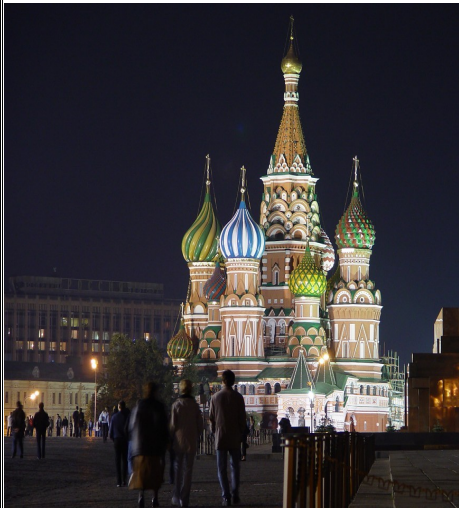


ПОСОБИЕ ПО МСФО

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



**МСФО (IFRS) 1: Первое применение
Международных стандартов
финансовой отчетности**

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=31#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.

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. Смигу** (редактор третьего выпуска) и **Алану 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)

Авторы: ГРМ, и Робин Джойс

СОДЕРЖАНИЕ

1.	
1. ОСНОВНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ МСФО (IFRS) 1	5
2. ЦЕЛЬ МСФО (IFRS) 1	5
3. ОПРЕДЕЛЕНИЯ ТЕРМИНОВ	6
4. СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ	10
5. ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА	11
6. ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ ТРЕБОВАНИЙ ДРУГИХ МСФО	14
7. СПРАВЕДЛИВАЯ СТОИМОСТЬ ИЛИ ПЕРЕОЦЕНКА В КАЧЕСТВЕ УСЛОВНОЙ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ	15
8. ОЦЕНКА СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ ИЛИ ФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	26
9. ИСКЛЮЧЕНИЯ ИЗ ТРЕБОВАНИЯ РЕТРОСПЕКТИВНОГО ПРИМЕНЕНИЯ ИНЫХ МСФО	27
10. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ	30
11. ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ (МНОЖЕСТВЕННЫЙ ВЫБОР)	39
12. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ	45
ПРИЛОЖЕНИЕ 1 – ПРОМЕЖУТОЧНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	46

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 – ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСА**1. Основные характеристики МСФО (IFRS) 1**

МСФО (IFRS) 1 устанавливает требования к предприятиям, впервые применяющим МФСО – когда в отчетности предприятия впервые содержится ясное и безоговорочное заявление о соответствии МФСО.

В целом МСФО (IFRS) 1 требует от предприятия при представлении первой финансовой отчетности по МФСО обеспечить соответствие каждому МСФО, вступившему в силу на отчетную дату. В частности, МСФО (IFRS) 1 требует от предприятия выполнения следующих действий при подготовке вступительного бухгалтерского баланса по МСФО, который служит в качестве отправной точки для учета в соответствии с МСФО:

1. осуществить признание всех активов и обязательств, признание которых требуется согласно МСФО;
2. не признавать статьи в качестве активов или обязательств, если МФСО не допускают такое признание;
3. изменить классификацию статей, которые были признаны в соответствии с ранее применяемыми национальными правилами в качестве одного вида актива, обязательства или составляющей капитала в соответствии с МСФО;
4. применять МСФО при оценке всех признанных активов и обязательств.

МСФО (IFRS) 1 предусматривает ряд исключений из указанных требований в определенных областях, в которых затраты по соблюдению требований могут превысить выгоды для пользователей.

МСФО (IFRS) 1 также запрещает ретроспективное применение МСФО в некоторых областях, в частности, когда ретроспективное применение потребовало бы от руководства профессионального суждения о прошлых условиях после того, как результат конкретной операции уже известен.

МСФО (IFRS) 1 требует раскрытия информации, которая поясняет, как переход с ранее применяемых национальных правил на МСФО повлиял на заявленное финансовое состояние предприятия, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств.

Потребности предприятий, впервые применяющих МСФО, учитываются при принятии новых стандартов МСФО и внесения поправок в действующие. В случае, когда эти потребности отличаются от потребностей существующих пользователей, в МСФО (IFRS) 1 вносятся дополнения и изменения. Соответственно, МСФО (IFRS) 1 подвержен постоянным изменениям.

2. Цель МСФО (IFRS) 1

Цель МСФО (IFRS) 1 – обеспечить, чтобы первая финансовая отчетность предприятия по МСФО и его промежуточная финансовая отчетность за часть периода, охватываемого этой финансовой отчетностью, содержала высококачественную информацию, которая:

1. является прозрачной для пользователей и сопоставимой за все представленные периоды;

2. обеспечивает приемлемую отправную точку для учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО);

3. затраты на подготовку которой не превышают выгод для пользователей.

3. Определения терминов

дата перехода на МСФО – начало самого раннего периода, за который предприятие представило полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

ПРИМЕР – дата перехода на МСФО – 1

Вы решили опубликовать отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительные данные за 2ХХ3 -2ХХ7 годы.

Ваша дата перехода на МСФО – 1 января 2ХХ3 года.

ПРИМЕР - Дата перехода на МСФО

В 2005 г. зарегистрированное на бирже предприятие составляет консолидированную отчетность и отчетность материнской компании в соответствии с МСФО. В 2006 году предприятие сливается с другим, незарегистрированным на бирже предприятием, и больше не составляет свою отчетность в соответствии с МСФО.

Бывшей материнской компании разрешают вернуться к общепринятым принципам бухгалтерского учета Великобритании в соответствии с Законом о компаниях, что

эта компания и делает. В 2010 году новая группа регистрируется на бирже и переводит отчетность всех своих дочерних предприятий на МСФО.

Если структура группы не изменилась, может ли группа применять МСФО (IFRS) 1 для отчетности по МСФО, составленной в 2010 г.?

МСФО (IFRS) 1 необходимо применить при подготовке первой финансовой отчетности в соответствии с МСФО. МСФО (IFRS) 1 определяет такую отчетность как первую годовую финансовую отчетность, для которой предприятие применяет МСФО, сделав явное или безусловное заявление о соблюдении МСФО.

Таким образом, может показаться, что поскольку такое заявление было сделано в 2005 г., то МСФО (IFRS) 1 не следует применять в консолидированной отчетности или в отчетности материнской компании в 2010 г.

Однако МСФО (IFRS) 1 утверждает, что стандарт может применяться в том случае, когда предприятие представило свою последнюю предыдущую отчетность в соответствии с национальными требованиями бухгалтерского учета, которые не во всех отношениях совпадают с МСФО.

Поскольку в предыдущий год отчетность была составлена в соответствии с ОПБУ Великобритании, применение МСФО (IFRS) 3 позволит предприятию использовать МСФО (IFRS) 1 при подготовке финансовой отчетности в 2010 г.

В свете противоречивости определений внутри стандарта, мы считаем, что предприятие может применить МСФО (IFRS) 1 в консолидированной отчетности и в отчетности материнской компании, составленных в 2010 г.

Условная первоначальная стоимость – условная величина, используемая в качестве замены стоимости или амортизируемой стоимости на установленную дату.

Последующая амортизация (в том числе нематериальных активов) предполагает, что предприятие первоначально осуществило признание актива или обязательства на определенную дату, и что их стоимость была эквивалентна предполагаемой стоимости.

справедливая стоимость – это цена, которая может получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при совершении обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (МСФО 13)

первая финансовая отчетность по МСФО – первая годовая финансовая отчетность, которую предприятие составляет в соответствии с МСФО, подтверждая это четким и безоговорочным заявлением о соответствии этой отчетности МСФО.

ПРИМЕР – первая финансовая отчетность по МСФО

Вы решили опубликовать отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительные данные за 2ХХ3-2ХХ7 годы. В ней содержится четкое и безоговорочное заявление о соответствии ее МСФО.

Ваша первая финансовая отчетность МСФО – за 2ХХ8 год.

ПРИМЕР – Выверки по российским ОПБУ при первом применении МСФО

Ранее предприятие Е составляло свою финансовую отчетность в соответствии с российскими ОПБУ.

В 2007 г. предприятие Е регистрируется на альтернативном инвестиционном рынке и объявляет о новом выпуске акций, подготовленных в соответствии с МСФО в связи с данной транзакцией, причем акции включают также финансовую информацию, начиная с 1 января 2004 г.

В целях составления финансовой отчетности за год, оканчивающийся 31 декабря 2007 г., какая дата является датой перехода на МСФО? Нужно ли включать в финансовую отчетность выверку, требуемую в соответствии с МСФО (IFRS) 1?

МСФО (IFRS) 1 применяется к первой финансовой отчетности всех предприятий, составленной в соответствии с МСФО. Понятие «первая отчетность, составленная в соответствии с МСФО» определяется как «первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие признает принятие МСФО путем явного или безусловного заявления о соблюдении МСФО».

