прибылей и убытков

Проблема

Взаимозачет позиций дохода и расхода должен производиться только тогда, когда он требуется или разрешен МСФО, или когда прибыли или убытки возникают из одинаковых или аналогичных операций, а события не являются существенными.

Когда следует проводить взаимозачет прибылей и убытков?

История вопроса

Предприятие А арендует здания у предприятия Б на 10-летний срок. Предприятие А реорганизует свои операции вскоре после начала аренды, и арендованные помещения становятся ненужными.

Предприятие А не может расторгнуть договор аренды без существенных штрафных санкций и в результате заключает договор субаренды с предприятием С на 5-летний срок с возможностью продления договора на последующие пять лет.

Предприятие А несет ответственность по арендным платежам и затратам на ремонт и техобслуживание.

Однако предприятие С согласилось полностью возместить все расходы.

Решение

Подписание договоров субаренды – нередкий случай, и правильное представление возмещаемых расходов будет зависеть от конкретных фактов и обстоятельств.

В тех случаях, когда арендатор сохраняет ответственность за уплату арендных платежей, тогда, по сути, он будет нести все риски, связанные с договором аренды, и должен будет признавать арендные платежи арендодателю и возмещение затрат от субарендатора как отдельные операции.

Расчет стоимости активов путем вычитания резерва (например, под обесценение запасов или по сомнительным долгам) не является взаимозачетом статей актива и обязательств.

ПРИМЕР - резерв по обесценению запасов

Некоторые запасы морально устарели. Экономическая выгода от них не превысит стоимости утилизации. В целях уменьшения балансовой стоимости таких запасов формируется резерв под обесценение.

МСФО (IAS) 18 дает определение выручки и требует, чтобы она оценивалась по справедливой стоимости полученного или ожидаемого вознаграждения, с учетом любых скидок, предоставляемых организацией.

ПРИМЕР – Взаимозачет прибылей и убытков по основному и связанным продуктам

Нельзя проводить взаимозачет позиций дохода и расхода, если это не требуется другим Стандартом или Интерпретацией. Взаимозачет в отчете о прибылях и убытках, за исключением случаев, когда взаимозачет отражает суть сделки или другого события, снижает возможности анализа финансовой отчетности.

Может ли руководство проводить взаимозачет убытков, понесенных по продажам основного продукта и прибылей, полученных от продаж связанных продуктов?

История вопроса

Предприятие А продает электротовары. Товары идут с годичной гарантией производителя. Предприятие А также предлагает клиентам вариант покупки с увеличенным сроком гарантии с 2-х до 5-лет.

Маркетинговый план предприятия А заключается в том, чтобы продавать электротовары с убытком, но для компенсации продавать расширенную гарантию.

Компенсация, включенная в стоимость гарантии, рассчитана с учетом того, что некоторые клиенты примут решение купить товар без гарантии.

Обычный учет по данной схеме продаж приведет к отражению убытков при продаже товаров, признанных за первый год, и выручку (и доход) по продажам

расширенной гарантии, признанной в течение второго – пятого годов.

Руководство предлагает, чтобы часть выручки от продаж расширенной гарантии признавалась в первый год, чтобы получить равную маржу дохода в течение периода продажи товаров и гарантии.

Руководство уверяет, что данный подход отражает коммерческую суть общей схемы продаж.

Решение

Нет. Руководство не может проводить взаимозачет убытков по продаже товаров и прибыли по продаже гарантии. Продажа товаров не связана с продажей гарантии, поскольку покупатели могут (и покупают) товары без гарантии.

Существуют такие операции, которые связаны с основной деятельностью, но выручку не генерируют.

Результаты таких операций представляются путем взаимозачета дохода и расходов, относящихся к одной операции. Например:

- (i) прибыль (или убыток) от выбытия внеоборотных активов, инвестиций и оборотных активов, представляется как результат вычитания балансовой стоимости актива и соответствующих расходов на продажу из вырученной суммы;

ПРИМЕР – взаимозачет – прибыль от продажи здания, представленная как чистая прибыль после налогообложения

Проблема

Результаты операции, являющейся несущественной по отношению к основной деятельности, дающей прибыль, должны быть представлены путем взаимозачета дохода с соответствующим расходом, возникающим по этой транзакции.

Каким образом руководство должно учитывать прибыль по продаже здания в отчете о прибылях и убытках?

История вопроса

Предприятие А функционирует в сфере производства. В течение отчетного периода оно продало одно из своих зданий и признало прибыль от продажи.

Решение

Руководство должно учесть прибыль на основе взаимозачета дохода от продажи и стоимости здания и прочих расходов, связанных с этой операцией. Доход от данной операции учитывается в операционной прибыли.

Руководство должно объединить всю прибыль, если это уместно, с суммами аналогичного характера или функции, например, с другими прибылями и убытками от продажи других основных средств.

Прибыль или убыток должны учитываться отдельно, когда размер, характер или сфера применения таковы, что требуется их отдельное раскрытие.

(ii) расходы, связанные с формированием резерва, которые учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» и возмещаются третьей стороной (например, по договору с поставщиком о предоставлении гарантий), могут отражаться свернуто с учетом соответствующего возмещения.

Помимо этого свернуто отражаются прибыли (и убытки), возникающие по группе аналогичных операций, например, прибыли (и убытки) по курсовым валютным разницам или прибыли (и убытки) от переоценки финансовых инструментов, предназначенных для продажи. Если такие прибыли и убытки существенны, то их следует отражать отдельно.

ПРИМЕР – прибыли от курсовой валютной разницы

В результате зарубежных торговых операций у компании-импортера образуются прибыли (и убытки) - курсовые разницы, которые в вашем отчете о прибылях и убытках отражаются отдельной статьей за вычетом банковских комиссий за совершение валютных операций.

В приведенных ниже примерах используются следующие условные обозначения:

- ОФП – Отчет о финансовом положении ;
- ОПУ – отчет о прибылях и убытках.

ПРИМЕР – возмещение расходов

В 2005 году правительство информирует о том, что в 2007 году начнется строительство новой дороги. В связи с этим здание, где находится головной офис, будет снесено. Активы на сумму \$5 млн. должны быть списаны. К концу 2005 года государство согласилось выплатить в качестве компенсации \$4 млн.

В 2005 году следует учесть создание резерва и компенсацию расходов.

В отчете о прибылях и убытках должна быть представлена статья, отражающая расходы на формирование резерва за вычетом компенсации (\$1 млн.).

	ОФП/ОПУ	Дт	Кт
Конфискация активов (свернуто)	ОПУ	1 млн.	
Резерв	ОФП		5 млн.
Дебиторская задолженность	ОФП	4 млн.	
<i>Отражение резерва и компенсации в 2005 году</i>			

9. Сравнительная информация

Предприятие, раскрывающее сопоставимую информацию, должно представить, как минимум, два отчета о финансовом положении, по два других отчета и соответствующие примечания.

Когда предприятие применяет учетную политику ретроспективно, или представляет ретроспективный пересмотр позиций в своей финансовой отчетности, или когда оно реклассифицирует позиции в своей финансовой отчетности, необходимо представить, как минимум, три отчета о финансовом положении, по два других отчета и соответствующие примечания.

Предприятие представляет отчеты о финансовом положении по состоянию на:

- (а) конец текущего периода,
- (б) конец предыдущего периода (совпадающий с началом текущего периода), и
- (в) начало самого раннего сравнительного периода.

Описательная информация, представленная в финансовой отчетности за предыдущий период, может иметь значение и в текущем периоде.

ПРИМЕР – Сравнительная информация описательного характера

Проблема

Предприятия должны включать сравнительную информацию описательного характера, когда она важна для предприятия для его финансовой отчетности текущего периода.

Когда должно руководство включать сравнительную информацию описательного характера в финансовую отчетность?

История вопроса

Предприятие имеет эксклюзивную 3-х летнюю лицензию оператора национальной службы мобильных телефонов. Эту лицензию предоставило правительство страны. В 2002 г. правительство предъявило иск предприятию, ссылаясь на то, что качество услуг, предоставляемое предприятием, было ниже уровня качества, предусмотренного в соглашении. Правительство выразило свое намерение расторгнуть соглашение, дающее предприятию эксклюзивное право быть оператором связи. Судебное разбирательство должно быть урегулировано в суде, и на отчетную дату не было еще завершено.

Решение

Предприятие должно раскрыть информацию о судебном разбирательстве, которая является полезной для пользователей финансовой отчетности. Информация не обязательно должна ограничиваться событиями текущего периода. Раскрытие должно сфокусироваться на:

- А) кратком изложении сути судебного разбирательства;
- Б) реальном и потенциальном финансовом влиянии, и

В) вероятном исходе и ожидаемом времени вынесения решения.

Ниже приводим пример необходимого раскрытия:

Примечание 10. Государственная лицензия на предоставление услуг мобильной связи – судебное разбирательство с правительством

В 2001 г. правительство выдало компании 3-х летнюю лицензию оператора национальной службы мобильной связи. Компания получает 25% своей выручки от этой деятельности.

Условия лицензии включают семь плановых заданий. В настоящее время компания ведет судебное разбирательство с правительством по вопросу, выполнения оговоренных заданий.

Ни в 2001 г., ни в 2002 г. Разбирательство не оказало влияния на финансовую деятельность предприятия. Лишение лицензии может потенциально снизить выручку компании в 2003 г.

Руководство уверено, что оно должным образом выполняло все плановые задания, и юристы компании подтверждают эту точку зрения.

Информация о судебном разбирательстве, исход которого был неизвестен на конец отчетного периода, и которое до сих пор не завершено, раскрывается в текущем отчетном периоде. Пользователям важно знать

о существовании неопределенности на конец отчетного периода и о шагах, предпринятых в течение отчетного периода по разрешению этой неопределенности.

ПРИМЕР – судебное разбирательство

В начале судебного процесса его результат предсказать сложно, поэтому в отчетности может быть раскрыто только условное обязательство.

По ходу судебного разбирательства обстоятельства проясняются, поэтому в отчетность уже может быть включена статья обязательств или актива. В данном случае приведение исторических сведений позволит пользователям лучше понимать ход судебного процесса.

При корректировке формата представления объектов в финансовой отчетности следует изменить и классификацию сравнительных данных за предыдущие отчетные периоды, за исключением тех случаев, когда изменения учесть невозможно (см. МСФО (IAS) 8).

При реклассификации сравнительных данных организация должна раскрывать:

- (i) характер изменений классификации;
- (ii) показатель по каждому объекту (или классу объектов), классификация которого изменяется;
- (iii) причины изменения классификации.

При невозможности реклассификации сравнительных данных организация обязана раскрыть:

- (i) причины, по которым реклассификация не была осуществлена; и

(ii) характер корректировок, которые были бы сделаны в случае реклассификации объектов.

Сопоставимость информации по отчетным периодам имеет особое значение для целей прогнозирования. В некоторых случаях не представляется возможным реклассифицировать сравнительную информацию для обеспечения сопоставимости с данными текущего отчетного периода.

Например, в течение предыдущего периода данные были учтены таким образом, что это не позволяет изменить их классификацию, а повторно собрать всю информацию практически невозможно.

Требования по корректировке сравнительной информации в связи с изменением учетной политики организации или исправлением ошибки установлены МСФО (IAS) 8.

10. Общая информация

Предполагается, что пользователи будут обладать определенным уровнем понимания бизнеса и бухгалтерского учета, однако не ожидается, что у них будет всестороннее знание деятельности. На этом должно основываться предоставление подробностей и объяснений, которые необходимо раскрыть в финансовой отчетности.

МСФО (IAS) 1 предусматривает раскрытие некоторой информации непосредственно в отчете о финансовом положении, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях капитала, другой информации – или непосредственно в вышеуказанных отчетах, или в примечаниях. МСФО (IAS) 7 устанавливает требования к представлению отчета о движении денежных средств.

Таким образом, отчетная информация раскрывается либо непосредственно в составе отчета о финансовом положении, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств, либо в примечаниях.

11. Идентификация финансовой отчетности

Представленная в одном документе с другой информацией финансовая отчетность должна четко идентифицироваться - обособляться. Кроме того, пользователям должна предоставляться возможность разграничивать информацию, отвечающую требованиям МСФО, и прочую информацию.

Обзор отчетов о прибылях и убытках – Новости МСФО

Апрель 2007

Было проведен обзор финансовой отчетности 2,800 компаний, при этом особое внимание уделялось дополнительным показателям доходов, которые компании включали в свою финансовую отчетность сверх минимального набора, требуемого в соответствии с МСФО.

Также обращалось внимание на то, каким образом компании учитывали эти показатели, не относящиеся к ОПБУ, в своих отчетах о прибылях и убытках.

«Инвесторы нам говорят, что дополнительные показатели доходов полезны, и что они (инвесторы) учитывают их при принятии инвестиционных решений», - говорит Леандро ван Дам, партнер «ПрайсвотерхаусКуперс» в Нидерландах, и один из организаторов проведенного исследования.

«Они также обращают внимание на показатели, не относящиеся к ОПБУ, которые использует руководство для ведения бизнеса. Они хотят последовательности представления информации во времени и возможности сравнения компаний». Дебаты относительно использования показателей, не относящихся к ОПБУ, вызывают интерес.

Отдельные ключевые аспекты проведенного исследования приведены ниже.

Мост из прошлого к МСФО

Компании уже максимально возможно сблизили формат представления показателей в отчетности, составленной по МСФО, с показателями, которые они учитывали в отчетности, составляемой в соответствии с местными ОПБУ.

Это позволило пользователям сравнить оценочные показатели, не относящиеся к ОПБУ, рассчитанные с учетом принципов признания и оценки по МСФО, с оценками, рассчитанными на ранее использовавшейся основе.

Никаких следов выборочного представления фактов

Похоже, что компании не прибегали к использованию выборочных дополнительных показателей дохода, чтобы представить результаты их деятельности в более выгодном свете. Общие тенденции (повышение или снижение) для альтернативных показателей дохода были аналогичны тенденциям для валовой прибыли в соответствии с МСФО.

Обычно компании выполняли требования МСФО по представлению информации в отношении отчета о прибылях и убытках.

