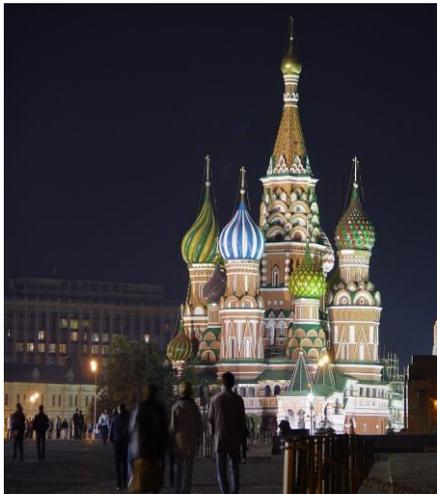


ПОСОБИЕ ПО МСФО

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



МСФО (IAS) 34 Промежуточная финансовая отчетность

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=24#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 рисках), 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>) продвинувших 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=24#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. Смицу** (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=24#tab3>

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ОПРЕДЕЛЕНИЯ	6
МСФО (IAS) 34 ДЛЯ БАНКОВ	6
СОДЕРЖАНИЕ ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	7
РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СОБЛЮДЕНИИ МСФО (IAS) 34	13
РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В ГОДОВОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	15
ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА	16
ПЕРЕСМОТР ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ЗА ПРЕДЫДУЩИЕ ПРОМЕЖУТОЧНЫЕ ПЕРИОДЫ	19
ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	28
ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ	33

Введение

Цель

Цель данного учебного пособия помочь специалистам понять требования МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность».

Промежуточная финансовая отчетность представляет собой полный или сокращенный пакет отчетных форм за период, который короче полного финансового года.

МСФО (IAS) 34 не содержит указаний на то, какие именно компании должны составлять промежуточную финансовую отчетность, с какой периодичностью, и в какой срок после окончания промежуточного периода. Эти вопросы относятся к компетенции национальных правительств, организаций, регулирующих обращение ценных бумаг, фондовых бирж и органов, устанавливающих правила бухгалтерского учета.

МСФО (IAS) 34 применяется в том случае, если компания публикует промежуточную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

МСФО (IAS) 34:

- (i) определяет минимальные требования к содержанию промежуточной финансовой отчетности;
- (ii) устанавливает принципы признания и оценки, на основе которых должен составляться промежуточный финансовый отчет.

Примечания к промежуточной отчетности включают в себя, в основном, комментарии к имевшим место событиям с целью пояснения их влияния на финансовое положение, результаты

деятельности компании за период с даты последней годовой финансовой отчетности и до текущей промежуточной даты. Фактически ни одно из примечаний к годовой финансовой отчетности не повторяется или не уточняется в промежуточном отчете.

При составлении промежуточной финансовой отчетности компания должна применять ту же самую учетную политику, что и для годовой, за исключением случаев, когда изменения учетной политики осуществляются после выпуска последней годовой отчетности, и которые должны отражаться в следующей годовой отчетности.

ПРИМЕР – изменения учетной политики в течение года

В финансовой отчетности за 2006 год вы отражали основные средства с использованием метода оценки по первоначальной стоимости. В течение 2007 года вы принимаете решение о переходе к методу учета по переоцененной стоимости. Это изменение учетной политики должно быть отражено в вашей промежуточной отчетности за 2007 год.

Для промежуточной отчетности оценочные показатели определяются за период с начала финансового года до текущей отчетной даты.

ПРИМЕР - период с начала финансового года до текущей отчетной даты

Вы составляете ежеквартальную промежуточную отчетность. Во втором и третьем отчетах вы отражаете кумулятивные результаты (с начала года до текущей даты) и составляете примечания по данным показателям, а не по результатам только за соответствующий квартал.

Расходы по налогу на прибыль за промежуточный период определяются на основе предполагаемой средней эффективной годовой ставки налога на прибыль, соответствующей оценке годового налога.

ПРИМЕР - ставки налога на прибыль

Для вашей компании действуют 2 ставки налога на прибыль. Прибыль в пределах \$250 000 облагается налогом по ставке 20%. Совокупная прибыль (включая \$250 000), превышающая эту сумму, облагается налогом по ставке 40%.

Ваша прибыль за первый промежуточный отчетный период равна \$200 000. Исходя из предположения о том, что за весь год сумма прибыли составит \$1 млн., в промежуточном отчете вы отражаете расходы по налогу на основе ставки налога 40%.

Существенность следует определять исходя из периода с начала года до текущей отчетной даты, а не с даты начала промежуточного периода. Она также не должна основываться на прогнозируемых годовых данных.

ПРИМЕР - существенность, определяемая на основе промежуточных результатов

Банкротство клиента привело к сокращению вашей промежуточной прибыли на 30%. Однако это окажет минимальное влияние на показатели за год в целом, так как деятельность в течение данного промежуточного периода незначительна, (что обусловлено сезонным характером бизнеса). В то же время, банкротство клиента существенно при рассмотрении промежуточного результата, и такая информация должна надлежащим образом раскрываться в промежуточном отчете.

Цель

Цель МСФО (IAS) 34 состоит в определении минимальных требований к содержанию промежуточного финансового отчета, а также в установлении принципов признания и оценки полной или сокращенной финансовой отчетности за промежуточный период.

Своевременная и надежная промежуточная финансовая отчетность позволяет инвесторам, кредиторам и иным пользователям отчетности лучше понять возможности компании генерировать денежные потоки, а также оценить ее финансовое положение и состояние ликвидности.

Сфера применения

Компаниям, акции которых свободно обращаются на рынках капитала, следует представлять промежуточную финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 34. В частности, им рекомендуется:

- (i) представлять промежуточную финансовую отчетность как минимум за первую половину финансового года;
- (ii) опубликовать свою промежуточную финансовую отчетность в течение 60 дней после окончания промежуточного периода.

Если утверждается, что промежуточная финансовая отчетность компании составлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, то она должна соответствовать всем требованиям МСФО (IAS) 34.

Определения

Промежуточный период – отчетный период, продолжительность которого меньше, чем полный финансовый год.

Промежуточная финансовая отчетность – это финансовая отчетность, содержащая полный или сокращенный пакет финансовых отчетных форм за промежуточный период.

МСФО (IAS) 34 для банков

Публикация промежуточной финансовой отчетности дает возможность банкам представлять заинтересованным сторонам информацию об изменении результатов своей деятельности по сравнению с предыдущей годовой финансовой отчетностью. МСФО (IAS) 34 не определяет ту конкретную информацию, которая должна раскрываться в соответствии с МСФО (IFRS) 7 в отношении рисков.

Банки могут выбрать любой из двух вариантов раскрытия информации:

-обновление данных годовой финансовой отчетности или
-представление информации в том виде, в котором составляется годовая финансовая отчетность.

В условиях экономической кризиса 2007-2008 годов уверенность в устойчивости международной банковской системы была невысока. Промежуточная финансовая отчетность дает возможность, вместо краткого обновления информации, получить более полную информацию, в том

МСФО (IAS) 34 Промежуточная финансовая отчетность

числе по управлению рисками, для оценки надежности и стабильности банков,

Наличие уверенности в надежности банков, эффективном управлении рисками дает возможность снизить стоимость привлечения ресурсов по сравнению с теми банками, которые представляют меньший объем информации о своем финансовом состоянии.

При анализе промежуточной финансовой отчетности специалисты по анализу должны помнить о том, что промежуточная отчетность редко подвергается аудиту. Таким образом, надежность такой промежуточной отчетности ниже годовой финансовой отчетности, проверенной аудиторскими.

Содержание промежуточной финансовой отчетности

МСФО (IAS) 1 устанавливает, что **полный пакет финансовой отчетности** должен содержать следующие компоненты:

- (i) бухгалтерский баланс;
- (ii) отчет о прибылях и убытках;
- (iii) отчет, отражающий или (1) все изменения капитала или (2) изменения капитала, помимо тех, которые обусловлены операциями капитального характера с собственниками и в результате распределения капитала между собственниками компании;
- (iv) отчет о движении денежных средств;
- (v) учетная политика и примечания к финансовой отчетности.