Если выпуск новых акций включает в себя подобное заявление, то он будет отвечать определению, и датой перехода на МСФО как для выпуска новых акций, так и для годовой финансовой отчетности будет считаться 1 января 2004 г.

В данном случае МСФО (IFRS) 1 не будет применяться строго к годовой финансовой отчетности за год, оканчивающийся 31 декабря 2007 г.

Однако будет разумным продублировать выверку между российскими ОПБУ и МСФО, раскрытую при выпуске новых акций, в финансовой отчетности, чтобы пользователь отчетности мог получить достоверное представление о результатах деятельности и финансовом положении предприятия.

первый отчетный период по МСФО – отчетный период, оканчивающийся на отчетную дату, на которую составлена первая финансовая отчетность компании по МСФО.

ПРИМЕР - первый отчетный период по МСФО

Вы решили опубликовать отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительные данные за 2ХХ3-2ХХ7 годы. В ней содержится четкое и безоговорочное заявление о соответствии ее МСФО.

Ваш первый отчетный период по МСФО – год, заканчивающийся в 2ХХ8 году.

предприятие, впервые применяющее МСФО – предприятие, представляющее свою первую финансовую отчетность по МСФО.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – система стандартов и соответствующих разъяснений, принятых Правлением по Международным стандартам финансовой отчетности, включающая

1. собственно Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards - IFRS);
2. ранее принятые Международные стандарты финансовой отчетности (International Accounting Standards - IAS), а также
3. разъяснения, подготовленные Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (IFRIC) или ранее существовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (SIC).

начальный бухгалтерский баланс по МСФО – бухгалтерский баланс предприятия (опубликованный или неопубликованный), подготовленный на дату перехода на МСФО.

ПРИМЕР - начальный бухгалтерский баланс по МСФО

Вы решили опубликовать отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительные данные за 2ХХ3-2ХХ7 годы.

Ваш начальный бухгалтерский баланс по МСФО – бухгалтерский баланс на 1 января 2ХХ3 года.

предыдущие ОПБУ (общепринятые принципы бухгалтерского учета) – методы учета, которые

использовало предприятие, впервые применяющее МСФО, непосредственно перед применением МСФО.

ПРИМЕР - предыдущие ОПБУ

Вы решили опубликовать отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительные данные за 2ХХ3-2ХХ7 годы. Ранее вы представляли отчетность в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета.

Российские стандарты бухгалтерского учета являются вашими предыдущими ОПБУ.

отчетная дата – последняя дата самого позднего периода, за который представлена финансовая отчетность (годовая или промежуточная).

ПРИМЕР – отчетная дата

Вы решили опубликовать отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительные данные за 2ХХ3-2ХХ7 годы. В ней содержится четкое и безоговорочное заявление о соответствии ее МСФО. Подготовка промежуточной финансовой отчетности не осуществлялась.

Ваша первая отчетная дата по МСФО – 31 декабря 2ХХ8 года.

4. Сфера применения

Предприятие должно применять МСФО (IFRS) 1:

1. в своей первой финансовой отчетности по МСФО;

2. **в каждой промежуточной финансовой отчетности**, при ее наличии, которая представляется в соответствии с МСФО (IAS) 34 *Промежуточная финансовая отчетность* за часть периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО.

ПРИМЕР – промежуточная финансовая отчетность

Вы решили опубликовать отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительные данные за 2ХХ3-2ХХ7 годы. Вы также готовите промежуточную финансовую отчетность за январь – июнь 2ХХ8 года. В ней содержится четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО.

Вы применяете МСФО (IFRS) 1 при подготовке своей промежуточной финансовой отчетности.

Первая финансовая отчетность предприятия по МСФО представляет собой первую годовую финансовую отчетность, подготовленную предприятием в соответствии с МСФО и содержащую четкое и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО.

Финансовая отчетность по МСФО **является** первой финансовой отчетностью по МСФО, если, например, предприятие:

1. представляло свою самую последнюю предыдущую финансовую отчетность:

i. в соответствии с национальными требованиями, которые соответствуют МСФО не по всем аспектам;

ii. в соответствии с МСФО по всем аспектам, за исключением того, что финансовая отчетность не содержала четкого и безоговорочного заявления о ее соответствии МСФО;

iii. содержащую четкое и безоговорочное заявление о соответствии некоторым, но не всем МСФО;

iv. согласно национальным требованиям, не соответствующим МСФО, используя некоторые отдельные МСФО для учета статей, по которым отсутствовали национальные требования; или

v. согласно национальным требованиям с включением сверки некоторых сумм с суммами, определенными в соответствии с МСФО;

2. подготовило финансовую отчетность в соответствии с МСФО только для внутреннего пользования, не предоставляя ее собственникам предприятия или внешним пользователям;

ПРИМЕР – исключительно для внешнего пользования

Вы решили опубликовать отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительные данные за 2ХХ3-2ХХ7 годы. В ней содержится четкое и безоговорочное заявление о соответствии ее МСФО. Подготовка промежуточной финансовой отчетности не осуществлялась.

Показатели за 2ХХ3-2ХХ7 годы получены из управленческой отчетности, которая рассматривалась только вашими директорами.

Ваша первая финансовая отчетность по МСФО – за 2ХХ8 год.

3. подготовил(а) комплект отчетности в соответствии с МСФО для целей консолидации, не осуществляя подготовку полного комплекта финансовой отчетности, как установлено МСФО (IAS) 1; или

4. не представляло финансовую отчетность за предыдущие периоды.

МСФО (IFRS) 1 не применяется, когда, например, предприятие:

1. прекращает представлять финансовую отчетность в соответствии с национальными требованиями, если оно до этого представляло наряду с такой отчетностью также другой комплект финансовой отчетности, содержащий четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО;

2. в предыдущем году представило финансовую отчетность в соответствии с национальными требованиями и эта финансовую отчетность содержала четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО; или

3. в предыдущем году представила финансовую отчетность, содержащую четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО, даже если аудиторское заключение в отношении этой финансовой отчетности было составлено с оговорками.

ПРИМЕР – отчет аудитора, содержащий оговорки

Вы решили опубликовать отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительные данные за 2ХХ3-2ХХ7 годы. В ней содержится ясное и безоговорочное заявление о соответствии МСФО. Подготовка промежуточной финансовой отчетности не осуществлялась.

Ранее вы опубликовали свою отчетность за 2ХХ7 год, содержащую сравнительные данные, но ваши аудиторы выдали по ней условное заключение из-за возникших сомнений относительно «непрерывности деятельности предприятия».

Ваша первая отчетная дата по МСФО была 31 декабря 2ХХ7 года. МСФО (IFRS) 1 не применяется к вашей отчетности за 2ХХ8 год.

МСФО (IFRS) 1 не применяется к изменениям в учетной политике, осуществленным предприятием, которое уже применяет МСФО. Такие изменения являются предметом:

1. требований по изменениям в учетной политике, содержащихся в МСФО (IAS) 8;

2. специальных требований переходного периода, содержащихся в других МСФО (IFRS).

5. Признание и оценка

Начальный бухгалтерский баланс по МСФО (IFRS)

Предприятие должно подготовить начальный бухгалтерский баланс по МСФО (IFRS) на дату перехода на МСФО (IFRS). Этот документ служит отправной точкой для ведения учета

в соответствии с МСФО (IFRS). От предприятия не требуется представлять начальный бухгалтерский баланс по МСФО (IFRS) в его первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS).

Учетная политика

Предприятие должно использовать единую учетную политику при подготовке начального бухгалтерского баланса по МСФО (IFRS) и во всех периодах, представленных в его первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS). Эта учетная политика должна соответствовать каждому МСФО (IFRS), действовавшему на отчетную дату формирования предприятием его первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS).

Предприятие не должно применять другие версии МСФО (IFRS), которые действовали на более ранние даты. Предприятие может применять новый МСФО (IFRS), который еще не стал обязательным, если его досрочное применение допускается.

ПРИМЕР - учетная политика

Вы решили опубликовать отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительные данные за 2ХХ3-2ХХ7 годы. В ней содержится четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО (IFRS) .

Ваша учетная политика за все эти годы должна соответствовать той, которая была применима к 2ХХ8 году.

ПРИМЕР: последовательное применение последних версий МСФО

Исходная информация

Отчетная дата первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS) предприятия «А» - 31 декабря 2ХХ5 года. Предприятие «А» решает представить сравнительную информацию в финансовой отчетности только за один год.

Следовательно, дата его перехода на МСФО – начало рабочего дня 1 января 2ХХ4 года (или, что то же самое, конец рабочего дня 31 декабря 2ХХ3 года).