Отраслевые различия

Отраслевые различия в EBITDA (прибыль до уплаты налогов, процентов и амортизации) и аналогичные

оценочные показатели в отчетности 2004 г., составленной в соответствии с национальными ОПБУ, и в отчетности 2005 г., составленной в соответствии с МСФО, согласуются между собой. Похоже, что компании уже реагируют на требования инвесторов относительно сопоставимости информации по отраслям.

Национальные тенденции все еще сильны

Страны, которые исторически включали в свою отчетность показатели, не относящиеся к ОПБУ, все еще продолжают их включать в свою отчетность, составляемую в соответствии с МСФО; а те страны, которые не включали специфические показатели, не относящиеся к ОПБУ, до сих пор не включают их в свою отчетность.

Сопоставимость отчетности, составленной не по ОПБУ в первый год применения вряд ли возникла спонтанно. Руководство не имело возможности сравнить свою учетную политику с похожими компаниями, и у них было еще очень мало опыта обсуждения вопросов, касающихся МСФО, с инвесторами, регуляторами и другими заинтересованными сторонами.

Многие конференции и отраслевые совещания посвятили свои заседания признанию и оценке, и мало времени уделили требованиям формата и вариантам включения дополнительных позиций в отчет о прибылях и убытках.

Таким образом, не существовало реальной платформы для развития рыночных норм. Компании могут найти данное исследование полезным при принятии решений,

что необходимо сообщить рынку в своей последующей финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

«Данное исследование должно дать возможность руководству посмотреть на то, как действуют аналогичные им компании, - говорит Леандро, - и подумать, помогает ли существующее в настоящее время разнообразие оценочных показателей, не относящихся к ОПБУ, и их представление в отчетности улучшить общение с инвесторами в будущем».

Полный текст можно скачать в формате pdf с сайта www.pwc.com.ifrs.

Каждый компонент финансовой отчетности должен четко идентифицироваться. Помимо этого, в целях формирования адекватного понимания отчетных данных необходимо наглядно представлять (и при необходимости повторять) следующую информацию:

- (i) наименование организации, составившей финансовую отчетность, а также все изменения, произошедшие с конца предыдущего отчетного периода;
- (ii) указание на то, является ли отчетность отдельной или консолидированной;
- (iii) дата окончания отчетного периода или период, который отражен в финансовой отчетности, - в зависимости от того, что более приемлемо для данного компонента финансовой отчетности;
- (iv) валюта отчетности;

(v) степень округления показателей финансовой отчетности.

Указанная информация обычно представляется на титульном листе компонента отчетности и повторяется в сокращенных названиях граф на последующих страницах. Для определения наилучшего формата необходимо профессиональное суждение.

При представлении финансовой отчетности в электронной форме разбивка на отдельные страницы используется не всегда. В таком случае указанные выше требуемые сведения приводятся с частотой, необходимой для обеспечения надлежащего понимания информации.

Иногда финансовая отчетность становится более наглядной, если ее показатели представлены в тысячах (или миллионах) единиц соответствующей валюты. Это допустимо, если одновременно приводятся сведения о степени округления, а существенная информация не упускается.

12. Периодичность составления отчетности

Финансовая отчетность должна представляться, по крайней мере, ежегодно.

При изменении даты окончания отчетного периода, и когда ежегодная финансовая отчетность представляется за более продолжительный (или более короткий) период, чем один год, организация обязана раскрыть следующую информацию (в дополнение к охватываемому периоду):

(i) причины, обусловившие использование более продолжительного (или более короткого) периода; и

(ii) указание на тот факт, что сравнительная информация в финансовой отчетности не являются полностью сопоставимой.

ПРИМЕР – изменение даты окончания отчетного периода

Совсем недавно компания была приобретена инвестором, который хочет перенести дату окончания года с июня на декабрь. Первая финансовая отчетность (по новой отчетной дате) охватит период в 6 месяцев и не будет сопоставимой с отчетностью за предыдущие периоды. Вышеуказанную информацию необходимо раскрыть.

Как правило, финансовая отчетность составляется последовательно с годовой периодичностью. Некоторые организации предпочитают отчитываться за период в 52 недели. МСФО (IAS) 1 не исключает и такой периодичности, поскольку данная финансовая отчетность вряд ли будет существенно отличаться от той, которая составляется за один год.

ПРИМЕР – 52-недельный отчетный период

Холдинг управляет сетью универсальных магазинов. Отчетный период составляет 52 недели, что позволяет устанавливать конец периода на воскресенье и инвентаризировать запасы на понедельник.

13. Отчет о финансовом положении

Разграничение понятий «оборотный» и «внеоборотный», «долгосрочной» и «краткосрочной»
Объекты, представляемые непосредственно в отчете о финансовом положении, должны быть классифицированы как оборотные и внеоборотные активы, краткосрочные и долгосрочные обязательства за исключением случаев, когда структура отчета на основе ликвидности более уместна. В ситуации, когда применяется данное исключение, все активы и обязательства должны представляться в порядке убывания (или нарастания) их ликвидности.

ПРИМЕР – финансовые институты

Компания является финансовым институтом, и представление статьи отчета о финансовом положении приводится в порядке убывания ликвидности (см. учебное пособие по МСФО (IFRS) 7).

По каждой статье активов и обязательств, объединяющей суммы, которые предполагается возместить (или погасить)

- (i) в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода; и
- (ii) в срок, превышающий двенадцать месяцев после даты окончания отчетного периода,

организация обязана раскрыть информацию о суммах, которые предполагается возместить (или погасить) в течение срока, превышающего двенадцать месяцев.

В тех случаях, когда организация поставляет товары (или услуги) в рамках четко идентифицируемого операционного цикла, полезно раздельное представление оборотных и внеоборотных активов (краткосрочных и долгосрочных обязательств), поскольку при этом разграничиваются чистые активы, которые используются непрерывно как оборотный капитал, и те, которые используются долгосрочно.

ПРИМЕР – Различие оборотных и внеоборотных активов на основе операционного цикла

Проблема

Актив, который удовлетворяет любым из ниже перечисленных критериев, должен быть классифицирован как оборотный актив:

- а) ожидается, что его реализация, продажа или потребление произойдет в течение обычного операционного цикла предприятия;
- б) актив удерживается для продажи;
- в) ожидается, что его реализация произойдет в течение 12 месяцев после даты окончания отчетного периода; или

г) актив представляет собой денежные средства или их эквивалент.

Может ли предприятие классифицировать дебиторскую задолженность, которую оно не планирует реализовать в течение 12 месяцев, как оборотный актив в своем отчете о финансовом положении?

История вопроса

Предприятие А строит самолеты для местных авиакомпаний. Средний операционный цикл составляет 15 месяцев, т.е. срок, требуемый для построения самолета. Руководство предприятия А представляет классифицированный бухгалтерский баланс, чтобы различить свои оборотные и необоротные активы и обязательства. Предприятие переносит счета дебиторской задолженности, которую оно планирует реализовать через 15 месяцев.

Решение

Да. Предприятие А должно классифицировать дебиторскую задолженность как оборотный актив, поскольку оно планирует реализовать эту дебиторскую задолженность в течение своего обычного 15-месячного операционного цикла.

Примечание к учетной политике предприятия должно включать в себя описание политики классификации оборотных и необоротных позиций.

Кроме того, при такой классификации выделяются активы, которые предполагается конвертировать в

денежные средства в течение текущего операционного цикла, и обязательства, подлежащие погашению в течение того же периода.

Организация может представлять одну часть своих активов и обязательств в группировке оборотные/внеоборотные и краткосрочные/долгосрочные, а другую – в порядке убывания (нарастания) ликвидности, если это более полезно в информативном плане.

Сведения о предполагаемых датах конвертирования в денежные средства активов и обязательств имеют большое значение для оценки ликвидности и платежеспособности организации. Требования по раскрытию информации о датах погашения (сроках оплаты) финансовых активов и финансовых обязательств установлены МСФО (IFRS) 7.

В состав финансовых активов включают дебиторскую задолженность покупателей (торговую) и прочую дебиторскую задолженность, а в состав финансовых обязательств – кредиторскую задолженность поставщикам и подрядчикам (торговую) и прочую кредиторскую задолженность.

Данные о предполагаемой дате возмещения и погашения немонетарных активов и обязательств, например запасов и резервов, имеют значение, независимо от того, классифицированы ли активы и обязательства соответственно как оборотные/необоротные, краткосрочные/долгосрочные.

Организация раскрывает информацию о сумме запасов, которые предполагается продать по истечении двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Оборотные активы

Актив классифицируется как оборотный, если он удовлетворяет любому из приведенных ниже критериев:

- (i) предполагается, что актив будет конвертирован в денежные средства (или предназначен для продажи или внутреннего использования) в течение обычного операционного цикла;
- (ii) актив предназначенся, главным образом, для торговых целей;
- (iii) предполагается, что актив будет конвертирован в денежные средства в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода; или
- (iv) актив представляет собой денежные средства (или эквивалент денежных средств в соответствии с определением МСФО (IAS) 7), если на его обмен не установлены ограничения (или он предназначен для погашения обязательств) как минимум в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

ПРИМЕР – Учет денежных средств, на использование которых существуют ограничения

Проблема

Должно ли предприятие включать в свою консолидированную финансовую отчетность денежные средства и эквиваленты денежных средств, дочерней

компанией, которые другие предприятия группы не могут использовать?

История вопроса

Предприятие держит остатки денежных средств и их эквивалента в национальных банках. Предприятие работает в стране, где существуют валютные ограничения, и дочернее предприятие не может отправить денежные средства за рубеж, другим филиалам и материнской компании.

Сумма удерживаемой денежной наличности ни велика, ни мала для эксплуатационных нужд дочернего предприятия.

Решение

Существование регулирования валютных операций в иностранной юрисдикции не должно мешать классификации остатков денежных средств и их эквивалента в качестве оборотного актива в консолидированной финансовой отчетности.

Дочернему предприятию нужна денежная наличность для проведения своих операций, и, таким образом, оно будет их свободно использовать.

Однако предприятие должно раскрыть сумму денежной наличности и эквивалента денежной наличности, которую не может использовать группа (МСФО (IAS) 7).

Раскрытие должно включать в себя комментарий, который поможет пользователям понять влияние этих

ограничений на финансовое положение предприятия и ликвидность.

Все прочие активы должны классифицироваться как внеоборотные.

МСФО (IAS) 1 использует термин «внеоборотные» для обозначения материальных, нематериальных активов, а также финансовых активов долгосрочного характера. Он не запрещает использование других терминов при условии ясности их формулировок.

Операционный цикл – это интервал времени между приобретением активов для переработки и их конвертированием в денежные средства. Если обычный операционный цикл не может быть четко идентифицирован, предполагается, что он равен двенадцати месяцам.

Краткосрочные обязательства

Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, если оно удовлетворяет любому из приведенных ниже критериев:

- (i) предполагается, что обязательство будет погашено в течение обычного операционного цикла;
- (ii) обязательство предназначается, главным образом, для торговых целей;
- (iii) срок его погашения наступает в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода;
- (iv) организация не имеет безусловного права отложить погашение обязательства как минимум на двенадцать месяцев после окончания отчетного периода.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

Некоторые краткосрочные обязательства, например кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам, начисленные расходы (например, по оплате труда или прочие операционные расходы), являются частью оборотного капитала, который используется в рамках обычного операционного цикла.

Торговая и прочая кредиторская задолженность – краткое изложение

Что представляет собой торговая и прочая кредиторская задолженность?

Торговая и прочая кредиторская задолженность представляет собой краткосрочные обязательства, для которых сумма, подлежащая оплате, чаще известна, чем неопределенна (как, например, для резервов). Предприятия, практически все без исключения, учитывают какой-либо вид торговой и прочей кредиторской задолженности в своих отчетах о финансовом положении.

Позициями, обычно включаемыми в торговую и прочую кредиторскую задолженность, являются: торговая кредиторская задолженность, суммы, выплачиваемые по обязательствам, основанным на законе, например, обязательства по социальному обеспечению и ФОТ, и отчисления.

Эти позиции представлены под заголовком «Торговая и прочая кредиторская задолженность» в отчете о финансовом положении.

Краткосрочные обязательства – это такие обязательства, которые ожидаются к выплате в течение обычного операционного цикла предприятия; или должны быть урегулированы в течение 12 месяцев с даты окончания отчетного периода; или удерживаются, в основном, для целей продажи; или такие обязательства, на которые предприятие не имеет безусловные права, чтобы отложить урегулирование как минимум на 12 месяцев после даты окончания отчетного периода.

Большинство торговой и прочей кредиторской задолженности попадают под определение финансовых обязательств и должны подчиняться правилам признания и оценки, которые применяются к таким обязательствам.

Первоначальное признание

Предприятие должно признать торговую и прочую кредиторскую задолженность, когда она становится частью договорных положений инструмента.

Обязательства предприятия по отношению к торговой и прочей кредиторской задолженности обычно легко идентифицируемы, и суть признания ясна.

Большая часть обязательств юридически действительна и возникает при контрактном соглашении. Сюда входят суммы задолженности по приобретенным активам или полученным услугам (кредиторская задолженность поставщикам), и обязательства предоставить товары и

услуги, когда внешняя сторона произвела авансовый платеж.

Обязательства часто налагаются законом. Предприятие должно признать эти обязательства на основании извещений и платежных требований со стороны компетентных органов. Вытекающие из практики обязательства должны признаваться на основе сумм, обещанных третьим сторонам.

Предприятие часто берет на себя обязательства в виде финансовых гарантий и гарантий исполнения обязательств. Например, предприятие может продать свою дебиторскую задолженность, но удержать за собой часть кредитного риска, относящегося к этой дебиторской задолженности, посредством гарантий.

Признание гарантий зависит от их характера. Финансовые гарантии, которые обеспечивают платежи, которые необходимо будет произвести, если дебитор не сможет произвести платеж в оговоренное время, должны признаваться как часть резерва или, когда критерии признания не удовлетворяются, должны признаваться как условные обязательства.

Финансовые гарантии, обеспечивающие платежи, которые необходимо будет произвести в ответ на изменения специального индекса, например, кредитного рейтинга, должны признаваться как финансовые инструменты.

Текущая задолженность является обязательством оплатить товары или услуги, которые были получены или поставлены, но не оплачены, за которые были выставлены счета или достигнута формальная договоренность с поставщиком.