(Примечание: аудиторское заключение не является обязательным, однако обычно его представляют.)

Компания на промежуточные отчетные даты вправе представлять меньший объем информации, чем в своей ежегодной отчетности.

Компания может публиковать полный пакет отчетных форм в своей промежуточной финансовой отчетности, а не сокращенную отчетность, а также некоторые примечания к финансовой отчетности. В публикуемом отчете может быть представлена информация по более широкому перечню статей, по сравнению с их минимальным составом, определенным МСФО (IAS) 34.

Минимальный состав промежуточной финансовой отчетности

В состав минимальной промежуточной финансовой отчетности входят:

- сокращенный бухгалтерский баланс;
- сокращенный отчет о прибылях и убытках;
- сокращенный отчет о движении денежных средств;
- сокращенный отчет об изменениях капитала;
- отдельные примечания к финансовой отчетности.

Требования к содержанию и форме промежуточной финансовой отчетности

Полный пакет отчетных форм, представленных в промежуточном финансовом отчете должен отвечать соответствующим требованиям МСФО (IAS) 1.

МСФО (IAS) 34 требует, чтобы в сокращенных отчетных формах указывались, как минимум, все заголовки и промежуточные итоговые показатели (статьи), отраженные в

последней годовой отчетности, а также представлялись примечания к финансовой отчетности.

Дополнительные статьи или примечания следует вводить в отчетность в том случае, когда их пропуск может ввести в заблуждение пользователей отчетности.

В составе отчета о прибылях и убытках (полного или сокращенного) за промежуточный период должны представляться показатели базовой и разводненной прибыли на акцию в тех случаях, когда компания должна использовать МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию».

МСФО (IAS) 1 указывает на то, какими должны быть основные заголовки и промежуточные итоговые показатели финансовой отчетности.

Изменения капитала, обусловленные операциями с собственниками компании и связанные с распределением прибыли между собственниками, могут отражаться в составе отчета об изменениях капитала или в примечаниях.

Компания составляет промежуточный отчет, отражающий изменения капитала, в том же формате, что и последний годовой отчет.

ПРИМЕР - операции с собственниками компании

Если в отчетности раскрывалась информация о дивидендах и эмиссии акций в примечаниях к годовой финансовой отчетности, а не в отчете об изменениях капитала, то в этом случае при составлении промежуточной отчетности следует использовать тот же способ представления информации.

В том случае, если последняя годовая отчетность компании была консолидированной, то промежуточный отчет также должен быть консолидированным. Принятие решения о включении отдельной отчетности материнской компании в состав промежуточной финансовой отчетности является добровольным.

ПРИМЕР – влияние временного фактора промежуточной отчетности

Компания А владеет 65% дочерней компании Б. А и Б будут готовить свою первую годовую финансовую отчетность в соответствии с МСФО за год, заканчивающийся 31 декабря 2005 г. Таким образом, датой перехода на МСФО для каждой компании является 1 января 2004 г.

Обе компании А и Б имеют акции, которые свободно обращаются на открытом рынке ценных бумаг, но сами компании зарегистрированы на разных биржах. Регулятор А требует публикации полугодовой промежуточной отчетности, в то время как регулятор Б требует публикации промежуточной информации на квартальной основе.

Компания Б, таким образом, публикует свою финансовую отчетность, составленную в соответствии с МСФО, раньше, чем материнская компания. Оба регулятора настаивают на том, чтобы отчетность составлялась в соответствии с МСФО.

Должно ли в этом случае применяться требование МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО», которое указывает, что материнская компания, которая в первый раз переходит на МСФО позже, чем дочерняя компания, должна оценивать

активы и обязательства дочерней компании по той же балансовой стоимости, что и в ее финансовой отчетности?

Нет. Дочерняя компания, которая публикует результаты своей деятельности раньше, чем материнская компания, не должна применять это требование МСФО (IFRS) 1. Это требование применимо только в том случае, если дата перехода на МСФО у дочерней компании раньше, чем дата перехода на МСФО у материнской компании.

Компании А и Б имеют одинаковую дату перехода, поэтому А не должно использовать ту же балансовую стоимость активов и обязательств компании Б, которая признана в ее отдельной отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

Избранные примечания к финансовой отчетности

Несущественные изменения данных, содержащихся в последнем годовом отчете, раскрывать в промежуточной отчетности необязательно.

ПРИМЕР Несущественные изменения данных

В годовой финансовой отчетности представлено полное описание пенсионного плана компании. После годового отчета текучесть кадров оказалась выше запланированной в пенсионном плане, но, по мнению консультантов, в пересмотре величины вкладов в пенсионный фонд пока нет необходимости. Такие сведения включать в промежуточную отчетность не следует, за исключением случаев, когда информация о пенсиях существенна для пользователей.

Полезно приводить примечания к событиям и операциям, повлекшим изменения финансового положения, результатов деятельности за период, начинающийся с даты последнего годового отчета.

ПРИМЕР МСФО (IFRS) 7 и промежуточная отчетность

Компания Б впервые применяет МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», начиная с 1 января 2007 г.

Компания готовит сокращенную промежуточную финансовую отчетность за период, оканчивающийся 30 июня 2007 г., в соответствии с МСФО (IAS) 34. Должно ли Б применять МСФО (IFRS) 7 в промежуточной финансовой отчетности за период, оканчивающийся 30 июня 2007 г.?

МСФО (IFRS) 7 представляет собой скорее стандарт по раскрытию информации, чем стандарт по ее оценке. МСФО (IAS) 34 требует, чтобы промежуточная отчетность была составлена с использованием той же учетной политики, которая будет использована в следующей годовой финансовой отчетности, и в случае каких-либо изменений в политике, их надо будет объяснить в примечаниях.

Применение МСФО (IFRS) 7 не влияет на суммы, указанные в первичной отчетности, и не приведет к изменениям в промежуточной отчетности в случае представления сокращенной промежуточной отчетности.

Однако, МСФО (IAS) 34 требует представления объяснений событий и операций, если их понимание является

существенным для понимания ситуации в текущем промежуточном периоде.

При выявлении требуемой для раскрытия информации в отношении, например, события или операции, необходимо учесть информацию, раскрываемую в соответствии с МСФО (IFRS) 7, которая может понадобиться для объяснения этого события или операции в годовой финансовой отчетности.

Однако, если компания в свою промежуточную отчетность включает полный комплект финансовой отчетности, а не сокращенную, должно представить всю информацию, требуемую к раскрытию МСФО (IFRS) 7, включая полную сравнительную информацию.

В примечаниях к промежуточной отчетности компании следует отражать, как минимум, следующую информацию, если она существенна и не раскрывалась в иных разделах:

- (i) указание на то, что при составлении промежуточной отчетности применялась та же учетная политика и методы оценки, что и при составлении последней годовой финансовой отчетности, или, если такая учетная политика или методы претерпели изменения, то описание характера и последствий соответствующих изменений;

ПРИМЕР - изменения учетной политики

В начале года вы изменили политику учета запасов, перейдя от метода «ФИФО» к методу учета на основе средневзвешенной стоимости. Информацию об этом необходимо раскрыть с указанием причин и влияния изменения на финансовый результат компании.

- (ii) примечания по поводу сезонности или цикличности деятельности за промежуточный период;

ПРИМЕР - сезонность

Вы занимаетесь туристическим бизнесом. В основном прибыль вы получаете летом, в период массовых отпусков, и несете расходы в оставшуюся часть года. Соответствующие пояснения должны быть приведены в промежуточной отчетности.

- (iii) характер и показатели статей, влияющих на активы, обязательства, капитал, чистую прибыль или движение денежных средств, которые необычны по своему характеру, размеру или периодичности;

ПРИМЕР – непредвиденное движение денежных средств

Вы получили большую сумму предоплаты по договору, что позволяет вам погасить многие ссуды. Необходимо раскрыть подробности.