Предприятие «А» ежегодно представляло финансовую отчетность в соответствии с предыдущими ОПБУ на 31 декабря каждого года, включая 31 декабря 2ХХ4 года.

Применение требований

От предприятия «А» требуется применять МСФО (IFRS), действующие до 31 декабря 2ХХ5 года, при:

1. подготовке начального бухгалтерского баланса по МСФО (IFRS) на 1 января 2Хх4 года;
2. подготовке и представлении бухгалтерского баланса на 31 декабря 2ХХ5 года (включая сравнительные данные за 2ХХ4 год), отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за год, оканчивающийся 31 декабря 2ХХ5 года (включая сравнительные данные за 2ХХ4 год), а также при раскрытии информации (включая сравнительную информацию за 2ХХ4 год).

Если новый МСФО (IFRS) еще не стал обязательным, но его раннее применение допускается, предприятию разрешено (но от нее не требуется) применять этот МСФО

(IFRS) в своей первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS).

Положения переходного периода в других МСФО применяются к изменениям в учетной политике, осуществленным предприятием, которое уже использует МСФО; они не применяются впервые применяющим МСФО предприятием при переходе на международные стандарты.

Предприятие должно в своем начальном бухгалтерском балансе по МСФО (IFRS):

1. признавать все активы и обязательства, признание которых требуется МСФО (IFRS);
2. не признавать статьи в качестве активов или обязательств, если МСФО (IFRS) не допускают такое признание;
3. произвести реклассификацию статей, которые признаны в соответствии с предыдущими ОПБУ как один вид актива, обязательства или составляющей капитала, но в соответствии с МСФО (IFRS) являются другим видом актива, обязательства или составляющей капитала;
4. применять МСФО (IFRS) при оценке всех признанных активов и обязательств.

Учетная политика, применяемая предприятием при подготовке начального бухгалтерского баланса по МСФО (IFRS), может отличаться от той учетной политики, которая применялась им на ту же самую дату при использовании предыдущих ОПБУ.

Как результат этих отличий, от событий и операций, имевших место до перехода на МСФО, возникают

корректировки. Поэтому предприятие должно учесть эти корректировки непосредственно в статье «нераспределенная прибыль» (или, при необходимости, в другой статье в составе капитала) на дату перехода на МСФО (IFRS).

ПРИМЕР - корректировки, возникающие от событий и операций, имевших место до даты перехода на МСФО (IFRS)

В соответствии с предыдущими ОПБУ вы осуществляли признание нематериальных активов, которые не признаются согласно МСФО (IFRS) .

Соответствующие корректировки учитываются в статье «нераспределенная прибыль», а соответствующая информация раскрывается.

ПРИМЕР – Нематериальные активы с неограниченным сроком службы

Предприятие Д – успешный производитель товаров народного потребления. Предприятие владеет признанным брендом, который оно приобрело в 2000 г. за 15 млн.

Предприятие Д наращивает рыночную долю своего бренда, начиная с 2000 г. Руководство Д может доказать с помощью анализа всех существенных факторов, что не существует обозримого (прогнозируемого) конца периода, в течение которого бренд будет создавать приток чистых денежных средств для предприятия Д.

Аналогичная оценка была дана при приобретении предприятием Д бренда в 2000 г. Таким образом,

руководство Д полагает, что бренд имеет неограниченный срок полезной службы, начиная с 2000 г.

В 2005 г. предприятие Д перейдет на использование МСФО (IFRS), при этом датой перехода будет считаться 1 января 2004 г. ОПБУ, ранее используемые предприятием Д, требовали амортизации всех нематериальных активов в течение максимального срока в 20 лет.

Балансовая стоимость бренда в бухгалтерском балансе предприятия Д, составленном в соответствии с предыдущими ОПБУ, на 31 декабря 2003 г. составляла, таким образом, 12 миллионов (15 млн. за вычетом амортизации за четыре года).

По какой стоимости предприятие Д должно признать бренд в своем переходном бухгалтерском балансе, составленном в соответствии с МСФО (IFRS)?

В своем переходном бухгалтерском балансе на 1 января 2004 г., составленном в соответствии с МСФО (IFRS), предприятие Д должно признать бренд марку по цене 15 млн.

Основополагающий принцип МСФО (IFRS) 1 – ретроспективное применение стандартов МСФО, которые действуют на отчетную дату, помимо случаев, когда исключения или предоставляемые привилегии разрешают или требуют иного.

Предприятие Д должно оценить бренд в своем переходном бухгалтерском балансе, составленном в соответствии с МСФО, таким образом, как будто оно всегда учитывало бренд в соответствии с МСФО (IAS) 38.

Инструкция по использованию МСФО (IFRS) 1 разъясняет, что в случаях, когда сроки полезной службы, применяемые в соответствии с предыдущими ОПБУ, не совпадают со сроками полезной службы, применяемыми в соответствии с МСФО (IFRS), предприятия регулирует накопленную амортизацию в начальном бухгалтерском балансе, составленном в соответствии с МСФО.

МСФО (IFRS) 1 устанавливает две категории исключений из принципа обязательного соответствия начального бухгалтерского баланса по МСФО каждому МСФО (IFRS):

1. освобождение от некоторых требований других МСФО (IFRS);
2. запрет ретроспективного применения некоторых положений других МСФО (IFRS).

6. Освобождения от требований других МСФО

Предприятие может принять решение об использовании одного или более из следующих освобождений:

- (1) операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях;
- (2) договоры страхования;
- (3) условная первоначальная стоимость;
- (4) аренда;
- (5) накопленные валютные курсовые разницы;
- (6) инвестиции в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия;
- (7) активы и обязательства дочерних, совместных и ассоциированных предприятий;
- (8) комбинированные финансовые инструменты;

- (9) определение признанных ранее финансовых инструментов;
- (10) оценка по справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств при их первоначальном признании;
- (11) обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в стоимость основных средств;
- (12) финансовые и нематериальные активы, учитываемые в соответствии с КРМФО (IFRIC) 12 *Концессионные соглашения на предоставление услуг*;
- (13) расходы по займам;
- (14) передача активов от клиентов;
- (15) погашение финансовых обязательств долевыми инструментами;
- (16) тяжелая гиперинфляция;
- (17) комбинированные соглашения; и
- (18) расходы на вскрышные работы на стадии поверхностных работ скважины или шахты

Предприятие не должно применять эти освобождения по аналогии с другими статьями.

Некоторые исключения относятся к справедливой стоимости. МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» содержит разъяснение о том, как определять справедливую стоимость идентифицируемых активов и обязательств, приобретенных в результате объединения бизнеса.

Предприятие должно применять эти разъяснения при определении справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IFRS) 1, если только другой МСФО не содержит более конкретные указания по определению справедливой стоимости рассматриваемого актива или обязательства.

Значения справедливой стоимости должны отражать условия, существовавшие на дату, на которую они были определены.

7. Справедливая стоимость или переоценка в качестве условной первоначальной стоимости

Инвестиции в дочерние, совместно контролируемые предприятия и ассоциации.

Когда предприятие составляет отдельную финансовую отчетность, положения МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» требуют от предприятия учитывать свои инвестиции в дочерние, совместно контролируемые предприятия и ассоциации:

(а) либо по себестоимости;

(б) либо в соответствии с МСФО (IAS) 9 «Финансовые инструменты».

Если предприятие, впервые применяющее МСФО, оценивает инвестицию по себестоимости, то оно должно оценить такую инвестицию по одной из ниже перечисленных сумм в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS):

(а) по стоимости, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 27, или

(б) по условной стоимости. Условная стоимость такой инвестиции равна ее:

- (i) справедливой стоимости (определенной в соответствии с МСФО (IAS) 13) в финансовой отчетности на дату перехода предприятия на МСФО, или
- (ii) балансовой стоимости, определенной в соответствии с ранее использовавшимися ОПБУ, на эту дату.

Предприятие, впервые применяющее МСФО, имеет право выбрать либо вариант (i), либо вариант (ii), указанные выше, для оценки своей инвестиции в каждое дочернее, совместно контролируемое предприятие или ассоциацию, которые оно собирается оценить с использованием условной стоимости.