Признание текущей задолженности возникает напрямую от признания расходов за позиции товаров и услуг, потребленных за период. Хотя иногда необходимо предварительно оценить сумму или время начислений, неопределенность здесь гораздо ниже, чем для резервов.

Первоначальная оценка

Первоначальная оценка торговой и прочей кредиторской задолженности производится, как правило, по справедливой стоимости. Первоначальная оценка финансовых обязательств не по справедливой стоимости с помощью дохода и расхода включает операционные затраты, напрямую относимые к приобретению или выпуску финансового обязательства.

Справедливая стоимость оценивается, исходя из сумм, согласованных между предприятием и поставщиком, и сумм, на которые выставлены счета от представителей власти. Начисленные расходы оцениваются в соответствии со справедливой стоимостью (оцененной руководством) полученных товаров и услуг, но на которые еще не было выставлено счета.

Финансовые гарантии, которые обеспечивают платежи, которые необходимо будет сделать, если дебитор не

сможет произвести платеж в оговоренный срок, должны первоначально признаваться по справедливой стоимости.

Последующая оценка

Позиции, классифицируемые как торговая и прочая кредиторская задолженность, обычно не переоцениваются, поскольку обязательства обычно известны заранее с высокой долей уверенности, и их урегулирование проходит в короткий срок.

Финансовые гарантии, обеспечивающие платежи, которые необходимо будет сделать, если дебитор не сможет произвести платеж в оговоренный срок, должны переоцениваться в сторону большей величины между (i) суммой, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 37, и (ii) суммой, первоначально признанной (т.е. справедливой стоимостью) за вычетом, где это необходимо, накопленной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18.

Прекращение признания

Прекращение признания происходит, когда контрактное обязательство аннулируется, истекает или прекращается, например, после оплаты суммы задолженности, или когда контрагент прощает задолженность.

Представление и раскрытие

Торговая и прочая кредиторская задолженность должны учитываться в качестве отдельной позиции в отчете о финансовом положении.

Такие объекты классифицируются как краткосрочные обязательства даже в том случае, если они подлежат погашению в срок, превышающий двенадцать месяцев после окончания отчетного периода.

Для классификации активов и обязательств длительность операционного цикла одинакова. Если идентифицировать обычный операционный цикл организации не представляется возможным, то предполагается, что он равен двенадцати месяцам.

Примерами краткосрочных обязательств являются финансовые обязательства, классифицируемые как «предназначенные для торговли», банковские овердрафты, а также краткосрочная составляющая долгосрочных финансовых обязательств, начисленные дивиденды, налоги на прибыль и прочая кредиторская задолженность.

ПРИМЕР – Учет ссуды от материнской компании

Проблема

Предприятие должно представить достаточно подробную классификацию позиций, представленных в отчете о финансовом положении. Такая классификация может быть представлена либо в самом отчете о финансовом положении, либо в примечаниях, таким образом, чтобы адекватно отражать операции предприятия.

Должна ли материнская компания, в своей отдельной финансовой отчетности, учитывать суммы, причитающиеся от дочернего предприятия, в тексте

своего отчета о финансовом положении в качестве актива, и если да, то каким образом предприятие должно их классифицировать?

История вопроса

Материнская компания предоставляет ссуду дочернему предприятию. Проценты в размере 8% выплачиваются ежегодно. Дата погашения в договоре не оговорена, однако ссуда подлежит оплате по предъявлению.

Решение

Раскрытие в отчете о финансовом положении не является обязательным, однако является оптимальным. МСФО требуют отдельного раскрытия сумм, причитающихся от дочерних предприятий, но разрешают раскрытие в примечаниях, а не в тексте самого отчета о финансовом положении.

Обязательство является краткосрочным, поскольку дочернее предприятие не имеет безусловного права отложить урегулирование обязательства. Материнская компания, в своей отдельной финансовой отчетности также должна классифицировать сумму, причитающуюся от дочернего предприятия, в качестве оборотного актива.

Финансовые обязательства, обеспечивающие финансирование на долгосрочной основе (т.е. не являющиеся частью оборотного капитала), срок погашения которых не наступает в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, являются долгосрочными обязательствами.

ПРИМЕР – Классификация и учет краткосрочных обязательств

Проблема

Нижеперечисленные краткосрочные обязательства должны раскрываться в тексте отчета о финансовом положении:

- а) торговая и прочая кредиторская задолженность;
- б) резервы;
- в) финансовые обязательства (за исключением торговой и прочей кредиторской задолженности и резервов); и
- г) текущая задолженность по налогообложению.

В примере ниже приведены специфические классы краткосрочных обязательств для раскрытия в отчете о финансовом положении, вместе с примерами позиций более детальной расшифровки.

Решение

- а) Торговая и прочая кредиторская задолженность, включая:
 - кредиторскую задолженность поставщикам,
 - начисления (например, начисленные расходы за аудит); и
 - налоги по программе социального страхования и прочие суммы (например, ЕСН).
- б) Резервы
 - резервы на судебные расходы, иски и санкции; и

- текущие отчисления в резервы на долгосрочные вознаграждения работникам (например, юбилейные выплаты).

- в) Финансовые обязательства
 - текущие платежи по процентным ссудам с фиксированным сроком; и
 - ссуды, погашаемые по требованию.
- г) Текущая задолженность по налогообложению, включая:
 - корпоративный подоходный налог, и налог на прибыль, выплачиваемый по дивидендам.

Учет резервов и прочих обязательств с краткосрочными и долгосрочными составляющими

Проблема

Каким образом руководство учитывает краткосрочные и долгосрочные составляющие различных типов резервов и обязательств в отчете о финансовом положении предприятия?

История вопроса

Предприятие признало следующие обязательства в своем отчете о финансовом положении:

- а) резерв по гарантиям;
- б) резерв по охране окружающей среды;
- в) обязательства по пенсионному плану; и

г) обязательства по отложенному налогообложению.

Решение

А) Резерв по гарантиям – краткосрочные и долгосрочные обязательства

Классификация будет зависеть от условий гарантии. Гарантии функционирования продукта в течение 12 месяцев, классифицируются как краткосрочные обязательства. Соответственно, гарантии функционирования продукта в течение более длительного периода, классифицируются как долгосрочные обязательства.

Б) Резерв по охране окружающей среды – долгосрочные обязательства

Данный тип резерва вряд ли будет составлять часть оборотного капитала предприятия. Руководство должно, таким образом, классифицировать резервы по охране окружающей среды как долгосрочные обязательства.

В) Обязательства по пенсионному плану – долгосрочные обязательства

Принимая во внимание характер данных обязательств, руководство часто не имеет возможности корректно и надежно определить краткосрочные и долгосрочные составляющие. Поэтому оно должно классифицировать данные обязательства как долгосрочные.

Г) Обязательства по отложенному налогообложению – долгосрочные обязательства

Руководство должно учитывать все обязательства по отложенному налогообложению как долгосрочные обязательства, даже если ожидается, что временные разницы, в результате которых возникают обязательства, будут реализованы в течение 12 месяцев.

Отражение таких финансовых обязательств, как банковские кредиты, регламентируется достаточно жестко. Ключевой датой, по состоянию на которую определяется классификация, выступает дата окончания отчетного периода. Даже если предполагается рефинансирование, обязательство по кредиту классифицируется по состоянию на дату окончания отчетного периода.

При неспособности организовать рефинансирование к указанной дате может потребоваться отражение финансового обязательства как краткосрочного, даже если компания проводит переговоры о пролонгации кредита на более длительный период.

Подобная ситуация может иметь серьезные последствия, вплоть до допущения возможности применения принципа непрерывности деятельности.

Организация классифицирует финансовые обязательства как краткосрочные, когда срок их погашения наступает в

течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, даже в том случае, если:

- (i) первоначально предусматривался более длительный период, чем двенадцать месяцев;
- (ii) после окончания отчетного периода и до утверждения финансовой отчетности было заключено соглашение о рефинансировании или пересмотре графика платежей на долгосрочной основе.

ПРИМЕР – рефинансирование после окончания отчетного периода

Банку необходимо рефинансировать свой долгосрочный кредит. Датой окончания вашего отчетного периода является 31 декабря, соглашение о рефинансировании подписано в январе, а финансовая отчетность утверждена в феврале. Долгосрочный заем отражается как краткосрочное обязательство, так как на дату окончания отчетного периода его рефинансирование оформлено не было.

Если организации может по своему усмотрению рефинансировать обязательство в течение как минимум двенадцати месяцев после окончания отчетного периода в рамках действующего соглашения о предоставлении займа, то данное обязательство классифицируется как долгосрочное даже в том случае, если бы оно подлежало погашению по истечении более короткого периода.

ПРИМЕР – рефинансирование после окончания отчетного периода, но при наличии права рефинансирования

Банку необходимо рефинансировать свой долгосрочный кредит. Руководство имеет право перезаключить договор на новых условиях. Датой окончания отчетного периода является 31 декабря, соглашение о рефинансировании подписано в январе, а финансовая отчетность утверждена в феврале. Долгосрочный кредит отражается как долгосрочное обязательство, так как у Банка есть право его рефинансировать.

ПРИМЕР – Классификация обязательства с возможностью пролонгирования

Проблема

Если обязательство может быть рефинансировано или пролонгировано по усмотрению заемщика как минимум на 12 месяцев после даты окончания отчетного периода в соответствии с существующей возможностью займа, это обязательство должно классифицироваться в отчетности как долгосрочное.

Данное правило применимо, даже если обязательство, в отдельных случаях, должно быть погашено в течение более короткого срока. Однако когда предприятие не имеет возможности рефинансировать или пролонгировать обязательство (например, когда условие о пролонгации не прописано в договоре), возможность рефинансирования не принимается во внимание, и обязательство классифицируется как краткосрочное.

В каких случаях предприятие может классифицировать заемные средства, подлежащие выплате в течение операционного цикла, как долгосрочные обязательства?

История вопроса

Руководство банка А договорилось о получении кредита с банком Б, чтобы обеспечить финансирование банка А в течение длительного периода – например, в рамках соглашения о долгосрочной кредитной линии.

Оговоренная ссуда имеет запланированный график погашения, и кредитор не имеет возможность расторгнуть соглашение в одностороннем порядке. Срок данного договора более 12 месяцев.

Решение

Банк А должен классифицировать полученный кредит как долгосрочные обязательства.

Кредит может быть пролонгирован по усмотрению Банка, и не являются, таким образом, частью оборотного капитала.

Напротив, в случае, когда банк не имеет возможность действия в рефинансирования заемных средств, суммы, подлежащие выплате, должны классифицироваться как краткосрочные обязательства.

Если рефинансирование (или пролонгация) обязательства не может осуществиться по усмотрению организации (ввиду отсутствия договора о

рефинансировании), то обязательство классифицируется как краткосрочное.

В тех случаях, когда организация нарушает условия соглашения о долгосрочном займе на конец отчетного периода или до его наступления, вследствие чего обязательство становится подлежащим погашению немедленно по предъявлению требования, такое обязательство классифицируется как краткосрочное.

Данное положение действует даже если после окончания отчетного периода и до даты утверждения финансовой отчетности кредитор потребовал погашения по причине невыполнения договорных условий.

ПРИМЕР – исправление нарушения условий соглашения после окончания отчетного периода

Компания нарушила условия соглашения о предоставлении долгосрочного кредита. Кредит переходит в категорию подлежащих погашению по предъявлению требования. Датой окончания отчетного периода является 31 декабря, кредитор не потребовал погашения. Финансовая отчетность утверждается в феврале. Долгосрочный кредит отражается как краткосрочное обязательство, т.к. по состоянию на дату окончания отчетного периода имело место нарушение соглашения.

Данное обязательство классифицируется как краткосрочное, так как на дату окончания отчетного периода организация не имела безусловного права отложить его погашение, по крайней мере, на двенадцать месяцев после указанной даты.

Однако обязательство классифицируется как долгосрочное, если заимодавец на дату окончания отчетного периода согласился предоставить пролонгировать кредит как минимум на двенадцать месяцев после даты окончания отчетного периода, в течение которого организация может исправить нарушения, а кредитор не вправе требовать немедленного погашения.

ПРИМЕР - исправление нарушения условий соглашения при предоставлении дополнительного периода

Компания нарушила условия договора долгосрочного кредита. Он переходит в категорию подлежащих погашению немедленно по предъявлении требования. Датой окончания отчетного периода является 31 декабря. Кредитор 31 декабря соглашается не требовать погашения займа, предоставляя 12 месяцев для исправления нарушения. Долгосрочный кредит отражается в составе долгосрочных обязательств ввиду предоставления дополнительного периода.

В тех случаях, когда кредиты классифицируются как краткосрочные обязательства, требуется раскрывать информацию о некорректирующих событиях (в соответствии с МСФО (IAS) 10), если в интервале между датой окончания отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности имели место следующие события:

(i) рефинансирование на долгосрочной основе;

(ii) исправление нарушений условий договора о предоставлении долгосрочного кредита;

(iii) предоставление кредитором для исправления нарушений условий договора о предоставлении долгосрочного кредита дополнительного периода, который оканчивается как минимум спустя двенадцать месяцев после окончания отчетного периода.

В целях отражения некорректирующих событий в примечаниях раскрывается дополнительная информация, но отчетность не корректируется. Таким образом, краткосрочные обязательства остаются краткосрочными обязательствами.

14. Информация, представляемая в отчете о финансовом положении (бухгалтерском балансе)

Непосредственно в составе отчета о финансовом положении должны быть представлены как минимум следующие статьи:

(i) основные средства;

(ii) инвестиционная недвижимость;

(iii) нематериальные активы;

(iv) финансовые активы - за исключением показателей, указанных в пунктах (v), (viii) и (ix);

(v) инвестиции, отраженные по методу долевого участия;

(vi) биологические активы;

(vii) запасы;

(viii) дебиторская задолженность покупателей и прочие виды дебиторской задолженности;

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

(ix) денежные средства и эквиваленты денежных средств;

(x) активы, классифицированные как удерживаемые для продажи, и активы, включенные в группу выбытия, классифицированные как удерживаемые для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5 (см. ниже);

(xi) кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам, а также прочие виды кредиторской задолженности;

(xii) резервы;

(xiii) финансовые обязательства - за исключением показателей, указанных в пунктах (x) и (xi);

(xiv) обязательства и активы по текущим налогам (в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);

(xv) активы и обязательства по отложенным налогам (в соответствии с положениями МСФО (IAS) 12);

(xvi) доля меньшинства, представленная в капитале;

(xvii) акционерный капитал, выпущенный компанией, а также фонды (резервный капитал), принадлежащие владельцам материнской компании.