- (iv) характер и величина изменений предварительных оценочных показателей, отраженных в предыдущей промежуточной отчетности за текущий финансовый год, или изменения оценочных показателей, отраженных в отчетности за предыдущие финансовые годы, если такие изменения оказывают существенное влияние на показатели текущего промежуточного периода;

ПРИМЕР - изменения оценочных показателей

В предыдущем году вы создали резерв в размере \$5 млн. на покрытие затрат, связанных с судебным разбирательством. В текущем году вы погасили соответствующие обязательства,

затратив на это только \$3 млн. В отчетности должна быть указана сумма прибыли в размере \$2 млн., и при этом даны соответствующие пояснения.

- (v) выпуск, выкуп и погашение ценных долговых и долевых ценных бумаг;

ПРИМЕР - погашение долга

Вы обменяли свои облигации общей стоимостью \$30 млн., выпустив акции стоимостью \$24 млн. Информация об этой операции подлежит раскрытию.

- (v) выплаченные дивиденды (совокупные или в расчете на акцию) отдельно по обыкновенным и другим видам акций;

ПРИМЕР - выплаченные дивиденды

Вы выплатили дивиденды из расчета по \$0,50 на одну обыкновенную акцию и \$0,24 на одну привилегированную. При этом \$0,12 дивидендов, выплаченных на каждую привилегированную акцию, относятся к задолженности за прошлый финансовый год. Вся вышеуказанная информация должна быть раскрыта.

- (vii) показатели выручки сегмента и результатов сегмента по операционным сегментам (см. пособие по МСФО (IFRS) 8);

Ниже приводится информация по сегментам (раскрытие информации по сегментам требуется для промежуточной финансовой отчетности компании только в том случае, если МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» требует для нее

раскрывать такую информацию в годовой финансовой отчетности):

- i. выручка от внешних клиентов, если она включена в оценку дохода или убытка по сегменту, рассмотренную высшим руководством или представляемую на регулярной основе высшему руководству для принятия решений;
- ii. межсегментная выручка, если она включена в оценку дохода или убытка по сегменту, рассмотренную высшим руководством или представляемую на регулярной основе высшему руководству для принятия решений;
- iii. оценка дохода или убытка по сегменту;
- iv. всего активы, для которых произошли существенные изменения по сравнению с суммами, раскрытыми в последней годовой финансовой отчетности;
- v. описание различий в принципах сегментации по сравнению с последней годовой финансовой отчетностью или в принципах оценки дохода и убытка по сегменту;
- vi. выверка полной суммы оценок дохода и убытка по отчетному сегменту и дохода и убытка предприятия до расходов по уплате налогов (до возмещения налога на прибыль) и прекращенной деятельности.

Однако если предприятие относит на отчетные сегменты такие статьи, как расходы по уплате налогов (возмещение налога на прибыль), предприятие может проводить сверку общей суммы оценки дохода и убытка по сегменту и дохода и убытка после вычета указанных статей. Статьи, существенные для выверки, должны быть выявлены и описаны в этой выверке по отдельности.

- (viii) существенные события, произошедшие после окончания промежуточного периода, которые не были отражены в финансовой отчетности за промежуточный период;

ПРИМЕР - существенные события, произошедшие после окончания промежуточного периода

Ваш промежуточный отчет охватывает период до 30 июня. 5 июля вы соглашаетесь приобрести бизнес конкурента, что приведет к расширению вашего бизнеса на 50%. Эта информация представляет исключительную важность для пользователей и должна раскрываться в промежуточном отчете.

- (ix) влияние изменений структуры компании в течение промежуточного периода, включая объединение бизнеса, приобретение или выбытие дочерних компаний и долгосрочных инвестиций, реорганизацию и прекращение деятельности;

ПРИМЕР - выбытие дочерних компаний

В течение отчетного периода вы продали дочернюю компанию, доля которой в объеме ваших продаж составляла 25%, а в прибыли – 20%. Указанная информация должна раскрываться.

- (x) изменения условных обязательств или условных активов за период, начинающийся с последней годовой отчетной даты.

ПРИМЕР - изменения условных обязательств

Вам был предъявлен иск за причинение ущерба окружающей среде. Ранее вы предусмотрели условное обязательство в размере \$25 млн., но сейчас величина иска достигла \$100 млн. Вы привлекаете профессиональных консультантов и, при необходимости, изменяете сумму условного обязательства и раскрываете соответствующую информацию.

Отдельные Международные стандарты финансовой отчетности содержат положения, регламентирующие раскрытие информации по многим статьям, в частности:

- (i) уценка запасов до чистой продажной цены и восстановление списанных сумм в стоимости запасов (МСФО (IAS) 2);
- (ii) признание убытка от обесценения основных средств, нематериальных активов или иных активов, а также восстановление сумм этого убытка в оценке ранее уцененных объектов (МСФО (IAS) 36);
- (iii) восстановление (списание) неиспользованных резервов на покрытие затрат по реструктуризации (МСФО (IAS) 37);
- (iv) приобретение и выбытие объектов основных средств (МСФО (IAS) 16);

МСФО (IAS) 34 Промежуточная финансовая отчетность

- (v) обязательства по приобретению основных средств (МСФО (IAS) 16);
- (vi) выполнение обязательств по судебным издержкам (МСФО (IAS) 37);
- (vii) исправление ошибок, допущенных в ранее представленной финансовой отчетности (МСФО (IAS) 8);
- (viii) отказ от уплаты долга или нарушение долгового соглашения, которые впоследствии не были исправлены (МСФО (IAS) 1);
- (ix) операции со связанными сторонами (МСФО (IAS) 24).

Если промежуточная финансовая отчетность компании содержит только сокращенные финансовые отчеты и примечания, то раскрывать информацию, предусмотренную другими МСФО, не требуется.

Раскрытие информации о соблюдении МСФО (IAS) 34

Если промежуточная финансовая отчетность компании составлена в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 34, то данный факт подлежит раскрытию.

Периоды, за которые требуется представлять промежуточную финансовую отчетность

Промежуточная отчетность должна включать отчетные компоненты (сокращенные или полные) за следующие периоды (предполагая, что год оканчивается 31 декабря):

- (i) бухгалтерский баланс по состоянию на конец текущего промежуточного периода и сопоставимый бухгалтерский баланс по состоянию на конец

непосредственно предшествующего финансового года;

ПРИМЕР - бухгалтерские балансы на отчетные даты

Конец текущего отчетного периода: 30 сентября 2007 года,
конец сопоставимого отчетного периода: 31 декабря 2006 года.

- (ii) отчеты о прибылях и убытках за текущий промежуточный период и нарастающим итогом – с начала текущего финансового года до текущей отчетной даты и сопоставимые отчеты о прибылях и убытках за сопоставимые промежуточные периоды (текущие и с начала года) за предшествующий финансовый год;

ПРИМЕР - отчеты о прибылях и убытках

Текущий отчетный период: с 1 июля по 30 сентября 2007 года,
нарастающим итогом: с 1 января по 30 сентября 2007 года,
сопоставимые периоды: с 1 июля по 30 сентября 2006 года,
нарастающим итогом: с 1 января по 30 сентября 2006 года.

Примечание: в тех случаях, когда существуют расхождения между датами сегментных балансов и отчетов о прибылях и убытках, составленными в соответствии с МСФО (IAS) 34, может быть представлена дополнительная информация.

- (iii) отчет, отражающий изменения капитала нарастающим итогом с начала текущего финансового года до текущей отчетной даты и сопоставимый отчет за аналогичный промежуточный период предшествующего финансового года;

ПРИМЕР- отчет об изменениях капитала

Нарастающим итогом: с 1 января по 30 сентября 2007 года;
сопоставимый: с 1 января по 30 сентября 2006 года.

- (iv) отчет о движении денежных средств нарастающим итогом с начала текущего финансового года и сопоставимый отчет за аналогичный период с начала предшествующего финансового года.

ПРИМЕР- отчет о движении денежных средств

Нарастающим итогом: с 1 января по 30 сентября 2007 года;
сопоставимый с 1 января по 30 сентября 2006 года.

Кроме того, в отчетности компании с ярко выраженным сезонным характером деятельности может быть полезно представление финансовой информации за двенадцать месяцев, оканчивающихся на промежуточную отчетную дату, а также сопоставимой информации за предыдущий двенадцатимесячный период.