Если предприятие использует условную стоимость в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) для учета инвестиции в дочернее, совместно контролируемое предприятие или ассоциацию в своей отдельной финансовой отчетности, то первая отдельная финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию:

- (а) совокупную условную стоимость тех инвестиций, для которых условной стоимостью является их балансовая стоимость по предыдущим ОПБУ;
- (б) совокупную условную стоимость тех инвестиций, для которых условной стоимостью является их справедливая стоимость; и
- (в) совокупную корректировку балансовой стоимости, учтенной в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Основные средства

Предприятие может оценить объект основных средств **на дату перехода на МСФО (IFRS)** по его справедливой стоимости и **использовать эту справедливую стоимость в качестве условной первоначальной стоимости на эту дату.**

Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), вправе выбрать использование переоцененной по предыдущим ОПБУ стоимости основных средств на дату (или ранее) перехода на МСФО в качестве условной первоначальной стоимости на дату переоценки, если значение этой переоцененной стоимости на дату переоценки в целом сопоставимо:

1. со справедливой стоимостью; или
2. себестоимостью или амортизируемой стоимостью согласно МСФО, скорректированной в целях отражения, например, изменений в общем или специальном ценовом индексе.

ПРИМЕР – справедливая стоимость в соответствии с предыдущими ОПБУ - 1

В соответствии с предыдущими ОПБУ вы переоценили вашу недвижимость, используя независимую оценку. Вам известно, что значения показателей на дату перехода на МСФО существенно не изменились.

Вы вправе использовать эти значения в качестве условной стоимости по МСФО (IFRS).

Указанные выше варианты оценки основных средств могут также применяться в отношении:

1. инвестиционного имущества, если предприятие выбирает для использования модель учета по себестоимости согласно МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»;

2. нематериальных активов, которые соответствуют:

i. критериям признания, установленным МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (включая надежную оценку первоначальной стоимости); и

ii. критериям, установленным МСФО (IAS) 38 для переоценки (включая наличие активного рынка).

Предприятие не должно применять эти варианты оценки основных средств для других активов или обязательств.

Предприятие, впервые применяющее МСФО, могло установить условную первоначальную стоимость некоторых или всех своих активов и обязательств в соответствии с предыдущими ОПБУ, оценив их по справедливой стоимости на определенную дату вследствие какого-либо события, например, приватизации или первичной открытой эмиссии новых акций.

ПРИМЕР – справедливая стоимость в соответствии с предыдущими ОПБУ - 2

В соответствии с предыдущими ОПБУ вы переоценили различные активы, используя независимую оценку, непосредственно перед заключением договора листинга с фондовой биржей.

Вам известно, что значения показателей на дату перехода на МСФО существенно не изменились.

Вы можете использовать эти значения как первоначальную условную стоимость по МСФО (IFRS).

Предприятие может использовать значения оценок справедливой стоимости, обусловленные определенным событием, в качестве предполагаемой стоимости по МСФО (IFRS) на дату такой оценки.

Вознаграждение работникам (см. Учебное пособие по МСФО (IAS) 19)

Предприятие, впервые применяющее МСФО, вправе признать все кумулятивные актуарные прибыли и убытки на дату перехода на МСФО (IFRS). Если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), использует этот вариант, оно должно применять его ко всем своим системам пенсионного обеспечения (планам).

Предприятие может раскрыть информацию о суммах, поскольку они определяются по каждому отчетному периоду перспективно, начиная от даты перехода на МСФО (IFRS).

Накопленные курсовые разницы от пересчета валют (см. Учебное пособие по МСФО (IAS) 21)

МСФО (IAS) 21 требует от предприятия:

1. классифицировать некоторые курсовые разницы от пересчета валют в качестве отдельного компонента в составе капитала; и

2. при выбытии зарубежной деятельности переносить накопленные курсовые разницы по этой зарубежной деятельности (включая, по возможности, прибыли и убытки от хеджирования) в отчет о прибылях и убытках как часть прибыли или убытка от выбытия.

Однако предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), не обязано соблюдать эти требования по накопленным курсовым разницам, которые существовали на дату перехода на МСФО, если оно использует это исключение:

1. накопленные курсовые разницы от пересчета валют по всей зарубежной деятельности принимаются равными нулю на дату перехода на МСФО (IFRS);

2. прибыль или убыток от последующего выбытия зарубежной деятельности должны исключать курсовые разницы, которые возникли до даты перехода на МСФО, но должны включать последующие курсовые разницы.

Комбинированные финансовые инструменты (см. Учебное пособие 1 по МСФО (IAS) 32 + (IAS) 32/39) – Первоначальное признание)

МСФО (IAS) 32 требует от предприятия первоначально разделить комбинированный финансовый инструмент на отдельные компоненты обязательства и капитала. Если компонент обязательства погашен, ретроспективное применение МСФО (IAS) 32 предусматривает выявление отдельно двух элементов капитала.

Первый элемент входит в состав нераспределенной прибыли и представляет собой кумулятивные проценты по компоненту обязательства.

Второй элемент представляет собой первоначальную долевую составляющую (капитал). Однако в соответствии с МСФО (IFRS) 1, предприятию, впервые применяющему МСФО, не нужно разделять комбинированный инструмент на эти два элемента, если компонент обязательства является погашенным на дату перехода на МСФО.

Активы и обязательства дочерних, ассоциированных и совместных предприятий

Если первое применение МСФО (IFRS) дочерним предприятием происходит после их применения материнским предприятием, дочернее предприятие должно оценить свои активы и обязательства либо по:

1. балансовой стоимости, которая подлежала бы включению в консолидированную финансовую отчетность материнского предприятия на дату перехода материнского предприятия на МСФО, если не было сделано никаких корректировок в целях консолидации и отражения результатов объединения бизнеса, при котором материнское предприятие приобрело дочернее; либо

2. балансовой стоимости, требуемой остальными положениями МСФО (IFRS) 1, определенной на дату перехода дочернего предприятия на МСФО. Эта балансовая стоимость может отличаться от той, которая описана в пункте 1:

i. когда освобождения, содержащиеся в МСФО (IFRS) 1, приводят к оценкам, зависящим от даты перехода на МСФО;

ii. когда учетная политика, использованная в финансовой отчетности дочернего предприятия, отличается от учетной политики, использованной в консолидированной финансовой отчетности.

ПРИМЕР – политика, использованная в финансовой отчетности дочернего предприятия, отличается от учетной политики, использованной в консолидированной финансовой отчетности

Дочернее предприятие согласно МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*» вправе использовать в качестве своей учетной политики модель учета по фактическим затратам, в то время как группа может использовать модель учета по переоцененной стоимости.

Переход дочерней компании на МСФО

Предприятие А представляет отчетность в соответствии с МФО, начиная с 1990 г. Предприятие А приобрело предприятие Б в 2003 г. Предприятие Б перейдет с учета по предыдущим ОПБУ на МСФО в 2005 г., датой перехода на МСФО будет считаться 1 января 2004 г., консолидированная финансовая отчетность будет составляться для группы дочерних предприятий Б.

Предприятие Б приобрело дочернее предприятие С в 2000 г. и применило в отношении С учет по ранее использовавшимся ОПБУ в отношении объединения предприятий.

После приобретения предприятия С, предприятие Б признало гудвилл в размере 8,000 и нематериальный актив «доля на рынке» в размере 5,000 в соответствии с предыдущими ОПБУ. Также предприятие Б признало обязательство по отложенным налогам в размере 1,500 в отношении нематериального актива «доля на рынке». Предприятие Б амортизировало гудвилл в течение 20 лет в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, но не амортизировало нематериальный актив «доля на рынке».

Нематериальный актив не подходит под признание в соответствии с МСФО, и должен учитываться как часть гудвилла в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «*Объединение бизнеса*».

Предприятие А прекратило признание нематериального актива «доля на рынке» с момента, когда оно приобрело Б.

Предприятие Б намеревается применить к своей дочерней компании существующее в МСФО (IFRS) 1 исключение, которое позволяет дочернему предприятию переходить на МСФО, используя уже представленные в отчетности результаты своей материнской компании (предприятия А). Каким образом это влияет на нематериальный актив «доля на рынке»?

Организационную структуру предприятия и ключевую информацию можно кратко изложить следующим образом:

Предприятие А использует МСФО в своей отчетности

Предприятие А приобрело предприятие Б в 2003 г.

Предприятие Б перешло на МСФО в 2005 г.

Предприятие Б приобрело предприятие С в 2000 г.

Предприятие С продолжает составлять отчетность в соответствии с предыдущими ОПБУ

Предприятие Б должно прекратить признание нематериального актива «доля на рынке» с 1 января 2004 г., а также соответствующего ему обязательства по отложенным налогам.

Таким образом, предприятие Б повышает величину гудвилла до 9,900 (6,400 + 5,000 - 1,500) по состоянию на 1 января 2004 г. Исключение при переходе дочернего предприятия на МСФО применяется следующим образом:

- результаты для подгруппы предприятия Б на 1 января 2004 г., как они представлены предприятию А

- вычет корректировок по консолидации

- вычет корректировок, внесенных предприятием А при приобретении предприятия Б.

Результатом применения только указанных корректировок будет включение в переходный бухгалтерский баланс предприятия Б нематериального актива «доля на рынке» в размере 5,000, учтенного по ранее использовавшимся ОПБУ, а также гудвилла в размере 6,400 (8,000 за вычетом амортизации за четыре года).