Также непосредственно в составе отчета о финансовом положении должны быть представлены следующие статьи:

i. все активы, классифицируемые как предназначенные для продажи, и активы, включенные в группу выбытия, классифицированные как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5; и

ii. обязательства, включенные в группу выбытия, классифицированные как предназначенные для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

Дополнительные статьи, разделы и промежуточные итоги должны вводиться непосредственно в состав отчета о финансовом положении в том случае, когда их представление способствует лучшему пониманию финансового положения организации.

ПРИМЕР – налоговые убытки

Банк несет существенные налоговые убытки, перенесенные на будущие периоды по налоговым расчетам в своей стране, а также налоговые обязательства за рубежом. В целях более четкого представления информации о финансовом положении в балансе приводятся дополнительные статьи, расшифровывающие обязательства по налогам: внутренние и зарубежные.

Активы (и обязательства) по отложенным налогам всегда представляются как внеоборотные (долгосрочные).

Дополнительные статьи вводятся в том случае, когда величина, характер, назначение (функция) объекта (или совокупности аналогичных объектов) таковы, что их отдельное представление позволяет лучше продемонстрировать финансовое положение.

Способ описания и последовательность статей отчетности могут быть изменены в соответствии с характером деятельности организации, спецификой ее операций, что позволит отразить информацию в форме, более удобной для формирования представлений о

финансовом положении организации. Например, в целях применения требований МСФО (IFRS) 7 банк вносит соответствующие поправки в вышеуказанные раскрытия.

Профессиональное суждение о целесообразности введения дополнительных статей строится на основе анализа:

- (i) характера и ликвидности активов;
- (ii) функционального назначения активов;
- (iii) величины, характера и сроков исполнения обязательств.

ПРИМЕР – классификация активов по их функциональному назначению

Компания сдает в аренду копировальную технику и аппараты по продаже напитков. Выделение в отчетности финансовых результатов и используемых чистых активов (активов и обязательств) по каждому направлению (функции) бизнеса будет более удобно для пользователей.

Использование различных методов оценки для различных классов активов предполагает, что их характер (или функция) различаются и, соответственно, их следует представлять как отдельные статьи. В соответствии с МСФО (IAS) 16 одни группы основных средств могут учитываться по первоначальной стоимости, а другие – по переоцененной стоимости.

15. Информация, представляемая либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях

Организация обязана либо в составе отчета о финансовом положении, либо в примечаниях дополнительно расшифровывать строки отчета о финансовом положении по видам деятельности.

Степень детализации в представлении информации определяется требованиями МСФО, а также величиной, характером и функциональным назначением соответствующих объектов.

Раскрытие информации может варьироваться в зависимости от специфики объекта, например:

(i) объекты основных средств подразделяются на классы в соответствии с МСФО (IAS) 16;

(ii) дебиторская задолженность подразделяется на следующие группы:

- дебиторская задолженность покупателей (торговая);
- дебиторская задолженность связанных сторон;
- по авансам выданным;
- прочая;

(iii) более детальная классификация запасов включает следующие статьи:

- товары,
- производственные запасы,
- материалы;

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

- незавершенное производство;
- готовая продукция;
- (iv) резервы подразделяются на резервы по вознаграждениям работникам и прочие;
- (v) капитал и фонды подразделяются на различные классы, например:
 - оплаченный акционерный капитал;
 - эмиссионный доход;
 - фонды.

Организация должна раскрывать или в отчете о финансовом положении, или в примечаниях следующую информацию:

- (1) по каждому классу акционерного капитала:
 - (i) количество акций зарегистрированной эмиссии;
 - (ii) количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но оплаченных не полностью;
 - (iii) номинальная стоимость акции или указание на отсутствие номинальной стоимости акции;
 - (iv) числовая сверка количества акций, находящихся в обращении, на начало и на конец отчетного периода;
 - (v) права, привилегии и ограничения по каждому классу акций, включая ограничения на распределение дивидендов и возврат капитала;

(vi) акции, выкупленные самой организацией или ее дочерней или ассоциированной компанией;

(vii) акции, зарезервированные для эмиссии по опционам или договорам на размещение акций, с указанием сроков и сумм эмиссии;

(2) описание характера и назначения каждого фонда в составе капитала.

ПРИМЕР – «нормативный» фонд (резервный капитал)

Законодательство некоторых стран требует от компаний направлять до 10% годовой прибыли на формирование резервного капитала, иногда называемого резервным фондом, средства которого не могут быть распределены среди акционеров (за исключением случая ликвидации компании, после всех выплат кредиторам). Такие правила могут вызывать недовольство инвесторов, так как они ограничивают размер дивидендов.

Организация, не имеющая акционерного капитала, например товарищество или доверительный фонд, обязана раскрывать информацию, аналогичную вышеприведенной, показывая изменения, произошедшие в течение отчетного периода, по каждой категории капитала, а также права, привилегии и ограничения по каждой категории капитала.

16. Отчет о совокупном доходе

Предприятие должно учесть все позиции прибылей и убытков, признанных за период:

- (i) в одном отчете о совокупном доходе, или

- (ii) в двух отчетах: в отчете, отражающем компоненты прибыли или убытка (отдельный отчет о прибылях и убытках) и во втором отчете, начиная с учета прибылей и убытков и отражающий компоненты прочего совокупного дохода (отчет о совокупном доходе).

Информация, которую необходимо представить в отчете о совокупном доходе:

Непосредственно в отчете о совокупном доходе должны быть представлены как минимум следующие статьи:

- (а) выручка;
- (б) расходы на финансирование;
- (в) доля прибыли ассоциированных компаний и совместных предприятий, определенная на основе долевого метода;
- (в 2), если финансовый актив повторно классифицирован так, чтобы это было измерено в сходной цене, любой выгоде или потере, являющейся результатом различия между предыдущей балансовой стоимостью и ее сходной ценой в дате переклассификации (как определено в IFRS 9);
- (г) расходы по налогам;
- (д) единая сумма, включающая в себя итогов:
 - (i) прибыль или убыток после вычета налогов от прекращенной деятельности, и
 - (ii) выручка или убытки после вычета налогов, признанные по справедливой стоимости за

вычетом расходов на продажу, или выбытию активов или групп выбытия, входящих в состав прекращенной деятельности;

- (е) прибыль или убыток;
- (ж) каждый компонент прочего совокупного дохода, классифицируемый по характеру операций (за исключением сумм, указанных в (з));
- (з) доля прочего совокупного дохода ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная по методу пропорциональной консолидации (или по методу долевого участия); и
- (и) общий совокупный доход.

Предприятие должно раскрыть следующие позиции в отчете о совокупном доходе

- (а) прибыли и убытки за период, причитающиеся:
 - (i) доле меньшинства, и
 - (ii) владельцам капитала материнской компании.
- (б) общий совокупный доход за период, приходящийся на:
 - (i) долю меньшинства, и
 - (ii) основных акционеров.

Дополнительные статьи, разделы и промежуточные показатели должны предоставляться непосредственно в отчете о совокупном доходе и отдельном отчете о прибылях и убытках (если он представляется) в том случае, когда их представление позволяет лучше описать финансовое положение организации.

В связи с тем, что хозяйственные операции различаются по частоте, доходности, а также прогнозируемости результатов, раскрытие компонентов финансового результата лучше позволяет объяснить, как он был получен, и помогает в построении прогнозов.

Для объяснения особенностей формирования финансового результата непосредственно в состав отчета о совокупном доходе и отдельного отчета о прибылях и убытках (если он представляется) вводятся дополнительные статьи, а в описание (и последовательность статей) вносятся поправки, когда это необходимо.

ПРИМЕР – Порядок представления компонентов отчета о прибылях и убытках

Проблема

Описание и порядок позиций в составе отчетов о прибылях и убытках необходимо поменять, если такой формат представления лучше иллюстрирует характер деятельности.

Может ли руководство представить позиции в отчете о прибылях и убытках в порядке, отличающемся от предусмотренного в МСФО (IAS) 1?

История вопроса

Руководство предприятия А хочет представить результаты деятельности ассоциированных компаний, учтенные по методу долевого участия перед статьей затраты на финансирование.

Ниже представлена выдержка из представляемого предприятием отчета о прибылях и убытках:

Доля результатов ассоциированных компаний	XXX
Расходы на финансирование	(XX)
Прибыль до уплаты налогов	XXX

Решение

Существует предложенный порядок позиций, которые необходимо учитывать в составе отчета о прибылях и убытках: затраты на финансирование представляются до результатов ассоциированных компаний.

Отклонение от общей последовательности редко, хотя и разрешено, когда необходимо объяснить почему это было сделано.

Дополнительно руководство должно последовательно представлять и классифицировать позиции дохода о прибылях и убытках от периода к периоду.

При этом следует принимать во внимание фактор существенности, а также характер (и назначение) компонентов доходов и расходов. Например, банк в целях выполнения требований МСФО (IFRS) 7 вносит в формат представления свои корректировки.

Ни одна из статей не может быть представлена как чрезвычайная ни в составе отчета о прибылях и убытках, ни в примечаниях.

Доходы и расходы за период

Предприятие должно признать все позиции доходов и расходов за период в прибылях и убытках, если МСФО не требуют или разрешают поступить иначе. Дивиденды не показывают в отчете о прибылях и убытках за период.

Некоторые МСФО конкретизируют обстоятельства, при которых предприятие признает отдельные позиции вне прибылей и убытков текущего периода. МСФО (IAS) 8 конкретизирует два таких случая: исправление ошибок и влияние изменений в учетной политике.

Другие МСФО требуют или разрешают, чтобы компоненты прочего совокупного дохода, которые отвечают определению прибыли и убытка, указанному в Концепции, исключались из прибыли или убытка.

Прочий совокупный доход за период

Предприятие должно раскрыть сумму налога на прибыль в отношении каждого компонента прочего совокупного дохода, включая реклассификационные корректировки, либо в отчете о совокупном доходе, либо в примечаниях.

Предприятие может учесть компоненты прочего совокупного дохода:

(i) либо за вычетом влияния налогообложения, либо

(ii) до влияния налогообложения единой суммой, показывающей совокупную величину налога на прибыль, относящуюся к данным компонентам.

Предприятие должно раскрыть реклассификационные корректировки, относящиеся к компонентам прочего совокупного дохода.

Другие МСФО конкретизируют, классифицируются ли в прибылях и убытках (и если да, то когда) суммы, ранее признанные в прочем совокупном доходе. Такие реклассификации описываются в МСФО (IAS) 1 как «реклассификационные корректировки».

Реклассификационная корректировка учитывается вместе с соответствующим компонентом прочего совокупного дохода в том периоде, когда корректировка реклассифицируется в доход или расход.

Например, прибыль, вырученная при продаже имеющихся в наличии для продажи финансовых активов, включается в доходы и расходы текущего периода. Эти суммы могли быть признаны в прочем совокупном доходе как нереализованная прибыль в текущем или предыдущем периоде. (Под IFRS 9, исчезнут доступные для продажи финансовые инструменты.)

Эта нереализованная прибыль должна быть вычтена из прочего совокупного дохода в период, в котором реализованная прибыль классифицируется в доходы и расходы, чтобы избежать ее включения в общую сумму совокупного дохода дважды.

Предприятие может учесть реклассификационные корректировки в отчете о совокупном доходе или в примечаниях. Предприятие, учитывающее реклассификационные корректировки в примечаниях, учитывает компоненты прочего совокупного дохода после всех соответствующих реклассификационных корректировок.

Реклассификационные корректировки возникают, например, при реализации зарубежной деятельности (см. МСФО (IAS) 21), при прекращении признания имеющихся в наличии для продажи финансовых активов (см. МСФО (IAS) 39) и когда хеджируемая прогнозируемая операция влияет на доход или расход (см. МСФО (IAS) 39 при хеджировании потоков денежных средств).

ПРИМЕР – учет курсовой разницы

Проблема

Курсовые разницы возникают при пересчете финансовой отчетности иностранного предприятия из одной валюты в другую для ее включения в консолидированную финансовую отчетность отчитывающегося предприятия.

Руководство должно классифицировать такую курсовую разницу по счетам капитала до выбытия инвестиций в зарубежную деятельность. (МСФО (IAS) 21).

Каким образом руководство должно учитывать курсовую разницу в отчете об изменениях капитала?

История вопроса

Предприятие имеет дочерние компании в нескольких странах. Все компании консолидируются, и руководство классифицирует курсовую валютную разницу, возникающую в результате пересчета финансовой отчетности дочерних компаний из одной валюты в другую, как фонд по курсовых разниц в капитале.

Решение

Руководство должно учитывать прибыль/убытки от пересчета в составе отчета об изменениях капитала.

Дополнительно руководство должно приводить в примечаниях к финансовой отчетности выверку суммы курсовой разницы на начало и конец периода.

Реклассификационные корректировки не возникают при изменениях прибыли от переоценки, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38, или по актуарным прибылям и убыткам по пенсионному обеспечению работников, признанному в соответствии с МСФО (IAS) 19.

Эти компоненты признаются в прочем совокупном доходе и не реклассифицируются на доход и расход в последующих периодах.

Изменения в прибыли от переоценки запасов могут переноситься на нераспределенную прибыль в последующих периодах, когда актив используется или когда он снимается с учета (см. МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38).

Актуарные прибыли и убытки учитываются в нераспределенной прибыли в период, когда они были признаны в составе прочего совокупного дохода (см. МСФО (IAS) 19).

**Представление отчета о прибылях и убытках –
Новости МСФО – Июнь 2005 г.**

Любая группа, проводящая международные операции, вне зависимости от того, торгуются ли на бирже ее ценные бумаги или нет, выиграет, если поможет заинтересованным пользователям понять свою финансовую отчетность.