ПРИМЕР - сезонная отчетность

Нарастающим итогом: с 1 октября 2006 года по 30 сентября 2007 года; сопоставимая: с 1 октября 2005 года по 30 сентября 2006 года.

Компания, публикующая промежуточную финансовую отчетность каждые полгода

Финансовый год компании оканчивается 31 декабря (отчетный период – календарный год). Компания будет представлять следующие компоненты (сокращенные или полные) в своей промежуточной финансовой отчетности за полугодие, оканчивающееся 30 июня 2007 года:

Бухгалтерский Баланс:

по состоянию за	30 июня 2007 года	31 декабря 2006 года
-----------------	-------------------	----------------------

Отчет о прибылях и убытках:

за 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня 2007 года	30 июня 2006 года
------------------------------	-------------------	-------------------

Отчет о движении денежных средств:

за 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня 2007 года	30 июня 2006 года
------------------------------	-------------------	-------------------

Отчет об изменениях капитала:

за 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня 2007 года	30 июня 2006 года
------------------------------	-------------------	-------------------

Компания, публикующая промежуточную финансовую отчетность ежеквартально

Финансовый год компании оканчивается 31 декабря (отчетный период – календарный год). Компания будет представлять следующие компоненты (сжатые или полные) в промежуточной финансовой отчетности за квартал, оканчивающийся 30 июня 2007 года:

МСФО (IAS) 34 Промежуточная финансовая отчетность

Бухгалтерский баланс:

по состоянию за	30 июня 2007 года	31 декабря 2006 года
-----------------	-------------------	----------------------

Отчет о прибылях и убытках:

за 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня 2007 года	30 июня 2006 года
за 3 месяца, оканчивающиеся	30 июня 2007 года	30 июня 2006 года

Отчет о движении денежных средств:

за 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня 2007 года	30 июня 2006 года
------------------------------	-------------------	-------------------

Отчет об изменениях капитала:

за 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня 2007 года	30 июня 2006 года
------------------------------	-------------------	-------------------

Существенность

Принимая решение о включении информации в промежуточную финансовую отчетность, следует руководствоваться принципом существенности. Промежуточные отчетные показатели могут в большей степени носить оценочный характер, чем показатели годовых финансовых отчетов.

Информация является существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на решения пользователей.

МСФО (IAS) 8 требует, чтобы при отражении чистой прибыли за отчетный период требуется отдельно раскрывать информацию о необычных статьях, прекращаемой деятельности, изменениях учетных оценок, об ошибках, а также об изменениях учетной политики. МСФО (IAS) 8 не содержит положений, определяющих количественные параметры критерия существенности.

ПРИМЕР - ошибки

Аудит промежуточной отчетности выявляет существенное завышение суммы выручки за предыдущий год. Данная информация должна раскрываться и отражаться в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8.

Таким образом, промежуточный финансовый отчет включает всю информацию, которая необходима для понимания финансового положения и результатов деятельности за промежуточный период.

Раскрытие информации в годовой финансовой отчетности

Если оценочный показатель, отраженный в промежуточной отчетности, значительно изменяется в течение последнего промежуточного периода в данном году, но финансовая отчетность за этот период не публикуется, то информацию о характере и величине такого изменения следует раскрыть в годовой финансовой отчетности.

ПРИМЕР - изменение оценочных показателей в последнем промежуточном периоде отчетного года

Вы погашаете обязательства по судебному иску в декабре, как раз перед окончанием отчетного года. Это обходится вам на \$5 млн. больше, чем созданный ранее резерв, отраженный в вашем промежуточном отчете. Указанное изменение информации будет отражено в отчетности на конец года.

МСФО (IAS) 8 требует раскрытия информации о характере и размере изменений оценочных показателей, которые

оказывают существенное влияние в текущем периоде, или, как предполагается, окажут такое существенное влияние в последующие периоды.

ПРИМЕР - существенное влияние в последующие периоды

После выпуска годовой финансовой отчетности, вы принимаете решение об использовании ускоренной амортизации объектов основных средств. Так как этот вид имущества составляет значительную долю активов, данное решение окажет существенное влияние на будущие периоды. Соответствующая информация должна раскрываться в вашем промежуточном отчете.

МСФО (IAS) 34 требует раскрытия аналогичной информации в промежуточной финансовой отчетности. Примерами могут служить изменения за последний промежуточный период следующих оценочных показателей:

- списание запасов;
- затраты по реорганизации;
- убытки от обесценения,

которые были отражены в промежуточном отчете за более ранний период данного отчетного года.

Соответствующая информация должна раскрываться только в части изменения оценочных показателей. Компания не обязана включать в годовую финансовую отчетность дополнительную информацию за промежуточный период.

Признание и оценка

Единая учетная политика

Принципы признания активов, обязательств, доходов и расходов за промежуточные периоды совпадают с применяющимися при составлении годовой финансовой отчетности.

Для иллюстрации:

- (i) принципы признания и оценки убытков от списания запасов, реорганизации или обесценения за промежуточный период аналогичны тем, которые компания применяла бы, если составляла только годовую отчетность.

Однако, если такие статьи признаются и оцениваются в одном промежуточном периоде, а их оценки изменяются позже в том же финансовом году, то первоначальная оценка меняется в последующем периоде путем начисления дополнительной суммы убытка или восстановлением ранее признанной суммы убытка;

ПРИМЕР - дополнительные списания запасов

В первом промежуточном отчете вы раскрыли информацию об оценочной величине резерва на списание устаревших запасов в размере \$10 млн. Вы были убеждены в том, что 33% устаревших запасов удастся продать, соответственно, величина резерва была предусмотрена на сумму, составляющую только 67% запасов. В следующем периоде продать запасы не удалось, и стало очевидно, что они будут выброшены. Соответственно, оценку резерва вы увеличиваете до \$15 млн.

- (ii) затраты, которые не отвечают определению актива на конец промежуточного периода, не капитализируются, а отражаются как расходы отчетного периода;

ПРИМЕР - затраты, не отвечающие определению актива

Вы понесли затраты, связанные с проведением научно-исследовательских работ. Вы предполагаете, что вскоре проект выйдет на стадию разработки (МСФО (IAS) 38). Затраты на исследования следует признать в отчете о прибылях и убытках как расходы отчетного периода.

- (iii) расходы на уплату налога на прибыль признаются в каждом промежуточном периоде исходя из наиболее надежной оценки средневзвешенной ставки налога на прибыль за год, действующей в течение финансового года.

Величину начисленных расходов по налогу на прибыль за один промежуточный период, возможно, потребуется скорректировать в последующем промежуточном периоде, если оценка ставки налога на прибыль за год изменится.

ПРИМЕР- изменение ставки налога на прибыль

В течение первого квартала ваша прибыль составила \$10 млн. Годовая ставка налога – 20%. Соответственно, вы рассчитываете величину налога на прибыль в размере \$2 млн. В следующем квартале ставка налога была увеличена до 30%. При этом, ваша квартальная прибыль достигла \$20 млн. Для данного квартала вы определяете сумму налога на прибыль в размере \$6 млн. плюс корректировка на \$1 млн. с учетом

изменения ставки, по которой будет облагаться прибыль, полученная в первом квартале.

Обязательство на промежуточную отчетную дату должно представлять собой обязательство, существующее на указанную дату, т.е. также как и в годовой отчетности – на годовую отчетную дату.

ПРИМЕР - резервы

МСФО (IAS) 37 устанавливает правила признания резервов, которые в равной степени применимы и к промежуточным отчетам. Отраженные в промежуточной отчетности резервы в связи с реорганизацией, проведение которой запланировано на более поздний срок в течение данного отчетного года, должны отвечать критериям признания на отчетную дату промежуточного отчета. (Не достаточно, чтобы такие критерии выполнялись в период, оканчивающийся 31 декабря текущего года).

Отчетные доходы и расходы текущего промежуточного периода будут отражать все изменения оценок (таких как обесценение, резерв на покрытие сомнительных долгов), представленных в отчетности за предыдущие промежуточные периоды данного финансового года.