Применение исключения в отношении перехода дочерней компании на МСФО не заменяет требование применить исключение по объединению компаний, содержащееся в МСФО (IFRS) 1.

Руководство компании Б должно, таким образом, применить исключение для объединения компаний к нематериальному активу «доля на рынке». Таким образом, предприятие прекратит признание нематериального актива «доля на рынке», начиная с 1 января 2004 г., а также соответствующего ему обязательства по отложенным налогам.

Скорректированный по балансу гудвилл в размере 9,900 тестируется на обесценение на дату перехода на МСФО. После этого его также необходимо тестировать ежегодно, а также всякий раз при возникновении признаков обесценения.

3. Аналогичный выбор возможен для ассоциированного или совместного предприятия, впервые применяющего МСФО позже предприятия, которое имеет над ним значительное влияние или совместный контроль.

Однако если предприятие впервые применяет МСФО позже своего дочернего предприятия (либо ассоциированного или совместного предприятия), оно должно оценивать активы и обязательства этого дочернего предприятия (либо ассоциированного или совместного предприятия) по той же балансовой стоимости, по которой их оценило дочернее предприятие (либо ассоциированное или совместное предприятие), за исключением корректировок, возникающих при консолидации.

ПРИМЕР – предприятие впервые применяет МСФО позже своего дочернего предприятия

В 2ХХ7 году ваше дочернее предприятие впервые применило МСФО. В 2ХХ8 году ваше предприятие впервые применило МСФО.

При подготовке консолидированной отчетности вы используете те же самые значения балансовой стоимости активов и обязательств, что и дочернее предприятие (в 2ХХ8 году), за исключением корректировок при консолидации, необходимых при подготовке консолидированной отчетности.

Аналогичным образом, если первое применение МСФО материнским предприятием для его отдельной финансовой отчетности происходит после или до применения МСФО для его консолидированной финансовой отчетности, оно должно оценивать свои активы и обязательства по одной и той же стоимости в обоих комплектах финансовой отчетности, за исключением корректировок при консолидации.

Определение ранее признанных финансовых инструментов (см. Учебное пособие 1 по МСФО (IAS) 9 + (IAS) 32/39) – Первоначальное признание)

1. Предприятию, представляющему свою первую финансовую отчетность по МСФО, разрешено на дату перехода на МСФО определять стоимость финансового актива или финансового обязательства по справедливой стоимости с отнесением на прибыль или убыток, при условии, что актив или обязательство соответствуют критериям, установленным в МСФО (IAS) 9 на эту дату;

Предприятие может определять инвестиции в долевые инструменты (акции) **по справедливой стоимости с отнесением на прочий совокупный доход** в соответствии с МСФО (IFRS) 9, основываясь на фактах и обстоятельствах, которые существуют на дату перехода на МСФО.

2. Предприятию, представляющему свою первую финансовую отчетность по МСФО за годовой период, начинающийся с 1 января 2006 года или до 1 сентября 2006 года, разрешено отражать на дату перехода на МСФО финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости с отнесением на прибыль или убыток, при условии, что на эту дату актив или обязательство соответствуют критериям МСФО (IAS) 39.

3. Если предприятие проводит пересчет сравнительной информации согласно МСФО (IAS) 9, оно должно осуществить пересчет этой информации по финансовым активам, финансовым обязательствам или группе финансовых активов, финансовых обязательств (или тех и других) в начале своего первого отчетного периода по МСФО.

Такой пересчет сравнительной информации следует осуществлять только в том случае, если определяемые статьи или группы соответствуют критериям для такого определения на дату перехода на МСФО или, в случае приобретения после даты перехода на МСФО - критериям МСФО (IAS) 9 на дату первоначального признания.

4. Для предприятия, представляющего свою первую финансовую отчетность по МСФО за годовой период, начинающийся до 1 сентября 2006 года - финансовые активы и финансовые обязательства, которые такое предприятие определяло по справедливой стоимости через прибыль или убыток, и которые ранее учитывались как хеджируемая статья в операциях хеджирования по справедливой стоимости, должны быть изъяты из этих операций в том периоде, в котором они были отражены по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Если ретроспективное применение метода эффективной процентной ставки неосуществимо, или такое применение нарушает требования МСФО 39, то справедливая стоимость финансового актива на дату перехода на МСФО должна определяться как новая амортизированная стоимость финансового актива на эту дату.

Предприятие должно определить, будет ли подход, изложенный в параграфе 5.7.7 МСФО (IFRS) 9 приводить к несоответствиям в учете прибыли или убытка, основываясь на фактах и обстоятельствах, которые существуют на дату перехода на МСФО.

Освобождение от требования при подготовке сравнительной информации для МСФО 9.

В первой финансовой отчетности по МСФО должен применяться подход, что

(а) МСФО применяется для годовых периодов, начинающихся до 1 января 2012 года и

(б) при применении МСФО 9 должна быть представлена сравнительная информация за период не менее одного года.

Подготавливаемая за этот период сравнительная информация может не соответствовать МСФО 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» или МСФО 9 в такой степени раскрытия, в которой требует МСФО 7 в отношении вопросов, входящих в сферу применения МСФО 9. В таком случае ссылка на «дату перехода на МСФО» означает для МСФО 7 и МСФО 9 только начало первого отчетного периода по МСФО.

Предприятие, которое выбирает представление сравнительной информации в первый год перехода на МСФО, и подготавливаемая им сравнительная информация

не соответствует МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IFRS) 9, обязано:

(i) применять предыдущие ОПБУ вместо требований МСФО (IFRS) 9 для признания и оценки сравнительной информации в той ее части, которая не попадает в сферу действия МСФО (IFRS) 9.

(ii) раскрыть этот факт с разъяснением нормативных основ, использованных при подготовке сравнительной информации.

(iii) рассматривать любые корректировки между отчетом о финансовом положении на отчетную дату сравнительного периода (в балансе, который включает сравнительную информацию, подготовленную по предыдущим ОПБУ) и отчетом о финансовом положении на начала *первого отчетного периода по МСФО (IFRS)*

(это первый период, который включает в себя информацию, подготовленную в соответствии с МСФО (IFRS) 7 and МСФО (IFRS) 9)

как результат изменений в учетной политике и раскрыть это в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8.

(iv) применять МСФО (IAS) 1 при дополнительном раскрытии информации в том случае, когда соответствие конкретным требованиям МСФО (IFRS) недостаточно для понимания пользователями отчетности влияния отдельных сделок, событий и условий на финансовое положение и финансовые показатели предприятия.

Раскрытие информации о финансовых инструментах

При первом применении могут применяться положения о переходе на МСФО (IFRS) 7.

Операции по выплатам, основанным на акциях (см. Учебное пособие по МСФО (IFRS) 2)

Предприятие, впервые применяющая МСФО, может, но не обязано применять МСФО (IFRS) 2 к долевым инструментам, переданным после 7 ноября 2002 года, которые были инвестированы до более поздней из двух дат:

(1) даты перехода на МСФО и

(2) 1 января 2005 года.

Однако, если предприятие, впервые применяющее МСФО, решит применять МСФО (IFRS) 2 к таким долевым инструментам, оно может осуществить это при условии раскрытия информации о справедливой стоимости этих долевого инструментов, определенной на дату оценки в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 2.

Тем не менее по всем переданным долевым инструментам, для которых не применялся МСФО (IFRS) 2 (таких как долевого инструменты, переданные до 7 ноября 2002 года включительно), предприятие, впервые применяющее МСФО, должно раскрывать информацию согласно МСФО (IFRS) 2.

Предприятие не обязано применять МСФО (IFRS) 2, если событие имело место до наступления более поздней из двух дат:

(1) даты перехода на МСФО и

(2) 1 января 2005 года.

Предприятие, впервые применяющее МСФО, может, но не обязано применять МСФО (IFRS) 2 к обязательствам, возникающим в результате операций по выплатам, основанным на акциях, расчет по которым был совершен до даты перехода на МСФО.

Договоры страхования (см. Учебное пособие по МСФО (IFRS) 4)

Предприятие, впервые применяющее МСФО, вправе применять переходные положения МСФО (IFRS) 4. МСФО (IFRS) 4 ограничивает изменения в учетной политике в отношении договоров страхования, включая изменения, осуществленные предприятиями, впервые применяющими МСФО.

Изменения в существующих списаниях, восстановлениях и аналогичных обязательствах, включенных в стоимость основных средств (см. Учебные пособия по МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 37)

Международный комитет по интерпретации финансовой отчетности (IFRIC) 1 требует определять изменения, связанные со списаниями, восстановлениями и аналогичными обязательствами из стоимости актива, с которым они связаны; скорректированная амортизируемая стоимость актива затем амортизируется перспективно в течение остающегося срока ее полезного использования.