МСФО (IAS) 1, стандарт, описывающий представление финансовой отчетности, содержит общие рекомендации по формату представления отчетности. Качественные характеристики финансовой отчетности в Концепции МСФО представляют собой только общие рекомендации.

Для компаний: общие рекомендации дают возможность маневра в выборе формата представления финансовой отчетности.

Достаточно большой уровень свободы в трактовке фактов и событий хозяйственной жизни может привести к искажению финансовой отчетности и повлиять на решения пользователей. Регуляторы не одобряют такую гибкость и потребуют придерживаться строгих правил, что может потребовать повторного представления отчетности.

Каким образом компании могут добиться эффективного и прозрачного представления результатов своей деятельности?

Формат представления отчетности тоже имеет значение

Большинство пользователей изучают отчет о прибылях и убытков, в первую очередь, чтобы получить информацию о результатах деятельности компании. Примечания могут представить полезную дополнительную информацию, но их объем и сложность часто мешают пользователям изучить их детально.

Представление отчета о прибылях и убытках может повлиять на принятие решений пользователями. МСФО (IAS) 1 разрешает предприятиям составлять свой отчет о прибылях и убытках на функциональной основе (производственные затраты, выручка, маркетинг и т.д.) или по характеру расходов (зарплаты, аренда, амортизация и т.д.).

Искушение совместить оба подхода велико, но сохранится ли при этом прозрачность и сопоставимость?

Представьте две аналогичные компании: одна не включает амортизацию в производственные затраты при расчете величины валового дохода, показывая при этом амортизацию отдельной строкой; другая компания включает амортизацию производственного оборудования в производственные затраты, чтобы отразить полную картину функциональной деятельности.

Может показаться, что компания, которая смешивает функциональную классификацию и классификацию по видам расходов, получает больше валовой прибыли. Но это отражает только выбор формата представления информации, а не реальную картину деятельности данной компании.

Представление информации по первой схеме введет пользователя в заблуждение, и помешает сравнить деятельность этой компании с другой.

Промышленная практика

Многие компании утверждают, что аналитики требуют определенных раскрытий в составе отчета о прибылях и убытках, которые не определены или не требуются в соответствии с МСФО. Примером тому является «прибыль до уплаты налогов, процентов, износа и амортизации» (ЕВITDA), которая используется во многих капиталоемких отраслях промышленности.

Существует много различных методов расчета. Одни компании исключают всю амортизацию из статьи «промежуточный результат – всего»; другие также исключают все существенные наращения, такие как резервы на реструктуризацию или обесценение. Это делает ЕВITDA достаточно широкой категорией, сопоставимой в разных компаниях.

Затем аналитики должны произвести ряд корректировок, опубликованных в ЕВITDA, основываясь на информации, содержащейся в примечаниях. Раскрытие части информации в отчете о прибылях и убытках (часто без объяснения порядка ее формирования) не добавляет ему ценности в глазах пользователей.

Прозрачность

Отчетность получается прозрачной, если используются формат, аналогичный приведенному в руководстве по применению в МСФО (IAS) 1. Промежуточные результаты и дальнейшие позиции дают более ясное представление, если выполняются определенные критерии (см. пример ниже).

Прочие часто задаваемые вопросы по отчетности

Использование промежуточных результатов «операционной прибыли»: многие компании раскрывают «Операционную прибыль» даже когда МСФО этого не требует. Если такие цифры представлены, МСФО (IAS) 1 отмечает, что тогда предполагается, что вся деятельность является частью операций, за исключением результатов финансовой деятельности, инвестиций, имеющихся в наличии для продажи, прекращенной деятельности и налогообложения.

«Однократные» или «исключительные» результаты: еще одной часто используемой статьей промежуточных результатов является разделение операционной прибыли на «повторяющиеся» и «однократные» операции. Руководство может выбрать такое разделение, потому, что местные ОПБУ предусматривают такую классификацию.

Такие промежуточные результаты обычно не способствуют прозрачности и последовательности представления, но могут быть приемлемы, если выполняются общие критерии для смешанного представления информации (см. пример ниже).

Реструктуризация: поскольку реструктуризация не является отдельным видом деятельности, использование отдельной строки для представления расходов на реструктуризацию не является обоснованным.

Вывод

Представление отчета о прибылях и убытках может привести к несопоставимости данных между компаниями, даже если исходные данные сходны. Компания, которая следует требованиям МСФО (IAS) 1, снизит уровень субъективности в представлении своей отчетности и повысит ее сопоставимость с отчетностью других компаний.

Когда приемлемо использование смешанного представления информации?

Смешение подходов в классификации, а также использование промежуточных результатов единственно приемлемо, когда выполняются все нижеперечисленные требования:

Представленная отчетность не вводит в заблуждение: представленный отчет о прибылях и убытках должен быть объективным. Предлагаемая разбивка не должна привести к представлению недостоверной величины производственных затрат и к завышению общего валового дохода.

Риск возникновения недостоверности может возникнуть, если промежуточные итоги становятся более важными, чем отдельные статьи и промежуточные итоги, которые обычно требуются в соответствии с МСФО.

Представление информации должно применяться последовательно в течение нескольких лет, и правила должны быть раскрыты в учетной политике.

Предприятие, которое хочет представить промежуточные результаты однократных операций, должно раскрыть учетную политику, которая описывает правила классификации, чтобы избежать выборочного представления позиций, подлежащих классификации как однократные.

Разбивка расходов по характеру приводится в примечаниях к финансовой отчетности, в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1: разбивку следует помещать в отдельном примечании, итоговая сумма в котором равна сумме, приведенной в отчете о прибылях и убытках.

17. Информация, представляемая либо в отчете о прибылях и убытках, либо в примечаниях

Информацию о характере и величине существенных статей отчета о прибылях и убытках следует раскрывать отдельно.

Отдельно раскрывается информация о прибылях и убытках:

- (i) уменьшение стоимости запасов до чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой суммы (а также восстановление указанных сумм);
- (ii) создание резервов на реструктуризация деятельности организации (и восстановление резервов, из которых покрываются расходы на реструктуризацию);
- (iii) выбытие объектов основных средств;

- (iv) выбытие инвестиций;
- (v) прекращенная деятельность;
- (vi) расчеты по результатам судебного процесса;
- (vii) восстановление прочих резервов.

Организация обязана представлять аналитическую структуру расходов, используя классификацию, основанную либо на характере, либо на функциональном назначении расходов, в зависимости от того, какой из классификационных признаков более уместен.

Предприятиям рекомендуется представлять анализ в отчете о совокупном доходе или в отдельном отчете о прибылях и убытках, если он представляется).

ПРИМЕР – классификация результатов по их назначению

Компания сдает в аренду копировальную технику и аппараты по продаже напитков. Выделение в отчетности финансовых результатов и используемых чистых активов по каждому направлению (функции) бизнеса способствует лучшему представлению информации.

В целях более наглядного представления компонентов финансового результата, которые могут различаться по частоте, доходности, а также по прогнозируемости, расходы разбиваются на подклассы. Аналитическая разбивка представляется в одном из двух форматов.

Первый формат предусматривает разбивку на основе характера расходов. Расходы в отчете о прибылях и

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

убытках группируются в зависимости от их природы (например, расходы на амортизацию, приобретение материалов, транспортировку, вознаграждение работникам или на рекламу) и не структурируются по функциональному назначению внутри организации.

Распределение расходов по функциональному назначению необязательно. Пример классификации на основе характера расходов приведен ниже:

Выручка	X
Прочие доходы	X
Изменения запасов готовой продукции и незавершенного производства	X
Сырье и расходные материалы	X
Вознаграждение	X
Амортизационные расходы	X
Прочие расходы	X
Совокупные расходы	(X)
Прибыль	X

Второй формат предусматривает структурирование по функциональному назначению расходов или на основе себестоимости. При этом расходы подразделяются на собственно себестоимость, расходы по сбыту (коммерческие) и административные (управленческие) расходы.

Как минимум, организация должна раскрыть информацию о себестоимости продаж отдельно от других расходов.

Данный метод позволяет представить пользователям более обобщенную информацию, чем метод классификации затрат на основе их характера, однако структурирование расходов по функциональному назначению может потребовать произвольного распределения затрат и профессионального суждения. Пример классификации расходов по их функциям приведен ниже:

Выручка	X
Себестоимость продаж	(X)
Валовая прибыль	X
Прочие доходы	X
Коммерческие расходы	(X)
Управленческие расходы	(X)
Прочие расходы	(X)
Прибыль	X

Организации, которые классифицируют расходы по функциям, обязаны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и вознаграждения работникам.

Выбор формата представления зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера деятельности организации. Оба формата позволяют продемонстрировать те затраты, которые изменяются прямо или косвенно в зависимости от объема продаж (или производства).

Наиболее приемлемый формат представления выбирает руководство организации. Так как если сведения о характере расходов полезны для прогнозирования движения денежных средств, то при использовании классификации расходов по функциональному назначению потребуется дополнительное раскрытие информации.

ПРИМЕРЫ – учет курсовой разницы

Проблема

Курсовые разницы возникают при пересчете из одной валюты в другую в финансовой отчетности дочернего предприятия для ее включения в финансовую отчетность отчитывающегося предприятия.

Руководство должно аккумулировать такую курсовую разницу на счетах капитала до момента реализации, инвестиций.

Каким образом руководство должно учитывать курсовую разницу в отчете об изменениях капитала?

История вопроса

Предприятие имеет дочерние компании в нескольких зарубежных странах. Все компании являются консолидируемыми, и руководство классифицирует курсовую валютную разницу, возникающую в результате пересчета финансовой отчетности дочерних компаний из одной валюты в другую, как фонд курсовых разниц в капитале.

Решение

Руководство должно учитывать прибыль/убытки от пересчета в составе отчета об изменениях капитала.

Дополнительно, руководство должно приводить в примечаниях к финансовой отчетности, выверку суммы курсовых разниц на начало и в конец периода.

Представление капитализированных расходов

Проблема

При представлении анализа расходов по их характеру, расходы суммируются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с характером, и не перераспределяются по видам функций.

Каким образом руководство должно представить расходы, которые были капитализированы в течение периода в отчете о прибылях и убытках?

История вопроса

Предприятие А приводит в отчете о прибылях и убытках анализ расходов по характеру. В течение периода предприятие капитализирует часть расходов на материалы и оплату труда работников в стоимость основных средств.

Решение

Руководство должно учесть затраты на вознаграждения работникам и изменения в запасах на валовой основе. Капитализированные суммы должны быть отражены

отдельно, как уменьшение расходов в отчете о прибылях и убытках. Уровень детализации и существенности снижения должны быть определены в соответствии с размером и существенностью капитализируемых сумм. Ниже приводится пример по раскрытию.

Выручка	X	
Прочие доходы	X	
Изменения запасов готовой продукции и незавершенного производства		X
Сырье и расходные материалы	X	
Вознаграждение	X	
Амортизационные расходы		X
Прочие расходы	X	
За вычетом расходов, капитализированных в стоимость основных средств		(X)
Итого расходов	(X)	

Прибыль	(X)
---------	-----

ПРИМЕР – представление выручки, с учетом к государственной компенсации

Проблема

Предприятия должны отдельно раскрывать характер и сумму позиций прибыли и убытков, когда они являются существенными.

Каким образом руководство должно представить выручку, и государственную компенсацию, в отчете предприятия о прибылях и убытках?

История вопроса

Предприятие А работает согласно условиям государственной лицензии в регулируемой государством отрасли в стране X.

Предприятие получило \$ 3,000,000 от государства в качестве компенсации за потерю дохода, которое понесло предприятие, поскольку лицензионное соглашение было изменено.

Первоначальная лицензия предоставляла предприятию А эксклюзивные права на деятельность в стране X, а после изменения соглашения стала возможной конкуренция со стороны местных предприятий.

Получение платежа было безусловным. Таким образом, руководство признало его в своем отчете о прибылях и убытках по получении. Компенсация составляет примерно 30% дохода текущего года до уплаты налогов.

Решение

Обычно руководство должно признавать компенсацию, полученную от государства, как часть прочего дохода.

Однако, характер и размер компенсации таковы, что руководство должно раскрыть ее как отдельную позицию в составе отчета о прибылях и убытках. Руководство должно представить данную позицию непосредственно после или до позиции прочий доход.

Классификация компенсации в качестве дохода отражает причину компенсации, т.е. потерю прибыли. Компенсацию следовало бы отразить как уменьшение статьи прочие расходы, если бы ее заплатили в качестве компенсации за понесенные дополнительные убытки.

ПРИМЕР – классификация убытков от обесценения

Проблема

Представление расходов в функциональной разбивке представляет собой их классификацию в составе производственных затрат, распределения или административной деятельности.

Каким образом руководство должно классифицировать обесценение гудвила?

История вопроса

Предприятие признало гудвил в результате приобретения дочерних предприятий и ассоциированных компаний, учтенных по методу долевого участия. Одно дочернее предприятие и одна ассоциированная компания расположены в стране, экономика которой находится в состоянии экономического кризиса.

В течение года руководство признало убытки от обесценения гудвила обоих предприятий (дочерней и ассоциированной компании).

Решение

Руководство должно классифицировать обесценение гудвила - дочернего предприятия вместе с прочими расходами, а обесценение гудвила ассоциированной компании, вместе с «долей дохода/расхода ассоциированных компаний».

Классификация убытков от обесценения должна подчиняться тем же правилам классификации, что и расходы, от обесценения других активов.

ПРИМЕР – Использование различного подхода анализу затрат в финансовой отчетности материнской компании и консолидированной финансовой отчетности группы

Проблема

Анализ расходов должен быть представлен с использованием классификации, основанной либо на характере расходов, либо на их функциях внутри предприятия.

Может ли руководство применять оба подхода к классификации расходов в отчете о прибылях и убытках группы?

История вопроса

Предприятие А имеет 6 дочерних предприятий, на долю самого крупного из которых, предприятия Б, приходится 40% результатов группы. Предприятие Б представляет собой отдельный хозяйственный сегмент.

Все предприятия группы представляют функциональный анализ расходов в отдельных финансовых отчетностях, составляемых в соответствии с МСФО, за исключением предприятия Б, которое представляет анализ на основе характера расходов.

Поскольку функциональный анализ расходов предприятия Б не был подготовлен, руководство предприятия А хотело бы представить консолидированный отчет о прибылях и убытках в смешанном формате.