Изменения оценок определены в МСФО (IAS) 8.

Показатели, отраженные в промежуточном отчете, не подлежат ретроспективной корректировке. Однако требуется раскрыть информацию о характере и величине всех значительных изменений оценочных показателей.

ПРИМЕР - промежуточные показатели не подлежат ретроспективной корректировке

После того, как промежуточный отчет был опубликован, ваш важнейший клиент начал процедуру ликвидации. Величина созданного резерва на покрытие сомнительных долгов оказалась недостаточной, и в следующем периоде вам предстоит провести списание дебиторской задолженности на крупную сумму. Показатели промежуточного отчета не корректируются, но в следующем отчете приводится подробная информация о последствиях ликвидации компании клиента.

Компания, которая составляет отчетность чаще, чем каждые полгода, оценивает доходы и расходы периода с начала года до текущей отчетной даты.

ПРИМЕР - существенность определяется на основе кумулятивных данных

В третьем квартале вы провели списание запасов. При принятии решения о том, является ли сумма списания существенной, и целесообразно ли отражать ее в отчетности, основой для профессионального суждения будут служить показатели, накопленные с начала года (а не квартальные).

Выручка, получаемая сезонно, циклически или эпизодически

Выручку, получаемую сезонно, циклически или эпизодически в течение финансового года, не следует признавать с опережением (или отсрочкой) по состоянию на промежуточную дату, если такое опережение (отсрочка) на конец финансового года компании могла бы оказаться неприемлемой.

ПРИМЕРЫ - выручка, получаемая сезонно, циклически или эпизодически

Выручка в форме дивидендов, роялти и государственных субсидий. Если такая выручка не была признана на промежуточную отчетную дату (см. МСФО (IAS) 18 и МСФО (IAS) 20), или была получена в более поздний срок, чем в прошлом году, она не должна учитываться с опережением до конца года.

Кроме того, некоторые компании постоянно получают более крупную выручку в одни промежуточные периоды, чем в другие, например, предприятия розничной торговли, выручка которых носит сезонный характер. В таких случаях выручка признается тогда, когда она фактически получена.

ПРИМЕР - сезонная выручка предприятий розничной торговли

Вы занимаетесь розничной торговлей и в первом квартале понесли убытки, которые компенсируются прибылью во втором, третьем и четвертом кварталах. Вы показываете фактические результаты по каждому кварталу, не перенося выручку с одного квартала на другой.

Затраты, понесенные неравномерно в течение финансового года

Для целей составления промежуточной отчетности затраты, которые понесены неравномерно в течение финансового года, следует признавать с опережением (или отсрочкой) только в том случае, если опережение или отсрочка признания данного типа затрат приемлема и на конец финансового года.

ПРИМЕР - договоры подряда (МСФО (IAS) 11)

Чтобы привести в соответствие выручку и затраты по договору подряда, одни затраты могут быть отнесены на незавершенное производство, а не признаны в отчете о прибылях и убытках, другие - должны быть отнесены на расход периода, когда они были понесены, независимо от признания выручки. Указанные правила в равной степени применяются и в отношении промежуточных отчетов.

Использование оценочных показателей

Показатели промежуточной отчетности в большей степени основаны на оценочных расчетах, чем статьи годовой отчетности.

ПРИМЕР - оценочные показатели на промежуточную отчетную дату

Инвентаризация запасов на промежуточную отчетную дату обычно не проводится, поэтому отчетность составляется на основе бухгалтерских учетных и оценочных данных.

Пересмотр показателей финансовой отчетности за предыдущие промежуточные периоды

Изменения учетной политики, помимо обусловленных применением нового МСФО, следует отражать путем пересмотра показателей финансовой отчетности за предыдущие промежуточные периоды текущего отчетного года, а также за сопоставимые промежуточные периоды предыдущих лет.

В течение всего отчетного года для операций одного класса применяется единая учетная политика.

Измененная учетная политика должна применяться ретроспективно с начала финансового года.

ПРИМЕР - пересмотр показателей оценки запасов за предыдущее годы

В июне вы решаете изменить метод оценки запасов переходом от метода расчета средневзвешенного показателя к методу «ФИФО». Вы должны применять измененный метод с начала финансового года. Вы также должны пересмотреть показатели, характеризующие промежуточные результаты за первый квартал, и все сопоставимые результаты в представленной отчетности (за предыдущие годы).

Примеры применения принципов признания и учета

1. Налоги на фонд заработной платы и страховые взносы

Если налоги на фонд заработной платы или выплаты по социальному обеспечению оцениваются на ежегодной основе, то расходы работодателя признаются в промежуточных периодах с использованием предполагаемой среднегодовой эффективной ставки, даже если значительная часть платежей может быть произведена в начале финансового года.

Иногда налог на фонд заработной платы или выплаты по социальному обеспечению взимаются до максимального уровня дохода для каждого работника. Для работников с высокой зарплатой максимальный доход достигается до окончания финансового года, и работник более не вносит платы до конца года.

2. Планово-профилактический текущий ремонт или реконструкция

В промежуточной отчетности обычно не признают с опережением стоимость планово-профилактического текущего ремонта или реконструкции, или аналогичных сезонных затрат, которые ожидаются в конце года, если только это событие не привело к появлению у предприятия правового обязательства или обязательства, вытекающего из практики. Только намерение или необходимость понести расходы, относящиеся к будущему периоду, недостаточно для появления обязательства.

3. Резервы

Резерв признается тогда, когда не существует другой альтернативы, как только признать обязательство компании, возникающего в результате события, приводящего к появлению либо правового обязательства либо обязательства, вытекающего из практики. Сумма обязательства корректируется в сторону уменьшения или увеличения в корреспонденции с отчетом о прибылях и убытках, если меняются оценка суммы обязательства.

МСФО (IAS) 34 требует от предприятия применять те же критерии для признания и оценки резерва на промежуточную дату, что и критерии, применяемые по состоянию на конец финансового года. Наличие или отсутствие обязательства должно быть подтверждено.

4. Премии по итогам работы за год

Способы начисления премий по итогам работы за год могут различаться. Некоторые премии начисляются на постоянной основе в течение отчетного периода, некоторые базируются на результатах работы за квартал или за год. Размеры премии могут быть произвольными, предусмотренными контрактом или основываться на используемой в течение нескольких лет практике.

Премия отражается в промежуточной финансовой отчетности, только если:

- (i) премия является правовым обязательством, или из сложившейся практики у предприятия нет другой реальной альтернативы, как только произвести выплаты; и
- (ii) есть возможность надежно оценить обязательство. (См. рекомендации МСФО (IAS) 19).

5. Непредвиденные арендные выплаты (см. МСФО (IAS) 17)

Непредвиденные арендные выплаты могут служить примером правового обязательства или обязательства, вытекающего из практики, которые признаются как обязательство. Это платежи сверх стандартной аренды за каждый период аренды. (Часто при аренде множительных аппаратов требуются дополнительные выплаты, если количество сделанных копий превысило договорное количество в каждом периоде.)

Если непредвиденные платежи основываются на том, что арендатор достигает определенного уровня годового объема продаж (например, франшизополучатель), в промежуточном периоде финансового года может возникнуть обязательство до того, как будет достигнут требуемый уровень годового объема

продаж, если ожидается, что этот требуемый уровень будет достигнут, и не существует другой реальной альтернативы, как только сделать будущий арендный платеж.

6. Нематериальные активы

В промежуточном периоде предприятие будет применять те же определения и критерии признания для нематериального актива, как и при составлении годового отчета. Издержки, понесенные до того, как были удовлетворены критерии признания (стадия исследования) для нематериального актива, признаются как расход. Расходы, понесенные после определенной даты, на которую удовлетворяются критерии, признаются как часть стоимости нематериального актива (стадия разработки). Капитализация расходов в виде актива в бухгалтерском балансе промежуточного периода в надежде на то, что критерии признания будут удовлетворены позже в течение финансового года, не производится.