От предприятия, впервые применяющего МСФО, не требуется выполнять эти требования в отношении

изменений по темх обязательствам, которые возникли до даты перехода на МСФО.

Если предприятие, впервые применяющее МСФО, использует это исключение, оно обязано:

1. оценить обязательство по состоянию на дату перехода на МСФО в соответствии с МСФО (IAS) 37;

2. оценить сумму, которая была бы включена в стоимость соответствующего актива при первом возникновении обязательства путем дисконтирования обязательства к этой дате, используя наилучшую расчетную оценку ставки(ок) дисконтирования, скорректированной(ых) с учетом фактического риска, которая(ые) применялись бы к этому обязательству в течение наступающего периода;

3. рассчитать расходы по амортизации этой стоимости по состоянию на дату перехода на МСФО, используя текущую оценку срока полезного использования актива и амортизационную политику, применяемую в соответствии с МСФО.

Предприятие, использующее эти исключения в отношении нефтяных или газовых активов в стадиях исследования или разработки, и учитывающее их с использованием предыдущих ОПБУ в центрах затрат с включением основных средств на крупной географической территории, обязано:

(i) оценить размер списаний, восстановлений и аналогичных обязательств на дату перехода на МСФО в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(ii) признать непосредственно в нераспределенной прибыли любые разницы между этими суммами (i) и балансовой стоимостью связанных с ними обязательств по состоянию на дату перехода на МСФО, определенной предприятием с использованием предыдущих ОПБУ.

МСФО (IAS) 16 – компонентный подход – до какой степени он применим – Новости МСФО – июль 2004 г.

Мы рассматриваем компонентный подход, требуемый в соответствии с МСФО (IAS) 16, для прекращения признания и амортизации основных средств.

Компонентный подход требует выявления и амортизации каждого компонента крупной статьи в составе основных средств, со стоимостью, значимой в отношении общей стоимости («компонентное требование»).

После выявления компонентов и установления сроков их полезного использования, необходимо определить ликвидационную (остаточную) стоимость и выбранные методы амортизации. Если некоторые отдельные элементы имеют аналогичные сроки полезного использования, они могут быть сгруппированы с начислением амортизации по этим группам.

МСФО (IFRS) 1 не содержит исключений для предприятий, впервые применяющих МСФО. В различных отраслях промышленности при переходе на МСФО предприятия могут столкнуться с проблемами в связи с этим требованием – зачастую по разным причинам.

Стандарт рассматривает самолет в качестве примера актива, который необходимо разбить на компоненты. Этот

пример легко понять и учет по нему очень прост.

Корпус самолета (фюзеляж) и двигатели являются частями, приобретаемыми чаще всего у разных производителей и с разными требованиями по техобслуживанию. Срок полезного использования самолетного двигателя намного короче срока полезного использования фюзеляжа.

Чтобы удовлетворить требованиям пригодности к эксплуатации в полете двигателя необходимо регулярно заменять. Эти отдельные элементы стоимости приобретения можно выделить и использовать при определении цены приобретения или справедливой стоимости на дату перехода на МСФО.

Выделение двигателей в отдельный компонент позволяет амортизировать их в течение срока полезного использования. Затем стоимость амортизируется до нуля или ликвидационной (остаточной) стоимости на дату замены.

Когда устанавливаются новые двигатели, признание оставшейся стоимости компонента прекращается, и стоимость заменяемого компонента капитализируется.

Конечно, реальная практика большинства составителей отчетности не является такой однозначной, как это могут подразумевать стандарты финансовой отчетности. Руководство приватизированной коммунальной службы, такой как городская водопроводная или канализационная сеть, столкнется с задачами гораздо большего масштаба.

Любая предлагающая коммунальные услуги розничная сеть, например, по водоснабжению, подаче электроэнергии или по подземной кабельной телекоммуникационной связи, столкнется с аналогичными проблемами. Многие из этих

предприятий были основаны и принадлежали государству – часто в течение десятилетий. Очевидно, что сеть обеспечивает обслуживание (залить воду, открыть кран, слить воду).

Подробная информация обо всей системе в целом может быть в прямом смысле погребена под землей, а документация по стоимости и компонентам затеряна во мраке времени. Учетные данные могут быть еще более запутаны самой приватизацией – с совокупной справедливой стоимостью, приписанной к активам сети.

Предприятию может не хватать опыта, чтобы провести различие между техническим обслуживанием, модернизацией или заменами, которые необходимо капитализировать.

Каким образом руководство может практически применить требования МСФО (IAS) 16 при таких обстоятельствах? Практический подход потребует привлечения инженеров предприятия и обслуживающего (производственного) персонала помимо работников бухгалтерии и финансовой службы.

Компоненты системы должны быть проанализированы: сначала надо рассмотреть крупные компоненты системы, особенно те, которые включают в себя высокоценное оборудование.

Например, водопроводная компания в качестве компонента может выделить очистные сооружения для бытовых сточных вод, главные насосные станции, крупные водопроводы и резервуары.

Оборудование, предназначенное для замены или снятия с

эксплуатации для модификации, является хорошим индикатором отдельных компонентов. Бюджет долгосрочных капиталовложений предприятия может явиться хорошим источником информации при решении данной задачи.

Для решения этой задачи руководство может изучить аналогичные группы активов, которые могут быть скомбинированы для начисления на них амортизации. Это могут быть группы аналогичных высоковольтных линий в сети передачи электроэнергии или крупная система газопровода с трубами одинакового размера и длительностью эксплуатации.

Затем для каждого выявленного компонента (актива или группы аналогичных активов) определяется способ начисления амортизации и срок эксплуатации с учетом морального износа.

Компоненты можно разбивать до уровня различных приспособлений и принадлежностей. Однако, судя по всему, МСФО (IAS) 16 не требует для большинства предприятий такого уровня детализации. Соотношение затрат – выгод при определении и поддержании такого уровня детализации информации может сделать выполнение данной задачи нецелесообразным.

Руководство большинства предприятий, которых затрагивает данный стандарт, могут оказаться между двумя полюсами сложного выбора. Однако требования стандарта должны соблюдаться большинством капиталоемких предприятий, составляющих отчетность.

Несколько других примеров существенных основных средств (постоянных активов), которые потребуют компонентного

анализа: системы газопроводов (компрессоры), сталеплавильные заводы (печи), корабли (двигатели и переоснащение), нефтеперерабатывающие и химические заводы (коррозионно-активные химикаты) и специализированные фабричные здания (герметизированные помещения).

МСФО (IFRS) 1 потребует выполнение задачи «проектного типа» для тех компаний, впервые применяющих МСФО, которые не использовали компонентный подход. Руководство этих компаний также должно будет обеспечить, чтобы системы финансового учета и внутреннего контроля должным образом учитывали вновь приобретаемые активы, а также отслеживали амортизацию всех выявленных компонентов.

Аренда (см. Учебное пособие по МСФО (IAS) 17)

Предприятие, впервые применяющее МСФО, вправе применять переходные положения IFRIC 4. Таким образом, предприятие, впервые применяющее МСФО, может определить на основе всех фактов и обстоятельств, существующих на дату переходов на МСФО, предусматривает ли соглашение аренду.

8. Оценка справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств

Наилучшим основанием для справедливой стоимости финансового инструмента при первоначальном признании является цена операции, за исключением случаев, когда:

- справедливая стоимость этого инструмента обосновывается путем сопоставления с другими

наблюдаемыми текущими операциями на рынке с тем же самым инструментом (т.е. без учета модификаций с товаром или его переупаковки) или

- применяется метод оценки, переменные параметры которого включают данные с наблюдаемых рынков.

Последующая оценка финансового актива или финансового обязательства, а также последующее признание прибылей и убытков должны осуществляться в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 1.

Первоначальное признание финансового актива или финансового обязательства может привести к отсутствию признания прибыли или убытка по ним.

В этом случае МСФО (IAS) 9 требует, чтобы прибыль или убыток признавались после первоначального признания только в той степени, в которой это обусловлено изменением фактора (включая время), который участники рынка учитывали бы при установлении цены.

9. Исключения из требования ретроспективного применения иных МСФО

МСФО (IFRS) 1 запрещает ретроспективное применение некоторых положений иных МСФО, связанных с:

1. прекращением признания финансовых активов и обязательств;
2. учетом хеджирования;
3. инвестициями акционеров, не являющихся собственниками контрольных пакетов акций;

4. классификацией и оценкой финансовых активов; и

5. встроенными деривативами.

Прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств (см. Учебное пособие по МСФО(IFRS) 9 + учебное пособие 2 по МСФО (IAS) 32/39 «Прекращение признания»)

Если предприятие, впервые применяющее МСФО, прекратило признание производных финансовых активов или обязательств в соответствии с предыдущими ОПБУ, оно не должно осуществлять признание этих активов и обязательств по МСФО (если только они не подлежат признанию в результате более поздней операции или события).

Предприятие вправе применять требования МСФО (IAS) 39 по прекращению признания ретроспективно с любой даты при условии, что необходимая информация была получена на момент первоначального учета этих операций.

Учет хеджирования (см. Учебное пособие 4 по МСФО (IAS) 32/39 «Учет хеджирования»)

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 39 на дату перехода на МСФО предприятие должно:

1. оценить все производные инструменты по справедливой стоимости;
2. исключить все отложенные убытки и прибыли по производным инструментам, которые были отражены в

соответствии с предыдущими ОПБУ, как если бы они являлись активами или обязательствами.

Предприятие не должно отражать в своем начальном бухгалтерском балансе по МСФО отношения, связанные с хеджированием, которые не соответствуют требованиям к учету хеджирования согласно МСФО (IAS) 39.

ПРИМЕР - отношения, связанные с хеджированием, не соответствующие требованиям к учету хеджирования согласно МСФО (IAS) 39

В вашем портфеле имеются отношения, связанные с хеджированием:

- где инструмент хеджирования является денежным инструментом или опционом;
- где хеджируемая статья является чистой позицией;
- где хеджирование покрывает процентный риск в инвестициях, удерживаемых до погашения.

Вышеуказанные позиции не классифицируются как отношения, связанные с хеджированием, согласно МСФО (IAS) 39.

Однако если предприятие определяло чистую позицию в качестве хеджируемой статьи в соответствии с предыдущими ОПБУ, оно вправе отражать отдельную статью в рамках этой чистой позиции в качестве хеджируемой статьи по МСФО, при условии, что это будет осуществлено не позднее даты перехода на МСФО.

Если до даты перехода на МСФО предприятие показывало операцию как хеджирование, но это хеджирование не отвечает условиям учета хеджирования по МСФО (IAS) 39, для прекращения учета хеджирования предприятие применяет МСФО (IAS) 39.

Операции, осуществленные до даты перехода на МСФО, не должны ретроспективно показываться как хеджирование.

ПРИМЕР – отношения, ретроспективно отраженные как хеджирование

Ваша дата перехода на МСФО – 1 января 2ХХ3 года.

В 2ХХ2 году вы не отразили в документации какие-либо отношения, связанные с хеджированием, но рассматривали их как хеджирование для операционных целей.

Эти отношения не могут ретроспективно документироваться как хеджирование, и, соответственно, они не могут отражаться как отношения, связанные с хеджированием, согласно МСФО (IAS) 39.

Инвестиции акционеров, не владеющих контрольным пакетом акций

При первом применении МСФО перспективно с даты перехода на МСФО применяются следующие требования МСФО 10:

- (а) требование, чтобы общий совокупный доход был отнесен на владельцев материнской компании и неконтролирующих акционеров, даже если этот результат приводит к дефициту баланса инвестиций акционеров, не владеющих контрольным пакетом акций;

(б) требования к учету изменений доли материнской компании в дочерней компании, которые не приводят к потере контроля; и

(с) требования к учету потери контроля над дочерней компанией, соответствующие требованиям МСФО (IFRS) 5,

Если предприятие впервые применяет МСФО (IFRS) 3 ретроспективно к прошлому объединению бизнеса, оно также должна применить МСФО (IFRS) 10.

Классификация и оценка финансовых активов

Предприятие должно оценить, отвечает ли финансовый актив условиям МСФО (IFRS) 9 на основе фактов и обстоятельств, которые существуют на дату перехода к МСФО.

Встроенные деривативы

При первом применении МСФО требуется оценить, возможно ли выделить встроенный производный инструмент из основного договора и учитывать его отдельно как дериватив на тех условиях, которые существовали с момента его первого оформления как часть основного договора до даты проведения переоценки по требованиям МСФО (IFRS) 9.

Расчетные оценки (см. Учебные пособия по МСФО (IAS) 8 и МСФО (IAS) 10)

Расчетные оценки по МСФО на дату перехода на МСФО должны соответствовать расчетным оценкам, сделанным на ту же самую дату в соответствии с предыдущими ОПБУ (после корректировок, связанных с различиями в учетной

политике по МСФО и предыдущим ОПБУ), за исключением объективно подтвержденных ошибок в этих оценках.

Предприятие может получить информацию по расчетным оценкам, сделанным в соответствии с предыдущими ОПБУ, после даты его перехода на МСФО. Согласно (IAS) МСФО 10 предприятие должно относиться к этой информации как к некорректирующим событиям после отчетной даты.

ПРИМЕР – пересмотр расчетных оценок

Дата перехода предприятия на МСФО – 1 января 2ХХ4 года, а новая информация от 15 июля 2ХХ4 года требует пересмотра расчетной оценки резерва на покрытие безнадежных долгов, сделанной на 31 декабря 2ХХ3 года в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Предприятие не должно отражать эту новую информацию в своем начальном бухгалтерском балансе по МСФО (исключая корректировки расчетных оценок из-за различий в учетной политике, либо случаев объективно подтвержденных ошибок в этих оценках).

Предприятие должно отразить эту новую информацию в своем отчете о прибылях и убытках (или, при необходимости, иных изменений капитала) за год, оканчивающийся 31 декабря 2ХХ4 года.

Предприятию может понадобиться сделать расчетные оценки по МСФО на дату перехода на МСФО, которые в соответствии с предыдущими ОПБУ не требовались на эту дату.

В целях выполнения требований МСФО (IAS) 10 эти расчетные оценки по МСФО должны отражать условия,

которые существовали на дату перехода на МСФО.

В частности, расчетные оценки рыночных цен, процентных ставок или обменных курсов иностранной валюты должны отражать рыночные условия на эту дату.

Этот подход, применяемый к расчетным оценкам, применяется и к сравнительному периоду, представленному в первой финансовой отчетности предприятия по МСФО. Ссылки на дату перехода на МСФО заменяются ссылками на конец сравнительного периода.

Активы, классифицируемые как удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность (см. Учебное пособие по МСФО (IFRS) 5)

МСФО (IFRS) 5 требует перспективного применения к внеоборотным активам (или выбывающим группам), которые соответствуют критериям классификации как удерживаемые для продажи, и к деятельности, которая соответствует критериям классификации как прекращенная деятельность, после вступления МСФО в силу.

МСФО (IFRS) 5 допускает применение требований МСФО (IFRS) 1 ко всем внеоборотным активам (или выбывающим группам), которые соответствуют критериям классификации как удерживаемые для продажи, и к деятельности, которая соответствует критериям классификации как прекращенная деятельность на дату до вступления в силу МСФО, при условии, что оценки и иная информация, необходимая для применения МСФО (IFRS) 1, были получены в то время, когда эти критерии первоначально выполнялись.

ПРИМЕР – Активы, классифицируемые как удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность

Ваша дата перехода на МСФО – 1 января 2ХХ3 года.

Вы классифицировали активы как удерживаемые для продажи или прекращенная деятельность, которые были признаны и оценены в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Это по сути определяется как оценки и иная информация, необходимая для применения МСФО (IFRS) 1, которые были получены во время классификации.

10. Представление и раскрытие информации

МСФО (IFRS) 1 не предусматривает исключений из требований по представлению и раскрытию информации, установленных другими МСФО.

Сравнительная информация

В соответствии МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» первая финансовая отчетность предприятия по МСФО должна включать, как минимум, отчеты о финансовом положении – за три периода, отчеты о совокупном доходе, об отдельном доходе (если эта отчетность подготавливается), о движении денежных средств, об изменениях в капитале – за два периода. Вся эта отчетность представляется с соответствующими примечаниями, в том числе сравнительной информацией.

Исключения из требования о пересчете сравнительной информации согласно МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 4

В своей первой финансовой отчетности по МСФО предприятие, применяющее МСФО до 1 января 2006 года,

должно представить сравнительную информацию, как минимум, за один год, но эта сравнительная информация может не соответствовать требованиям МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS) 4.

Предприятие, которое в первый год перехода на МСФО решает представить сравнительную информацию, не соответствующую требованиям МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS) 4, должно:

1. применять требования предыдущих ОПБУ по признанию и оценке для сравнительной информации по финансовым инструментам в рамках сферы применения МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 39, а для договоров страхования – в рамках сферы применения МСФО (IFRS) 4;
2. раскрыть этот факт вместе с основой, используемой при подготовке этой информации;
3. указать характер основных корректировок, которые следует выполнить для приведения информации в соответствие с требованиями МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 4. Предприятию не нужно определять количественные параметры этих корректировок.