Результаты предприятия Б будут представлены с использованием анализа по характеру расходов, в то

время как результаты остальных предприятий группы будут представлены на функциональной основе.

Руководство предприятия А утверждает, что поскольку деятельность предприятия Б составляет отдельный сегмент, то, следовательно, она несопоставима с остальной деятельностью группы, поэтому использование другого метода представления информации допустимо.

Решение

Нет, руководство не может допустить смешивания двух видов анализа в финансовой отчетности группы. Руководство должно выбрать, какой формат, по функции или по характеру, является более подходящим для консолидированной финансовой отчетности.

Результаты деятельности предприятий группы должны составляться на выбранной основе, что потребует от ряда предприятий преобразовать результаты, представленные в индивидуальной финансовой отчетности, в формат, который применяется при составлении консолидированной финансовой отчетности.

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

	107,250	93,500
--	---------	--------

(ПРИБЫЛЬ ЗА ГОД)	(121,250)	65,500)
Прочий совокупный доход:	20X7г.	20X8г.
Курсовые разницы от пересчета зарубежной деятельности	5,334	10,667
Финансовые активы, имеющиеся для продажи	(24,000)	26,667
Хеджирование денежных потоков	(667)	(4,000)
Доход от переоценки недвижимости	933	3,367
Актуарные прибыли (убытки) по пенсионным планам	(667)	1,333
Доля в прочем совокупном доходе ассоциированных компаний	400	(700)
Налог на прибыль, относящийся к составляющим прочего совокупного дохода	4,667	(9,334)
Прочий совокупный доход после вычета налога	(14,000)	28,000
СУММАРНЫЙ СОВОКУПНЫЙ ДОХОД ЗА ГОД	107,250	93,500
Прибыль, относимая к:		
Владельцам материнской компании	97,000	52,400
Доле меньшинства	24,250	13,100
	121,250	65,500
Суммарный совокупный доход, относимый к:		
Владельцам материнской компании	85,800	74,800
Доле меньшинства	21,450	18,700

18. Отчет об изменениях капитала

Данный отчет во многих странах был введен недавно. Традиционно большая часть изменений собственных средств отражалась непосредственно в составе отчета о прибылях и убытках. Там же отражались и дивиденды (но, как правило, не увеличение капитала).

В отчете о прибылях и убытках расшифровывалась разница между входящим и исходящим остатком капитала. Во многих странах запрещалось относить доходы и расходы непосредственно на капитал. Побудительным стимулом к введению подобного отдельного отчета явилась необходимость адекватного отображения результатов операций с иностранной валютой в связи с наличием инвестиций, в зарубежную деятельность и переоценки.

Указанный отчет предназначен для сверки данных отчета о прибылях и убытках и данных о движении капитала за отчетный период.

Резервы (фонды) - краткое изложение

Что такое «резервы» /(фонды)?

Фонды наряду с акционерным капиталом и собственными долевыми инструментами формирует составляющую

капитала, инвестированного собственниками компании, в **отчете о финансовом положении** предприятия. В МСФО резервам не дается специального описания.

Резервы включают: резервы справедливой стоимости, резерв по хеджированию, резервный фонд по переоценке активов, резервы по курсовой разнице и нераспределенную прибыль. Эти резервы возникают при корректировке справедливой стоимости и при пересчете средств из одной валюты в другую, которые по МСФО даются в капитале, а не в прибыли.

Резервы не переоцениваются, однако они могут быть пересчитаны, в случае, если предприятие отчитывается в валюте страны с гиперинфляционной экономикой.

Резервы переоценки по справедливой стоимости

Нераспределенные прибыли/убытки (за вычетом налогов) по инвестициям, классифицированным как имеющиеся в наличии для продажи, должны признаваться в капитале. Эти прибыли/убытки переносятся в отчет о прибылях и убытках в момент выбытия или когда актив обесценивается.

Резерв по хеджированию

МСФО требуют, чтобы эффективная составляющая прибылей и убытков за вычетом налогообложения возникающая в результате переоценки инструмента хеджирования аккумулировалась как отдельный компонент капитала при хеджировании денежных потоков.

Эти отложенные прибыли и убытки переносятся в отчет о прибылях и убытках в момент, когда хеджируемая статья влияет на отчет о прибылях и убытках.

Если денежные потоки по инструменту хеджирования приводят к признанию нефинансового актива или обязательства в отчете о финансовом положении, предприятие имеет право скорректировать стоимость актива или обязательства на сумму, отложенную в капитале.

Однако это не разрешено, если денежные потоки по хеджируемому инструменту приводят к признанию финансового актива или обязательства.

Если отношения хеджирования прекращаются из-за того, что какой-либо критерий по учету хеджирования больше не выполняется, хеджирование аннулируется или инструмент хеджирования более не является эффективным, продается или заканчивается, то прибыли/убытки, накопленные в капитале:

- либо учитываются в прибылях и убытках, если появление хеджируемой единицы более не ожидается; либо
- остаются в капитале до возникновения хеджирования потоков денежных средств, или когда их возникновение более не ожидается.

Фонд переоценки активов

После первоначального признания единица основных средств может быть переоценена по справедливой стоимости.

Прибыль от переоценки признается в капитале, если только она не компенсирует снижение справедливой стоимости того же актива, который ранее был признан в качестве расхода; в этом случае она признается в прибылях и убытках.

Последующее снижение справедливой стоимости должно учитываться на счете этого резерва.

Периодически прибыль от переоценки за вычетом налогообложения может переноситься на нераспределенную прибыль. Реализованная сумма представляет собой разницу между амортизацией, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и амортизацией, рассчитанной на основе цены приобретения актива.

При продаже актива остаток резерва может быть перенесен на нераспределенную прибыль как реализованная прибыль, минуя отчет о прибылях и убытках.

Фонд курсовых разниц

Курсовые разницы при переводе из одной валюты в другую должны признаваться в капитале фонда курсовых разниц.

Корректировки от пересчета денежных сумм из одной валюты в другую в капитале должны быть особо выделены. При продаже зарубежного предприятия совокупная курсовая разница переводится в отчет о прибылях и убытках, и включается в прибыль или убытки по продаже.

Нераспределенная прибыль

Нераспределенная прибыль отражает накопленную прибыль предприятия, за вычетом начисленных дивидендов, которые были выплачены акционерам, и переводы из других фондов, как это указано выше. Совокупный эффект от изменений в учетной политике и от исправления ошибок также отражается в качестве корректировки в нераспределенной прибыли.

Представление и раскрытие информации

Резервы

Предприятие должно раскрыть:

- а) изменения в фонде переоценки по справедливой стоимости, фонде хеджирования, фонде по переоценке активов и фондах курсовых разниц в отдельном отчете об изменениях капитала.
- б) либо в составе отчета о финансовом положении, либо в примечаниях, описание характера и цели каждого фонда, в составе капитала; и

- в) любые ограничения на использование или распределение резервов.

Если использование нераспределенной прибыли и резервов ограничивается законодательно или по решению акционеров, предприятия должны раскрыть специфические условия таких ограничений для каждой позиции.

Нераспределенная прибыль и дивиденды

Предприятие должно раскрыть:

- а) остаток нераспределенной прибыли на начало периода и на конец отчетного периода, а также изменения в нераспределенной прибыли либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечании к финансовой отчетности.
- б) сумму дивидендов, признанную как распределения между акционерами в течение периода, и соответствующие величины на каждую акцию.

Организация обязана представлять отчет об изменениях капитала, отражая непосредственно в отчете:

- (а) общий совокупный доход за период, отражая отдельно общую сумму, причитающуюся владельцам и доле меньшинства;
- (б) по каждому компоненту капитала – влияние ретроспективного применения или ретроспективного

исправления показателей отчетности, признанных в соответствии с МСФО (IAS) 8;

и

- (в) по каждому компоненту капитала – выверку между балансовой стоимостью на начало и конец периода, отдельно раскрывая каждое изменение.

Предприятие должно представить, либо в отчете об изменениях капитала, либо в примечаниях, сумму дивидендов, признанных как распределение владельцам в течение периода.

ПРИМЕР – Отчет об изменениях капитала – взаимозачет прибылей и убытков

Проблема

Может ли предприятие представить в качестве одной статьи только общую сумму прибылей и убытков, признанных напрямую в капитале?

История вопроса

В течение периода предприятие А признало прибыли и убытки от изменений справедливой стоимости имеющихся в наличии для продажи инвестиций и основных средств.

Руководство хочет учесть прибыли и убытки в одной статье в отчете об изменениях капитала, а затем представить сверку изменений в примечании к финансовой отчетности.

Решение

Нет. Предприятие должно учесть каждую из этих позиций отдельно (и их общую сумму) в отчете об изменениях капитала.

Компоненты капитала включают, например, все классы капитала, накопленные остатки по каждому классу прочего совокупного дохода и нераспределенной прибыли.

Изменения в капитале предприятия за срок между началом и концом отчетного периода отражают увеличение или уменьшение его чистых активов в течение этого периода.

За исключением изменений, возникших в результате операций с владельцами, действовавшими в рамках своих полномочий (например, взносы, выкуп долевых инструментов предприятия и дивиденды) и операционных расходов, прямо связанных с данными операциями, общее изменение капитала в течение отчетного периода представляет собой общую сумму доходов и расходов, включая прибыли и убытки, полученные в результате деятельности предприятия в течение этого периода.

МСФО (IAS) 8 требует ретроспективного применения для отражения влияния изменений в учетной политике, за исключением случаев, когда временные (переходные) правила другого МСФО предусматривают иное.

МСФО (IAS) 8 также требует, чтобы пересмотр показателей финансовой отчетности в связи с исправлением ошибок проводился ретроспективно.

Ретроспективное исправление ошибок не является изменениями капитала, однако корректировки делаются к входящему остатку нераспределенной прибыли, за исключением случаев, когда МСФО требуют ретроспективной корректировки другого компонента капитала.

МСФО (IAS) 8 требует раскрытия в отчете об изменениях капитала всех корректировок по каждому компоненту капитала, которые были вызваны изменениями учетной политики и, отдельно, исправлениями ошибок.

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

Эти корректировки раскрываются за каждый сравнительный период и на начало самого раннего из представленных периодов.

Отчет об изменениях в собственном капитале

	акционерный капитал	эмиссионный доход	опционы на акции	резерв переоценки	прочие резервы	нераспределенная прибыль	неконтрольный пакет акций (доля меньшинства)	итого
остаток на 1.1.x5	1250	180	100	65	40	1800	50	3485
корректировка предыдущего года (МСФО (IAS) 8)								0
пересчитанный остаток на 1.1.x5	1250	180	100	65	40	1800	50	3485
выпущенные акции	100	50						150
выпущенные опционы на акции			35					35
исполненные опционы на акции	12	6	-18					0
совокупный доход				-15		455	20	460
дивиденды по обыкновенным акциям						-90		-90
остаток на 31.12.x5	1362	236	117	50	40	2165	70	4040

19. Отчет о движении денежных средств

Информация о движении денежных средств дает пользователям возможность оценить способность организации генерировать денежные средства и оценить ее потребности в денежных средствах. Требования по представлению информации о движении денежных средств и раскрытию соответствующей информации установлены МСФО (IAS) 7.

20. Примечания

Структура

Примечания должны:

- (i) представлять информацию об основах составления финансовой отчетности и о специфике учетной политики;
- (ii) раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представляется непосредственно в финансовой отчетности; и
- (iii) представлять дополнительную информацию для адекватного понимания финансовой отчетности.

Примечания должны представляться упорядоченно. Каждая статья отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе и отдельного отчета о прибылях и убытках (если он представлен), отчета об изменениях капитала или отчета о движении денежных средств должна быть снабжена перекрестной ссылкой на соответствующую информацию в примечаниях.

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

Обычно примечания приводятся в порядке, который помогает пользователям лучше понять данные финансовой отчетности и выполнить ее сопоставление с отчетностью других организаций, а именно:

- (i) указание на соответствие МСФО;
- (ii) краткое изложение основных положений учетной политики для статей, представленных в отчете о финансовом положении и совокупном доходе, в отдельном отчете о прибылях и убытках (если он представлен), в отчете об изменениях капитала или отчете о движении денежных средств, в той же последовательности, в которой представлены отчеты и их статьи;
- (iv) прочая информация, включая:
 - условные обязательства и неучтенные обязательства по заключенным договорам;
 - раскрытие информации нефинансового характера, например задачи и политика организации в области управления финансовыми рисками).

Иногда бывает необходимо или желательно изменить порядок изложения информации в примечаниях. Так, сведения об изменениях справедливой стоимости, отраженные в отчете о прибылях и убытках, могут быть совмещены с информацией о наступлении сроков платежей по финансовым инструментам, несмотря на то, что часть ее относится к отчету о совокупном доходе или отдельному отчету о прибылях и убытках (если он

представлен), а часть – к отчету о финансовом положении.

Упорядоченность примечаний сохраняется в той степени, в какой это целесообразно.

Примечания, содержащие информацию об основах составления финансовой отчетности и специфике учетной политики, могут быть представлены в отдельном компоненте финансовой отчетности.

Раскрытие информации об учетной политике

В разделе, посвященном основным положениям учетной политики, организация обязана раскрывать:

- (i) важные оценки, используемые в финансовой отчетности;
- (ii) прочие положения политики, которые способствуют лучшему пониманию финансовой отчетности.

Пользователей следует информировать о важных оценках (первоначальная стоимость, текущая стоимость, чистая цена продажи, справедливая стоимость или возмещаемая величина), так как они существенно влияют на результаты анализа (см. учебное пособие «Основы составления и представления финансовой отчетности»).

Когда в финансовой отчетности используется не один вид оценки, например в случае переоценки определенных классов активов, то достаточно указать категории активов (или обязательств), для оценки которых применяется соответствующая база.

При принятии решения о целесообразности раскрытия информации о конкретном аспекте учетной политики руководство учитывает полезность такого раскрытия с точки зрения объяснения влияния хозяйственных операций на финансовый результат и финансовое положение организации.

Раскрытие специфики учетной политики особенно важно, когда она определяется выбором из альтернативных вариантов, допускаемых МСФО.