7. Пенсии

Затраты на пенсионное обеспечение в промежуточный период рассчитываются за весь период текущего года по настоящий момент с использованием актуарно определенной пенсионной ставки на конец предыдущего финансового года, скорректированной для значительных колебаний рынка, произошедших с тех пор, и для значительных ограничений, выполнений обязательств или других важных единовременных событий.

8. Ежегодный и другие виды оплачиваемых отпусков

Ежегодный оплачиваемый отпуск - это такой отпуск, который может быть использован в будущих периодах, если определенное количество дней отпуска в отчетном периоде не было использовано.

МСФО (IAS) 19 требует, чтобы предприятие оценивало ожидаемые затраты по оплачиваемым отпускам и обязательства по неиспользованным отпускам в той сумме, которую оно планирует заплатить в оценке на отчетную дату.

Этот принцип применяется также по состоянию на дату промежуточной финансовой отчетности (не оценка предполагаемой суммы обязательства на конец финансового года). Наоборот, предприятие не признает никаких обязательств по ненакапливаемым оплачиваемым отпускам на дату промежуточного отчета, и, соответственно, на дату годового отчета.

9. Другие планируемые, но нерегулярные затраты

Бюджет предприятия может также включать определенные нерегулярные затраты, которые предприятие будет нести в течение финансового года, например, благотворительные взносы и расходы на обучение персонала. Эти расходы обычно являются произвольными, даже если предприятие их планирует, и они имеют место каждый год. Признание обязательства на дату промежуточного финансового отчета для таких расходов, которые еще не были понесены, обычно не соответствует определению обязательства.

10. Оценка расходов по налогу на прибыль в промежуточной отчетности

Расход по налогу на прибыль в промежуточной отчетности начисляется с использованием **налоговой ставки, которая будет применяться к ожидаемой годовой выручке**, т.е. предполагаемое среднее значение годовой эффективной налоговой ставки, применяемой к доходу промежуточного периода до уплаты налогов. (См. рекомендации МСФО (IAS) 12).

Отдельная действующая налоговая ставка определяется для каждой отдельной налоговой юрисдикции и применяется индивидуально к доходу промежуточного периода до уплаты налогов для каждой юрисдикции.

Если к различным категориям доходов (например, дивидендный доход или доход, заработанный в определенных отраслях) применяются различные ставки налога на прибыль, то к каждой конкретной категории доходов применяется конкретная ставка. Средневзвешенный показатель ставок по юрисдикциям или по категориям дохода используется в том случае, если существует примерная тождественность с показателями, получаемыми при использовании конкретных ставок.

11. Различия между учётным финансовым годом и учетным годом налогообложения

Если учетный финансовый год и учетный год налогообложения не совпадают, то расходы по налогу на прибыль в промежуточном периоде текущего финансового года

оценивается с использованием отдельных средневзвешенных ставок по налогу на прибыль на каждый год налогообложения, применяемых к части доходов до уплаты налогов в каждом из текущих периодов налогообложения.

12. Налоговые кредиты

Некоторые налоговые юрисдикции предоставляют налоговые кредиты по налоговой задолженности, в зависимости от сумм капитализируемых расходов, экспорта, расходов на научные исследования и разработки или на других основаниях.

Ожидаемые налоговые льготы такого типа на весь год обычно отражаются при расчете расчетной годовой эффективной ставки налога, поскольку такие кредиты предоставляются и рассчитываются на ежегодной основе в соответствии с большинством налоговых законодательств и правил.

Однако налоговые льготы, относящиеся к единовременному событию или относящиеся к капитализируемым расходам, учитываются при расчете расходов по уплате налога в этот промежуточный период.

13. Налоговые убытки прошлых периодов

Учёт налоговых убытков прошлых периодов. Налоговые убытки прошлых периодов, которые могут использоваться для уменьшения налогооблагаемой прибыли текущего периода могут приводить к признанию отложенных налоговых активов. При этом соответственно признается соответствующее снижение расхода по налогу на прибыль.

МСФО (IAS) 12 содержит критерии для оценки вероятной будущей налогооблагаемой прибыли, в счет которой могут учитываться неиспользованные налоговые убытки и налоговые кредиты. Эти критерии применяются в конце каждого промежуточного периода и, если они выполняются, влияние зачёта потерь при уплате налога за счёт будущей прибыли отражается при расчете предполагаемого среднего значения годовой эффективной налоговой ставки.

14. Изменения контрактных или прогнозируемых закупочных цен

Если в промежуточных периодах плательщиками или получателями ожидаются скидки при продаже большого количества товара, дисконтные скидки и другие изменения в контрактных ценах, есть вероятность, что они получены или будут получены.

Договорные скидки ожидаемы, но предоставление произвольных скидок предусмотреть нельзя.

ПРИМЕР - Промежуточная отчетность и признание скидок при продаже большого количества товара.

Предприятие Ф, производитель краски, составляет свою промежуточную финансовую отчетность за период, оканчивающийся 30 июня 2007 г., в соответствии с МСФО (IAS) 34.

Предприятие предлагает прогрессивные скидки, в зависимости от нижеуказанных объемов продаж:
Скидка на литр:

До 100 000 л – нет скидок
100 000 – 250 000 л – 5% скидка на суммарные продажи за год
Свыше 250 000 л – 10% скидка на суммарные продажи за год.

Все скидки будут оплачены клиенту после окончания года (т.е. после 31 декабря 2007 г.).

К 30 июня 2007 г. клиент приобрел 200 000 литров, причем практика показывает, что клиент обычно приобретает около 400 000 литров в год. Каким образом предприятие Ф должно признавать скидки при продаже большого количества товара в своей промежуточной отчетности?

В случае, если затраты распределяются неравномерно в течение финансового года, МСФО (IAS) 34 определяет, что они должны предусматриваться или переноситься в целях промежуточной отчетности только в том случае, если целесообразно предусматривать или переносить эти виды издержек на конец финансового года.

На 30 июня 2007 г. производитель имеет договорную ответственность выплатить клиенту скидку в размере 5% на весь объем продаж на сегодняшний день, поскольку была превышена планка объема продаж в 100 000 литров.

Однако, на основе всех доступных данных существует высокая вероятность того, что к концу года клиент превысит объем в 250 000 литров, и производитель выплатит скидку в размере 10% на весь объем продаж.

Соответственно, в промежуточной отчетности предприятие Ф должно признать резерв на сумму скидки из расчета 10% от продаж, сделав соответствующую корректировку по отношению к выручке.

15. Амортизация

Амортизация в промежуточный период **осуществляется только по тем активам, которые признаются в балансе на промежуточную отчетную дату.** Амортизация не начисляется по активам, которые планируется приобрести в следующие промежуточные периоды текущего финансового года.

16. Запасы

В промежуточной финансовой отчетности запасы оцениваются с использованием тех же принципов, которые используются на конец финансового года.

17. Чистая стоимость реализации запасов

Чистая стоимость реализации запасов определяется на основе цены продажи за вычетом материальных затрат на продажу на даты промежуточной отчетности.

Предприятие сторнирует списание стоимости запасов до их чистой стоимости реализации в следующем промежуточном периоде, только если это будет уместно, в конце финансового года.

18. Отклонение от нормативных производственных затрат в промежуточном периоде

Отклонения по цене, по нормативам, затратам и объемам производства учитываются на дату промежуточной финансовой отчетности так же, как эти отклонения

учитываются в отчете о прибылях и убытках на конец финансового года.

Отсрочка в отражении отклонений, которые планируется покрыть до конца года, нецелесообразна. (Если операции приостановлены из-за праздников в определенный промежуточный период, то это время «мертвого сезона» не распространяется на другие периоды).

19. Прибыли и убытки при конвертации иностранной валюты

Прибыли и убытки при конвертации иностранной валюты оцениваются в промежуточной финансовой отчетности так же, как и на конец финансового года.

МСФО (IAS) 21 определяет методологию учета курсовых разниц. **Следует использовать действительные средние ставки и конечный курс на дату промежуточной отчетности.**

Предприятия не могут предвидеть какие-то будущие изменения курсов иностранных валют в течение оставшегося периода текущего финансового года при учете операций в иностранной валюте на дату промежуточной финансовой отчетности.