Некоторыми МСФО устанавливаются специальные требования по раскрытию информации о конкретных аспектах учетной политики, в том числе о выборе между различными допустимыми альтернативными методами учета, который делает руководство.

ПРИМЕРЫ – Раскрытие информации о выборе руководства

МСФО (IAS) 16 требует раскрытия информации об оценке различных классов основных средств.

Организации следует принимать во внимание характер своей деятельности и представлять в отчетности те положения учетной политики, разъяснения которых ожидали бы пользователи от организации данного вида.

ПРИМЕР – Налоги

Организация, прибыль которой облагается налогом, раскрывает информацию о своей политике по учету

налогов на прибыль, в том числе в отношении обязательств (и активов) по отложенным налогам.

ПРИМЕР – Зарубежная деятельность и иностранная валюта

Когда организация ведет зарубежную деятельность или операции в иностранной валюте, то от нее ожидают раскрытия информации о методах признания прибыли (и убытков) по курсовым разницам.

ПРИМЕР – Консолидированная отчетность

В случае объединения предприятий, необходимо раскрывать учетную политику, используемую для оценки гудвила, а также политику в отношении доли меньшинства.

Выбор учетной политики может быть очень важен в силу особенностей деятельности организации, даже если числовые отчетные показатели за текущий и предыдущие отчетные периоды не являются существенными.

Организация обязана в разделе, посвященном основным положениям учетной политики, или в других примечаниях раскрывать логику профессионального суждения руководства по формированию положений учетной политики, которые оказали наиболее значительное влияние на показатели финансовой отчетности (за исключением тех соображений, исходя из которых применялись учетные оценки).

ПРИМЕР – учетная оценка – гарантийные резервы

Компания начала производство нового изделия. В целях выполнения гарантийных обязательств по претензиям

клиентов был создан гарантийный резерв, но при этом для оценки величины резерва приходится исходить из фактического количества предъявленных претензий по другим видам изделий. Такая ситуация является примером учетной оценки.

Возможные источники недостоверности оценок

- Изменение курса иностранной валюты и влияние на активы или обязательства, выраженные в иностранной валюте;
- допущения при определении суммы резервов;
- процентные ставки, оказывающие влияние на пенсионные обязательства и расчет обесценения.
- сроки полезного использования и ликвидационная стоимость основных средств;
- технологическое устаревание запасов;
- цены на имущество, использованные в качестве основы для переоценки имущества;
- темпы роста и процентный доход, используемые для расчета обесценения основных средств.
- оценка степени завершенности предоставления услуг или по договорам подряда;

Возможные области важных суждений:

- классификация финансовых активов, удерживаемых до погашения;
- признание выручки: перевод всех существенных рисков и вознаграждений;
- классификация сложных лизинговых сделок;
- обесценение инвестиций, имеющих в наличии для продажи;
- определения существования компаниями контроля специального назначения.

Источник: Новости МСФО – Июль 2005 г.

В процессе формирования учетной политики руководство выносит профессиональные суждения по различным вопросам (помимо учетных оценок), которые могут серьезно повлиять на показатели, отраженные в финансовой отчетности. Например, руководство выносит профессиональные суждения при определении:

- (i) момента, когда все существенные риски (и выгоды), связанные с собственностью на арендованные активы, передаются арендатору;
- (ii) являются ли некоторые сделки купли-продажи товаров, по сути, вариантами финансирования, которые не создают выручки;
- (iii) являются ли взаимоотношения между организацией и специальным целевым фондом, по сути, свидетельством

того, что указанный специальный целевой фонд контролируется организацией.

В редких случаях организация владеет большинством акций дочернего предприятия, но не контролирует его, и, таким образом, консолидации не происходит. МСФО (IAS) 27 требует от организации разъяснения причин, по которым собственники организации не контролируют такие компании.

В соответствии с МСФО (IFRS) 12 в тех случаях, когда классификация объектов недвижимости достаточно сложна, следует раскрыть критерии разграничения инвестиционной собственности, объектов недвижимости, используемых для собственных нужд, а также недвижимости, предназначенной для продажи при ходе обычной деятельности.

Ключевые источники информации для оценки в условиях неопределенности

Организация обязана раскрывать в примечаниях основные допущения о развитии событий в будущем, а также другие источники информации, позволяющие отразить в отчетности объекты, имеющие неопределенную оценку в конце отчетного периода, что несет значительный риск будущих существенных корректировок балансовой стоимости активов (и обязательств) в следующем финансовом году.

В отношении таких активов (и обязательств) примечания должны содержать следующую информацию:

(i) характер;

(ii) балансовая стоимость на конец отчетного периода.

Определение балансовой стоимости некоторых активов (и обязательств) предполагает выполнение оценки на конец отчетного периода влияния неопределенных будущих событий на указанные активы (и обязательства).

ПРИМЕР –резервы

Против Банка был возбужден судебный процесс, который был проигран. Сумма совокупных затрат по иску окончательно еще не определена. При подготовке финансовой отчетности проводится предварительная оценка затрат и формируется резерв на их покрытие.

Учетные оценки могут потребоваться, например, при определении:

- возмещаемой суммы по категориям основных средств;
- влияния обесценения запасов в результате морального устаревания;
- резервов на покрытие затрат по результатам судебного процесса;
- долгосрочных обязательств по пенсионным программам для работников.

При определении оценки в расчет принимается временная стоимость денег и другие факторы риска.

Раскрытие такой информации не требуется для активов (или обязательств), характеризующихся риском существенного изменения балансовой стоимости в течение следующего финансового года, если на конец

отчетного периода они оценивались по справедливой стоимости, основанной на последних рыночных ценах.

Необходимая информация раскрывается таким образом, чтобы помочь пользователям понять логику профессиональных суждений руководства о будущих событиях и о других основаниях для оценки в условиях неопределенности.

Характер и степень детализации представляемой информации зависят от характера допущений и от других обстоятельств. Примеры подобного раскрытия информации приведены ниже:

- (i) характер допущения или другой характеристики неопределенности оценки;
- (ii) степень зависимости балансовой стоимости от применяемых методов, допущений и оценок, лежащих в основе ее расчетов, в том числе причины такой зависимости;
- (iii) предполагаемый исход и спектр возможных последствий в течение следующего финансового года, которые могут оказать влияние на балансовую стоимость активов (и обязательств);
- (iv) объяснение изменений ранее принятых допущений, касающихся активов и обязательств, неопределенность оценки которых сохраняется.

ПРИМЕР – неопределенность – судебный процесс

Предсказать результаты судебного процесса в его начале бывает трудно, поэтому в отчетности может быть отражено только условное обязательство.

По ходу судебного разбирательства его результаты могут проясняться, соответственно, в отчетности уже может быть отражен резерв. В финансовые отчеты за ряд отчетных периодов следует включить информацию о развитии данного процесса и идентифицировать неопределенности, которые еще предстоит разрешить.

Раскрытие информации не предполагает представления данных планового или прогнозного характера.

При недоступности данных о степени возможного влияния некоторого основного допущения, организация констатирует тот факт, что развитие событий в течение следующего финансового года может потребовать существенной корректировки балансовой стоимости соответствующего актива (или обязательства).

Во всех случаях организация раскрывает информацию о характере, балансовой стоимости конкретного актива или обязательства (или класса активов или обязательств), на оценку которых влияет данное допущение.

Раскрытие информации о логике конкретных профессиональных суждений, которые выносит руководство в процессе формирования учетной политики организации, не относится к раскрытию информации об оценке в условиях неопределенности.

МСФО (IAS) 37 при определенных обстоятельствах требует раскрывать информацию о важнейших допущениях, касающихся будущих событий, которые повлияют на величину резервов (по их классам).

МСФО (IFRS) 7 предусматривает раскрытие информации о существенных допущениях, на основе которых определяется справедливая стоимость финансовых активов и финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости.

МСФО (IAS) 16 предусматривает раскрытие информации о важных допущениях, на основе которых определяется справедливая стоимость переоцененных объектов основных средств.

21. Капитал

Организация должна раскрывать информацию, которая бы позволила пользователям оценить цели, политику и процесс контроля и регулирования капитала этой организации.

Организация раскрывает следующее:

1. качественную информацию о целях, учетной политике и процессе контроля и регулирования капитала организации, включая:
 - i. описание того, что организация рассматривает как капитал
 - ii. когда на организацию налагаются извне обязательные требования к капиталу, характер этих требований и каким образом эти требования соблюдаются при управлении капиталом; и
 - iii. каким образом организация осуществляет свои цели по управлению капиталом.

2. сводную качественную информацию о том, что составляет капитал. Некоторые предприятия рассматривают некоторые финансовые обязательства (например, некоторые формы субординированного долга) как часть капитала. Другие предприятия при рассмотрении капитала не включают в него некоторые компоненты собственного капитала (например, компоненты, появляющиеся при хеджировании денежных потоков).
3. любые изменения в (1) и (2) по сравнению с предыдущим периодом;
4. соблюдала ли организация обязательные требования к капиталу, налагаемые извне;
5. последствия несоблюдения, если организация не соблюдала указанные требования к капиталу.

Такое раскрытие информации должно основываться на внутренней информации, которая предоставляется руководству организации.

Организация может управлять капиталом несколькими способами, и может подчиняться различным требованиям к капиталу и ограничениям.

Например, группа может включать в себя предприятия, которые занимаются страховой деятельностью и банковской деятельностью, и при этом эти предприятия могут функционировать в нескольких юрисдикциях.

Организация должна раскрывать отдельно информацию по каждому требованию к капиталу (а не совокупную информацию), которому организация должна подчиняться, в тех случаях, когда это может помочь пониманию отчетности пользователями.

22. Раскрытие прочей информации

Организация должна приводить в примечаниях следующие сведения:

- (i) размер дивидендов, объявленных до утверждения финансовой отчетности, но не отраженных в качестве, распределенной владельцам, а также соответствующий размер дивидендов в расчете на акцию;
- (ii) величина неучтенных кумулятивных дивидендов на привилегированные акции.

Организация должна раскрывать следующую информацию, если она не была раскрыта в каких-либо других разделах финансовой отчетности:

- (i) юридический адрес, организационно-правовая форма организации, страна, регистрации (или страна, являющаяся основным местом ведения бизнеса, если отличается от юридического адреса);
- (ii) описание характера деятельности организации и основных направлений деятельности;
- (iii) наименование непосредственной материнской компании и головной материнской компании.

23. Приложение – Поправка к МСФО (IAS) 1 – Новости МСФО – Ноябрь 2007 г.

МСФО опубликовал Поправки к МСФО (IAS) 1 в сентябре 2007 г., завершив таким образом Фазу А совместного проекта МСФО и Совета по стандартам финансовой отчетности (FASB), Поправки унифицируют некоторые аспекты МСФО (IAS) 1 и SFAS 130 «Учет совокупного дохода».

Значение

Операции с владельцами анализируются отдельно от операций, относящихся к деятельности предприятия. Пользователь финансовой отчетности должен будет ознакомиться с пониманием и объяснением нового подхода в представлении информации.

Поправка определяет «владельцев» как «держателей инструментов, классифицированных как капитал». Данное определение также включает проценты на капитал, и, скорее всего, включает и держателей смежных финансовых инструментов, таких как, например, конвертируемые долговые обязательства.

Предприятия, которые ранее представляли отдельную отчетность о признанных прибылях и убытках (SoRIE), теперь будут должны составлять дополнительный отчет об изменениях капитала. Это даст возможность представить информацию, которая ранее указывалась в примечаниях.

Такие предприятия могут принять решение ничего не изменять в своей отчетности о признанных прибылях и убытках или могут соединить SoRIE с отчетом о прибылях и убытках в едином отчете о совокупном доходе.

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

Предприятия более не имеют права представлять отчет об изменениях капитала, который включал бы в себя позиции совокупного дохода и изменения, возникшие в результате операций с владельцами.

Поправка рассматривает согласование концепции совокупного дохода с SFAS 130. Однако все еще существуют некоторые различия. Например, SFAS 130 допускает третий вариант представления совокупного дохода в отчете об изменениях капитала. МСФО (IAS) 1 не допускает применения такого варианта.

Существует ряд других позиций, которые требуются только в соответствии с одним стандартом. Например, поправка к МСФО (IAS) 1 требует, чтобы предприятие указывало долю каждой позиции прочего совокупного дохода ассоциированной компании, а SFAS 130 не дает в этом отношении четко выраженного руководства.

Поправки не затрагивают ряд вопросов, касающихся практического применения МСФО (IAS) 1, например, учета прибыли и убытков от финансовых инструментов. Возможно, эти вопросы будут подняты во время Фазы Б Проекта, но результаты деятельности по этой фазе ожидаются не ранее, чем через несколько лет, и в течение этого периода различия останутся.

Этот факт создает некоторые трудности при оценке влияния налогообложения на каждую позицию в отчете о совокупном доходе.

Внесенные изменения могут, скорее всего, снизить сопоставимость между предприятиями, поскольку эти

изменения предоставляют выбор в представлении финансовой информации и названиях первичной отчетности.

Следующие шаги

Совет по стандартам финансовой отчетности не опубликовал отдельный документ по Фазе А проекта. Совет представит решения, достигнутые по результатам Фазы А, вместе с решениями, принятыми по Фазе Б.

Фаза Б

Оба правления совместно работают над Фазой Б, в течение которой будут рассмотрены более фундаментальные вопросы, такие как:

- Сопоставимые (единообразные) принципы группировки информации в отчетности;
- Графы «итога» и «промежуточные итоги», которые необходимо указывать в каждой отчетности;
- Какой из двух методов представления денежных потоков от операционной деятельности – прямой или косвенный - предоставляет более полезную информацию; и
- Нужно ли реклассифицировать компоненты прочего совокупного дохода в прибылях и убытках, и если да, то какие характеристики операций и событий подлежат реклассификации, и когда ее нужно проводить.

МСФО предполагает опубликовать документ для обсуждения в начале следующего года.

Фаза В

Во время фазы В будет обсуждаться учет и представление промежуточной финансовой информации в ОПБУ США, МСФО может пересмотреть требования МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность».

Обновленный МСФО (IAS) 1 вводится в действие для годовых периодов, начинающихся с 1 января 2009 г. или позже. Более раннее его применение допустимо. Обновление МСФО (IAS) 1 привело к соответствующим изменениям пяти других МСФО (IFRS), двадцати трех МСФО (IAS) и десяти их Интерпретаций.

Ключевые изменения в МСФО (IAS) 1

- Изменения капитала, возникающие в результате операций с владельцами (такие как, дивиденды и обратный выкуп акций) и соответствующее влияние налогообложения учитываются в отчете об изменениях капитала;
- Изменения в капитале, «не относящиеся к владельцам», и соответствующее влияние налогообложения учитываются в отчете о совокупном доходе*;

- Совокупный доход учитывается либо в одном отчете или в двух отчетах (в отчете о прибылях и убытках и отчете о совокупном доходе);

- Дивиденды и суммы в пересчете на акцию учитываются в отчете об изменениях капитала или в примечаниях;

- Отчет о финансовом положении на начало самого раннего из представленных периодов представляется в том случае, если произошла корректировка; и

- Реклассификационные корректировки (перераспределение средств) и соответствующие налоги на прибыль раскрываются в отчете о совокупном доходе.

* - Совокупный доход за период включает доходы и расходы за этот период и компоненты «признанных прибылей и убытков», ранее учтенных в капитале как:

- изменения в прибыли от переоценки;
- актуарные прибыль и убытки по пенсионному плану с установленными выплатами, признанными в капитале;
- прибыль и убытки, возникающие в результате пересчета финансовой отчетности по зарубежной деятельности операциям из одной валюты в другую;
- прибыль и убытки от переоценки финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, и
- эффективная составляющая прибылей и убытков по хеджируемым инструментам при хеджировании потоков денежных средств.

24. Вопросы для самоконтроля

1. Финансовая отчетность дает информацию по следующим параметрам организации:

- (i) активы;
- (ii) обязательства;
- (iii) капитал;
- (iv) доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
- (v) прочие изменения капитала;
- (vi) движение денежных средств;
- (vii) кадровая политика.

1. (i)+(iii)+(iv)+(v)
2. (i) – (iii)
3. (i) – (vi)
4. (i) – (vii)

2. Полный перечень финансовой отчетности включает:

- (i) Отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода;
- (ii) отчет о совокупном доходе за период;
- (iii) отчет об изменениях капитала за период;
- (iv) отчет о движении денежных средств за период;
- (v) примечания, включающие краткое изложение существенных пунктов учетной политики и прочую информацию разъяснительного характера;
- (vi) Отчет о финансовом положении по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода, когда предприятие начинает использовать учетную политику ретроспективно или ретроспективно пересчитывает позиции своей финансовой отчетности, или когда оно реклассифицирует позиции в своей финансовой отчетности.

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

1. (i)+(iii)+(iv)+(v)
2. (i) – (iii)
3. (i) – (iv)+(vi)
4. (i) – (vi)

3. Отчеты о природоохранных мероприятиях и отчеты о добавленной стоимости:

1. являются неотъемлемой частью финансовой отчетности;
2. не относятся к сфере МСФО;
3. никогда не представляются вместе с финансовой отчетностью.

4. Знания пользователя о хозяйственной деятельности и бухгалтерском учете исходно предполагаются:

1. достаточными;
2. отсутствующими;
3. всесторонними.

5. Достоверное представление финансовой отчетности предполагает, что организация будет:

- (i) осуществлять выбор учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8;
- (ii) предоставлять уместную, надежную, сопоставимую и доступную для понимания информацию;

- (iii) обеспечивать раскрытие дополнительной информации;
- (iv) представлять аудиторский отчет.

1. (i)+(iii)+(iv)
2. (i) – (iii)
3. (ii) – (iv)
4. (iii) – (iv)

Несоответствующая МСФО учетная политика разъясняется путем:

1. раскрытия информации о принятой учетной политике;
2. пояснений;
3. представления объяснительной записки;
4. ничем из вышеперечисленного.

7. Когда отступление от МСФО оказывает продолжающееся влияние на показатели:

1. требуется обеспечить выполнение положений МСФО;
2. информация об этом должна раскрываться в каждом отчетном периоде;
3. создается актив по отложенному налогу.

8. Отчетность, составленная на основе принципа непрерывности, предполагает, что хозяйственная деятельность будет продолжаться в течение:

1. 6 месяцев;
2. 1 года;
3. обозримого будущего.

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

9. В июне вы перечислили платеж по аренде фабрики за октябрь, ноябрь и декабрь. Вы относите арендную плату на расход:

1. июня;
2. декабря;
3. октября, ноября и декабря.

10. В июне вы приобрели ряд товаров в кредит, которые оплатите денежными средствами в марте. В вашей отчетности в декабре будет отражена:

1. кредиторская задолженность поставщику;
2. дебиторская задолженность;
3. резерв.

11. Последовательность представления финансовой отчетности предполагает:

1. сопоставимость показателей за различные периоды;
2. отсутствие изменений в учетной политике;
3. отсутствие новых МСФО.

12. Прибыль и убытки по курсовым валютным разницам отражаются:

1. в составе выручки;
2. двумя отдельными статьями;
3. свернуто, отдельной статьей.

13. Восстановление резервов следует отражать:

1. в качестве актива в бухгалтерском балансе; в уменьшение расходов на формирование резерва в отчете о финансовом положении;
3. отдельной статьей в отчете о прибылях и убытках.

14. Каждый компонент финансовой отчетности должен четко идентифицироваться. Помимо этого, следует наглядно раскрывать следующую информацию:

- (i) наименование организации, которая составила финансовую отчетность;
- (ii) составители (авторы) отчетности;
- (iii) указание на объект финансовой отчетности: отдельную организацию или группу;
- (iv) Конец отчетного периода или отчетный период - в зависимости от того, что является более приемлемым для данного компонента финансовой отчетности;

(v) валюта отчетности;

(vi) степень округления отчетных показателей.

1. (i)+(iii)-(vi)
2. (i) – (iii)
3. (i) – (iv)
4. (i) – (vi)

15. Активы и обязательства в отчете о финансовом положении должны представляться:

1. с разбивкой по категориям: оборотные и внеоборотные, долгосрочные и краткосрочные;
2. в целом в порядке изменения ликвидности;
3. или 1, или 2.

16. Вам необходимо рефинансировать свой долгосрочный заем. Датой окончания отчетного периода является 30 июня, вы заключаете договор о рефинансировании в июле и утверждаете финансовую отчетность в августе. Данный заем отражается как:

1. краткосрочное обязательство;
2. долгосрочное обязательство;
3. условное обязательство.

17. Вы нарушаете условия договора долгосрочного займа, в результате заем переходит в категорию подлежащих немедленному погашению по предъявлению. Датой окончания отчетного периода является 30 июня. Заимодавец соглашается не требовать погашения займа до 30 июня,

предоставляя вам, как минимум, 12 месяцев для исправления нарушения. Данный заем отражается как:

1. краткосрочное обязательство;
2. долгосрочное обязательство;
3. условное обязательство.

18. Обязательство по отложенному налогу всегда отражается как:

1. краткосрочное;
2. долгосрочное;
3. условное;

19. Профессиональное суждение о целесообразности отдельного представления дополнительных статей основывается на оценке:

- (i) характера и ликвидности активов;
- (ii) функционального назначения активов;
- (iii) величины, характера и сроков выполнения обязательств;
- (iv) наличия места в финансовой отчетности.

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

1. (i)+(iii)+(iv)
2. (i) – (iii)
3. (ii) – (iv)
4. (iii) – (iv)

20. Отчет о прибылях и убытках должен содержать следующие статьи:

- (i) выручку;
- (ii) расходы на финансирование;
- (iii) долю финансового результата ассоциированных компаний, а также совместных предприятий, определенную на основе долевого метода;
- (iv) прибыль (или убыток) до налогообложения по результатам выбытия активов или погашения обязательств, связанных с прекращаемой деятельностью;
- (v) расходы по налогам;
- (vi) прибыль или убыток.

- 1 (i)+(iii)-(vi)
2. (i) – (iii)
3. (i) – (iv)
4. (i) – (vi)

21. Нижеприведенная информация:

- (i) уменьшение стоимости запасов до чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой суммы (а также компенсация указанных списаний);

- (ii) реструктуризация деятельности организации (и восстановление резервов, из которых покрываются расходы на реструктуризацию);
- (iii) выбытие объектов основных средств;
- (iv) выбытие инвестиций;
- (v) прекращаемая деятельность;
- (vi) выполнение обязательств по результатам судебного процесса;
- (vii) восстановление прочих резервов -

должна быть представлена:

1. непосредственно в отчете о прибылях и убытках;
2. в примечаниях к нему;
3. или 1, или 2.

22. В приведенном ниже отчете о прибылях и убытках

МСФО 1 – Представление финансовой отчетности

Выручка	X
Прочие доходы	X
Изменения запасов готовой продукции и незавершенного производства	X
Сырье и расходные материалы	X
Расходы на вознаграждение работникам	X
Амортизационные расходы	X
Прочие расходы	X
Совокупные расходы	(X)
Прибыль	X

расходы отражены в соответствии:

1. с их характером;
2. со структурой себестоимости продаж;
3. с их функциональным назначением;

23. Отчет об изменениях капитала увязывает:

1. отчет о движении денежных средств с движением капитала;
2. отчет о прибылях и убытках с движением капитала;
3. примечания с движением капитала.

24. Организация обязана представлять отчет об изменениях капитала (а также примечания к нему), отражающие:

(i) прибыль (или убыток) за отчетный период;

(ii) каждую статью дохода и расхода, которая непосредственно относится на капитал, а также итоговые показатели по указанным статьям;

(iii) совокупные показатели доходов и расходов, рассчитанные как сумма (i) и (ii), отражая отдельно итоговые показатели, относящиеся к владельцам капитала материнской компании и к доле меньшинства;

(iv) по каждому компоненту капитала – влияние изменений учетной политики и исправления ошибок, учтенных в соответствии с МСФО (IAS) 8;

(v) суммы операций с владельцами капитала, действовавшими в рамках своих полномочий в качестве владельцев капитала, отражая отдельно распределение дивидендов между владельцами капитала;

(vi) сальдо нераспределенной прибыли (накопленная прибыль или убыток) на начало отчетного периода и на дату окончания отчетного периода, а также изменения в течение отчетного периода;

(vii) сверку балансовой стоимости по каждому классу вложенного капитала и по каждому фонду на начало и конец отчетного периода, отдельно раскрывая информацию по каждому изменению.

- 1 (i)+(iii)-(vi)
2. (i) – (iv)
3. (i) – (vi)
4. (i) – (vii)

25. Примечания должны:

(i) представлять информацию об основах составления финансовой отчетности и об особенностях принятой учетной политики;

(ii) раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представляется непосредственно в составе отчета о финансовом положении, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала или отчета о движении денежных средств;

(iii) представлять дополнительную информацию, позволяющую лучше понять финансовую отчетность;

(iv) содержать указание на соответствие финансовой отчетности требованиям МСФО;

(v) раскрывать основные положения учетной политики;

(vi) представлять дополнительную информацию по статьям, включенным непосредственно в отчет о финансовом положении, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств.

(vii) раскрывать прочую информацию, в том числе:

- условные обязательства и неучтенные обязательства по заключенным договорам;
- информацию нефинансового характера, например задачи и политику организации в области управления финансовым риском).

1. (i)+(iii)-(vi)

2. (i) – (iv)

3. (i) – (vi)

4. (i) – (vii)

26. Учетные оценки необходимы для определения:

(i) возмещаемой величины по классам основных средств;

(ii) влияния обесценения на оценку запасов;

(iii) резервов предстоящих расходов на выплаты по судебным искам;

(iv) долгосрочных обязательств по выплате вознаграждений работникам, например по пенсионным программам;

(v) дебиторской задолженности.

1 (i)+(iii)-(v)

2. (i) – (iii)

3. (i) – (iv)

4. (i) – (v)

27. Примерами информации, раскрываемой в отношении неопределенности, являются:

- (i) характер допущения или другой характеристики неопределенности оценки;
- (ii) зависимость балансовой стоимости от методов, допущений и оценок, применяемых для ее расчетов, включая объяснения причин такой зависимости;
- (iii) предполагаемое разрешение неопределенности и спектр реально возможных его последствий в течение следующего финансового года, которые могут отразиться на балансовой стоимости соответствующих активов (и обязательств);
- (iv) объяснение изменений ранее принятых допущений, касающихся активов и обязательств, неопределенность оценки которых сохраняется;
- (v) совокупное число объектов (операций), которые ранее в отчетности анализировались аналогичным образом.

- 1 (i)+(iii)-(v)
- 2. (i) – (iii)
- 3. (i) – (iv)
- 4. (i) – (v)

28. Следующая информация должна быть раскрыта в примечаниях, если она не была отражена в каких-либо других разделах финансовой отчетности:

- (i). сумма дивидендов, предлагаемых (или объявленных) до утверждения финансовой отчетности к представлению, но не отраженных в качестве распределенной прибыли между владельцами капитала в течение отчетного периода, а также соответствующая сумма дивидендов в расчете на одну акцию;
- (ii). размер неучтенных кумулятивных дивидендов на привилегированные акции;
- (iii). юридический адрес, организационно-правовая форма организации, страна, где зарегистрирован ее юридический адрес (или страна, являющаяся основным местом ведения бизнеса, при отличии от юридического адреса);
- (iv). описание характера и основных направлений деятельности организации;
- (v). наименование материнской компании и головной материнской компании;
- (vi). имена прежних директоров организации.

- 1 (i)+(iii)-(v)
- 2. (i) – (iii)
- 3. (i) – (iv)
- 4. (i) – (v)

19.	2
20.	4
21.	3
22.	1
23.	2
24.	4
25.	4
26.	3
27.	3
28.	3

25. Ответы на вопросы

Вопрос	Ответ
1.	3
2.	4
3.	2
4.	1
5.	2
6.	4
7.	2
8.	3
9.	3
10.	1
11.	1
12.	3
13.	2
14.	1
15.	3
16.	1
17.	2
18.	2

Примечание: в данном учебном пособии использованы следующие публикации компании ПрайсвотерхаусКуперс:

- Применение МСФО
- Новости МСФО
- Решения по бухгалтерскому учету и отчетности