Если МСФО (IAS) 21 требует учитывать курсовые разницы как доход или расход в том периоде, в котором они возникли, то данный подход применяется для каждого промежуточного периода.

Предприятия не откладывают отражение курсовых разниц на дату промежуточной отчетности, если ожидается их сторнирование до конца финансового года.

20. Промежуточная финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики

Промежуточная финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики готовится в соответствии с теми же принципами, что и финансовая отчетность на конец года (см. МСФО (IAS) 29).

Предприятие не отражает инфлирование по монетарным активам и обязательствам. Также оно не использует ориентировочный годовой процент инфляции при подготовке промежуточной финансовой отчетности в условиях гиперинфляции.

21. Обесценение активов

МСФО (IAS) 36 требует, чтобы предприятие применяло **для отражения обесценения активов такой же подход к тестированию, признанию и восстановлению убытка от обесценения на дату промежуточного отчета, как и на конец финансового года.**

Однако предприятию не обязательно проводить тестирование на обесценение на конец каждого промежуточного периода. Предприятие анализирует признаки обесценения, начиная с начала финансового года, чтобы определить, нужно ли проводить тестирование.

Интерпретация IFRIC 10 Промежуточная финансовая отчетность и обесценение

Предприятие не должно сторнировать убыток от обесценения, признанный в предыдущем промежуточном периоде в отношении гудвила или в долевого финансовый актив, оцененный по себестоимости.

Предприятие не должно распространять данный подход к другим ситуациям для разрешения возможного конфликта между МСФО (IAS) 34 и другими стандартами.

ПРИМЕР – Промежуточная финансовая отчетность

Компания Д, розничное предприятие, отражает гудвил в своем бухгалтерском балансе, который относится к магазину. В течение первой половины года конкурент открывает неподалеку свою точку, и магазин становится убыточным. Это вынуждает провести пересмотр обесценения магазина, что приводит к признанию обесценения гудвила в промежуточный период.

Во второй половине того же года конкурент обанкротился и закрыл свою точку. В результате финансовое состояние магазина предприятия Д возвращается на прежний устойчивый уровень.

Однако, МСФО (IAS) 36 запрещает сторнирование убытка от обесценения гудвила. Если бы розничное предприятие не составляло промежуточную отчетность, никакого обесценения

признано бы не было. Нужно ли признавать обесценение в годовой отчетности?

Существует два подхода:

В соответствии с первым подходом считается, что если предприятие раскрыло обесценение в любом из своих отчетов, промежуточных или финансовых годовых отчетов, сторнирование проводить нельзя.

Альтернативно, можно рассмотреть различие между ситуациями на начало и конец года, когда оценка магазина была восстановлена, и не надо признавать обесценение.

IFRIC, Правления КМСФО, ответственное за интерпретации стандартов, выпустило Интерпретацию 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение», в которой говорится, что если предприятие признало обесценение в своей промежуточной отчетности, оно должно признать ее и в годовой отчетности.

Поскольку эта интерпретация разъясняет применение существующего принятого стандарта, предприятие Д должно тщательно продумать, существует ли другой подходящий вариант рассмотрения ситуации.

Примеры использования оценочных показателей

1. Запасы

На промежуточные даты проведение полной инвентаризации для оценки запасов может не потребоваться, однако это можно будет сделать в конце финансового года. Возможно, будет достаточно произвести оценку запасов на промежуточные даты на основании маржинальной прибыли.

2. Классификации оборотных и необоротных активов и обязательств:

Предприятия более тщательное исследование для классификации активов и обязательств на оборотные и необоротные могут проводить на даты годовой финансовой отчетности, а не на даты промежуточной отчетности.

3. Резервы: (например, резерв на гарантию, на издержки, связанные с охраной окружающей среды, и на оздоровление участка)

Определение суммы резерва может быть сложной, дорогостоящей и трудоемкой задачей и может потребовать привлечения соответствующих экспертов со стороны. Подготовка таких оценочных показателей на даты промежуточной отчетности часто осуществляется путем модифицирования показателей предыдущего года, а не использования экспертов со стороны для подготовки нового акта оценки.

4. Пенсии

МСФО (IAS) 19 требует, чтобы предприятие определило дисконтированную стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и рыночную стоимость

запланированных активов на дату каждого бухгалтерского баланса, а также предлагает предприятию привлечь актуариев для оценки. Для целей промежуточной отчетности надежную оценку часто можно получить с помощью экстраполяции последней актуарной оценки.

5. Налог на прибыль

Предприятия могут рассчитывать расход по налогу на прибыль и обязательство по отложенным налогам на даты годовых отчетов, применяя налоговые ставки по каждой конкретной юрисдикции с оценкой соответствующей суммы дохода.

Средневзвешенное значение ставок по юрисдикциям или по категориям доходов используется, если существует обоснованная тождественность с результатом использования дифференцированных ставок.

6. Резервы на непредвиденные расходы

Оценка сумм на непредвиденные расходы может основываться на заключениях и/или отчетах специалистов. На даты промежуточной отчетности могут потребоваться (или не потребоваться) заключения относительно результатов судебных процессов, претензий, штрафов и других незапланированных расходов и неопределенных событий.

7. Переоценка и бухгалтерский учет по справедливой стоимости

МСФО (IAS) 16 разрешает предприятию выбирать в качестве своей учетной политики модель учета объектов основных

средств по справедливой (переоцененной) стоимости. Таким же образом, МСФО (IAS) 40 требует от предприятия определять справедливую стоимость инвестиционной недвижимости.

Для этих оценок предприятие может использовать профессиональных квалифицированных оценщиков на даты годовой отчетности, но не на даты промежуточной отчетности.

8. Внутригрупповые сверки отчетности

Одни считают, что внутригрупповые балансы, которые детально сверяются при подготовке консолидированной финансовой отчетности в конце финансового года, могут сверяться на менее подробном уровне при подготовке консолидированной финансовой отчетности на дату составления промежуточной отчетности.

Опытные бухгалтеры знают, насколько важно, чтобы внутригрупповые балансовые отчеты согласовывались между собой. Если этого не произойдет, значит, какое-то количество транзакций не было учтено в отчете одной или обеих рассматриваемых компаний.

Чистая разность может представлять любую комбинацию доходов, расходов, активов, обязательств и даже капитала, которые могут взаимозачитываться по чистой сумме. Согласование внутригрупповых балансов является обычной практикой. Если этого не делать, то нельзя обеспечить достоверность финансовой отчетности.

9. Специализированные отрасли

В специализированных отраслях бизнеса проведение оценок в промежуточные периоды может быть менее точным, чем в конце финансового года из-за сложности, дороговизны и трудоемкости. Например, проведение оценки величины страхового резерва, рассчитываемого страховыми компаниями.

Вопросы для самоконтроля

1. В соответствии с МСФО (IAS) 34 составлять промежуточную финансовую отчетность обязаны:

1. Компании, включенные в биржевой листинг.
2. Все компании.
3. Никого.

2. Применяемая учетная политика для составления промежуточной финансовой отчетности должна быть:

1. Той же самой, что применялась при составлении последней годовой отчетности.
2. Той же самой, что применялась при составлении последней годовой отчетности, за исключением случаев, когда для следующей годовой отчетности должна применяться новая политика.
3. Особенной для промежуточной отчетности.

3. Оценочные показатели в промежуточной отчетности должны:

1. Определяться на годовой основе.
2. Определяться исключительно на основе показателей промежуточного периода.

3. Определяться на основе показателей за период с начала года до даты промежуточной отчетности.

4. При определении расходов по налогу на прибыль следует использовать:

1. Предполагаемую средневзвешенную ставку за год.
2. Средневзвешенную ставку налога на прибыль прошлого года.
3. Ставку, действующую в данном промежуточном периоде.

5. Компании, включенные в листинг, должны предоставлять промежуточную отчетность не позже:

1. 30 дней после окончания промежуточного периода.
2. 60 дней после окончания промежуточного периода.
3. 90 дней после окончания промежуточного периода.
4. 120 дней после окончания промежуточного периода.

6. МСФО (IAS) 1 определяет полный пакет финансовой отчетности, включающий следующие компоненты:

- (i) Бухгалтерский баланс.
- (ii) Отчет о прибылях и убытках.
- (iii) Отчет об изменениях капитала.
- (iv) Отчет о движении денежных средств.
- (v) Учетная политика.
- (vi) Примечания к отчетности.
- (vii) Аудиторское заключение.
- (viii) Отчет руководства.

- 1. (i)
- 2. (i)-(ii)
- 3. (i)- (iii)
- 4. (i)-(iv)
- 5. (i)-(v)
- 6. (i)-(vi)
- 7. (i)-(vii)
- 8. (i)-(viii)

7. Минимальный набор промежуточной финансовой отчетности включает:

- (i) Сокращенный баланс.
- (ii) Сокращенный отчет о прибылях и убытках.
- (iii) Сокращенный отчет о движении денежных средств.
- (iv) Сокращенный отчет об изменениях капитала.
- (v) Примечания к финансовой отчетности.
- (vi) Аудиторское заключение.
- (vii) Отчет руководства.

- 1. (i)

- 2. (i)-(ii)
- 3. (i)- (iii)
- 4. (i)-(iv)
- 5. (i)-(v)
- 6. (i)-(vi)
- 7. (i)-(vii)

8. В отчете о прибылях и убытках следует отражать:

- 1. Базовую прибыль на акцию за промежуточный период.
- 2. Разводненную прибыль на акцию за промежуточный период.
- 3. Оба показателя.

9. Промежуточный отчет составляется на консолидированной основе. Отдельная финансовая отчетность материнской компании включается в состав промежуточного отчета:

- 1. На добровольной основе.
- 2. Обязательно к включению.
- 3. Не включается.

10. В примечаниях к промежуточной отчетности компании следует включать, как минимум, следующую информацию, если она существенна и не раскрывается в других разделах:

- (i) Указание на то, что при составлении промежуточной отчетности применялась та же самая учетная политика и методы расчетов, что и при составлении последней годовой финансовой отчетности, или, если такая учетная политика или методы претерпели изменения, то описание характера и последствий соответствующих изменений.
- (ii) Пояснительные комментарии по поводу сезонности или цикличности деятельности за отчетный промежуточный период.
- (iii) Характер и показатели статей, влияющих на активы, обязательства, капитал, чистую прибыль или движение денежных средств, которые являются необычными по своему характеру, размеру или периодичности.
- (iv) Характер и величина изменений предварительных оценочных показателей, отраженных в предыдущей промежуточной отчетности за текущий финансовый год или за предыдущие финансовые годы, если такие изменения оказывают существенное влияние на показатели текущего промежуточного отчетного периода.
- (v) Выпуск, выкуп и погашение долговых или долевого ценных бумаг.
- (vi) Выплаченные дивиденды (совокупные или в расчете на одну акцию) отдельно по обыкновенным и другим видам акций.
- (vii) Сегментные показатели выручки и результат сегмента для операционного сегмента.

- (viii) Существенные события, произошедшие после окончания промежуточного периода, которые не были отражены в финансовой отчетности за промежуточный период.
- (ix) Влияние изменений структуры компании в течение промежуточного отчетного периода, включая объединение бизнеса, приобретение или выбытие дочерних компаний и долгосрочных инвестиций, реорганизацию и прекращение деятельности.
- (x) Изменения условных обязательств или условных активов за период с даты последней годовой отчетности до промежуточной отчетной даты.

- 1. (i)
- 2. (i)-(ii)
- 3. (i)-(iii)
- 4. (i)-(iv)
- 5. (i)-(v)
- 6. (i)-(vi)
- 7. (i)-(vii)
- 8. (i)-(viii)
- 9. (i)-(ix)
- 10. (i)-(x)

Компания публикует промежуточную финансовую отчетность каждые полгода

Финансовый год компании оканчивается 31 декабря (календарный год). В своей промежуточной финансовой отчетности за первую половину года по состоянию за 30 июня

2005 года компания будет представлять следующие отчеты (сокращенные или полные):

Бухгалтерский баланс:	Заполните пропуски:		
за	30 июня	2005	Вопрос 11
	года		
Отчет о прибылях и убытках:			
за 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня	2005	Вопрос 12
	года		
Отчет о движении денежных средств:			
за 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня	2005	Вопрос 13
	года		
Отчет об изменениях в капитале:			
за 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня	2005	Вопрос 14
	года		

11. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2005 года.
2. 31 декабря 2004 года.
3. 30 июня 2004 года.

12. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2005 года.
2. 31 декабря 2004 года.
3. 30 июня 2004 года.

13. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2005 года.
2. 31 декабря 2004 года.
3. 30 июня 2004 года.

14. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2005 года.

2. 31 декабря 2004 года.
3. 30 июня 2004 года.

Компания публикует промежуточную финансовую отчетность ежеквартально

Финансовый год компании оканчивается 31 декабря (календарный год). В своей квартальной промежуточной финансовой отчетности по состоянию на 30 июня 2008 года компания будет представлять следующие отчеты (сокращенные или полные):

Бухгалтерский баланс:	Заполните пропуски:		
за	30 июня	2008	Вопрос 15
	года		
Отчет о прибылях и убытках:			
За 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня	2008	Вопрос 16
	года		
За 3 месяца, оканчивающиеся	30 июня	2008	Вопрос 17
	года		
Отчет о движении денежных средств:			
За 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня	2008	Вопрос 18
	года		
Отчет об изменениях капитала:			
За 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня	2008	Вопрос 19
	года		

15. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2008 года.
2. 31 декабря 2007 года.
3. 30 июня 2007 года.

16. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2008 года.
2. 31 декабря 2007 года.
3. 30 июня 2007 года.

17. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2008 года.
2. 31 декабря 2007 года.
3. 30 июня 2007 года.

18. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2008 года.
2. 31 декабря 2007 года.
3. 30 июня 2007 года.

19. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2008 года.
2. 31 декабря 2007 года.
3. 30 июня 2007 года.

20. После опубликования промежуточного отчета ваш важнейший клиент начал процедуру ликвидации. Резерв на покрытие безнадежного долга оказался недостаточным, и в следующем отчетном периоде вам предстоит провести списание дебиторской задолженности на крупную сумму.

1. Показатели промежуточной отчетности должны быть пересмотрены.
2. Показатели промежуточной отчетности не пересматриваются, но в отчетности за следующий период раскрывается информация о влиянии ликвидации клиента на финансовый результат.
3. Нет необходимости раскрывать информацию.

21. Обычно затраты на проведение планируемого крупного ремонта или иные сезонные расходы, которые ожидается понести позднее в данном году:

1. Для целей составления промежуточной отчетности не признаются с опережением.
2. Для целей составления промежуточной отчетности признаются с опережением.
3. Пропорционально относятся на расход в промежуточном отчетном периоде.

22. Периодически выплачиваемые премии обычно:

1. Для целей составления промежуточной отчетности не признаются с опережением.
2. Для целей составления промежуточной отчетности признаются с опережением.
3. Пропорционально относятся на расход в промежуточном отчетном периоде.

23. Накопленные отпускные:

1. Для целей составления промежуточной отчетности не признаются с опережением.
2. Для целей составления промежуточной отчетности признаются с опережением.
3. Пропорционально относятся на расход в промежуточном отчетном периоде.

24. Амортизация активов, которые уже оплачены, но еще не признаны в отчетности:

1. Для целей составления промежуточной отчетности не признаются с опережением.
2. Для целей составления промежуточной отчетности признаются с опережением.
3. Пропорционально относятся на расход в промежуточном отчетном периоде.

Ответы на вопросы

Вопрос	Ответ
1.	3
2.	2
3.	3
4.	1
5.	2
6.	6
7.	5
8.	3

9.	1
10.	10
11.	2
12.	3
13.	3
14.	3
15.	2
16.	3
17.	3
18.	3
19.	3
20.	2
21.	1
22.	1
23.	2
24.	1

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

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