Однако предприятие должно отражать любые корректировки между бухгалтерскими балансами:

- на отчетную дату сравнительного периода (т.е. бухгалтерский баланс, который включает сравнительную информацию в соответствии с предыдущими ОПБУ);
- на начало первого отчетного периода по МСФО (т.е. первый период, который включает информацию,

соответствующую требованиям МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 4)

как возникающие в результате изменения учетной политики, и раскрыть информацию, требуемую МСФО (IAS) 8 «Учетная политика».

В случае, когда предприятие решает представить сравнительную информацию, не соответствующую требованиям МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 4, ссылки на «дату перехода на МСФО» должны означать (в отношении исключительно этих стандартов) начало первого отчетного периода по МСФО.

ПРИМЕР – дата перехода на МСФО - 2

Вы решаете опубликовать отчетность по МСФО за 2XX8 год со сравнительными данными за 2XX3-2XX7 годы. Ваша сравнительная информация не соответствует требованиям МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 4.

Ваша дата перехода на МСФО – 1 января 2XX3 года, но 1 января 2XX8 года – начало первого отчетного периода в отношении информации, предоставленной в соответствии с МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 4.

Таким предприятиям необходимо соблюдать требования по раскрытию дополнительной информации, так как соблюдение требований МСФО недостаточно, чтобы позволить пользователям понять влияние конкретных операций, иных событий и условий на финансовое состояние и финансовые результаты предприятия.

Использование справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости

Если предприятие в качестве условной первоначальной стоимости основных средств, инвестиций или нематериальных активов в начальном бухгалтерском балансе по МСФО использует справедливую стоимость, его первая финансовая отчетность по МСФО должна постатейно раскрывать следующую информацию из начального бухгалтерского баланса по МСФО:

1. совокупное значение справедливой стоимости этих показателей;
2. совокупную корректировку балансовой стоимости, отраженной в отчетности по предыдущим ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости для учета инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные предприятия

Если предприятие использует условную первоначальную стоимость в своем начальном бухгалтерском балансе по МСФО (IFRS) для учета инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные предприятия в своем отдельном финансовом отчете, первая отдельная финансовая отчетность предприятия по МСФО (IFRS) должны раскрывать:

- (i) совокупную условную первоначальную стоимость тех инвестиций, для которых условной первоначальной стоимостью является их балансовая стоимость по предыдущим ОПБУ;
- (ii) совокупную условную первоначальную стоимость тех инвестиций, для которых условной первоначальной стоимостью является их справедливая стоимость; и

(iii) совокупные корректировки балансовой стоимости, отраженной в отчетности по предыдущим ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости для учета активов в нефтегазовой отрасли

Если предприятие использует условную первоначальную стоимость для учета нефтегазовых активов, оно должно раскрыть этот факт и основание, по которому были распределены балансовые стоимости в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости для учета операций, подлежащих тарифному регулированию

Если предприятие использует условную первоначальную стоимость для учета операций, подлежащих тарифному регулированию, оно должно раскрыть этот факт и основание, по которому были определены балансовые стоимости в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости для учета операций после тяжелой гиперинфляции

Если предприятие выбирает способ оценки активов и обязательств по справедливой стоимости и в связи с серьезной гиперинфляцией использует эту справедливую стоимость в качестве условной первоначальной стоимости в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS), то первая финансовая отчетность предприятия по МСФО должна раскрывать объяснение того, как и почему предприятие использовало, а затем

перестало использовать функциональную валюту, которая обладает двумя следующими характеристиками:

- (i) надежный общий индекс цен не применим ко всем предприятиям с операциями и балансами в этой валюте.
- (ii) отсутствие взаимозаменяемости между этой валютой и относительно устойчивой иностранной валютой.

Тяжелая гиперинфляция (см. учебное пособие по МСФО (IAS) 29)

Если предприятие использует функциональную валюту, которая была или является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, предприятие должно определить, подвергалась ли эта тяжелой гиперинфляции до даты перехода предприятия на МСФО.

(Это относится как к предприятиям, которые применяют МСФО впервые, так и к предприятиям, которые использовали МСФО ранее)

Валюта страны с гиперинфляционной экономики подвергается тяжелой гиперинфляции, если она обладает двумя следующими особенностями:

- (i) надежный общий индекс цен не применим ко всем предприятиям с операциями и балансами в этой валюте.
- (ii) отсутствие взаимозаменяемости между этой валютой и относительно устойчивой иностранной валютой.

Функциональная валюта предприятия прекращает подвергаться тяжелой гиперинфляции на дату своей нормализации. Это дата, когда функциональная валюта

больше не обладает двумя вышеуказанными особенностями, или когда предприятие меняет функциональную валюту на валюту, которая не подвергается тяжелой гиперинфляции.

В случае, если дата перехода предприятия на МСФО приходится на дату нормализации функциональной валюты или происходит после этого, предприятие может принять решение оценивать все активы и обязательства, имеющиеся до даты нормализации функциональной валюты, по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО.

Предприятие может использовать эту справедливую стоимость в качестве условной первоначальной стоимости этих активов и обязательств в начальном отчете о финансовом положении по МСФО.

Когда дата нормализации функциональной валюты находится в пределах 12-месячного сравнительного периода, сравнительный период может быть принят меньшим 12 месяцев, при условии, что полный комплект финансовой отчетности будет предоставлен за этот более короткий период.

Отражение финансовых активов или финансовых обязательств

Предприятию разрешается отражать ранее признанный финансовый актив или финансовое обязательство в качестве финансового актива или финансового обязательства по справедливой стоимости в составе прибыли или убытка, либо в качестве финансового актива, имеющегося в наличии для продажи.

Предприятие должно раскрывать информацию о справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств по каждой категории на дату отражения, а также их классификацию и балансовую стоимость в предыдущей финансовой отчетности.

Исключение из требования о представлении сравнительной информации МСФО (IFRS) 6 (см. Учебное пособие по МСФО (IFRS) 6)

Предприятие, применяющее МСФО до 1 января 2006 года и решившее применять МСФО (IFRS) 6 «Разработка и оценка минеральных ресурсов» до 1 января 2006 года, не обязано применять требования МСФО (IFRS) 6 к сравнительной информации, представленной в его первой финансовой отчетности по МСФО.

В соответствии с некоторыми национальными требованиями бухгалтерского учета затраты на исследование и разработку нефтяных и газовых месторождений в стадии разработки или добычи учитываются в центрах затрат, которые включают все основные средства в крупной географической области.

Предприятие, впервые применяющее МСФО, которое ранее использовало такой учет в соответствии с предыдущими ОПБУ, может оценивать нефтегазовые активы на дату перехода на МСФО на следующем основании:

- (i) исследование и оценка активов производятся по сумме, определенной по предыдущим ОПБУ предприятия; и
- (ii) активы на этапах разработки или добычи оцениваются по сумме, определенной в центре затрат в соответствии с предыдущими ОПБУ предприятия.

Предприятие должно перераспределить эту сумму на базовые активы центра затрат, пропорционально объемам резервов или запасов на эту дату.

На дату перехода на МСФО предприятие должно протестировать активы, связанные с разведкой и оценкой, а также активы, находящиеся в стадиях разработки и добычи, на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IFRS) 6 или МСФО (IAS) 36 соответственно и, в случае необходимости, уменьшить сумму, определенную в соответствии с вышеуказанными пунктами (i) или (ii).

В рамках этого параграфа, нефтегазовые активы включают в себя только те активы, которые используются при разведке, оценке, разработке или добыче нефти и газа.

Некоторые предприятия владеют объектами основных средств или нематериальными активами, которые используются или использовались в операциях, подлежащих тарифному регулированию.

Балансовая стоимость таких объектов может включать в себя суммы, которые были определены в соответствии с предыдущими ОПБУ, но не удовлетворяют критериям капитализации в соответствии с МСФО.

В этом случае предприятие, впервые применяющее МСФО, может принять решение использовать в качестве условной первоначальной стоимости такого объекта на дату перехода на МСФО его балансовую стоимость по предыдущим ОПБУ.

Если предприятие применяет это исключение к какому-либо объекту, оно не обязано применить указанное исключение ко всем объектам..

На дату перехода на МСФО предприятие должно протестировать на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 каждый объект, в отношении которого применяется это исключение.

В рамках этого параграфа операции считаются подвергшимися тарифному регулированию, если они поставляют товары или услуги клиентам по ценам (то есть тарифам), установленным уполномоченным органом, которые вправе устанавливать тарифы, имеющие обязательную силу для клиентов и разработанные с целью возмещения определенных затрат, которые понесло предприятие при предоставлении регулируемых товаров или услуг, а также получения номинального дохода.

Этот номинальный доход может быть определен в рамках какого-то минимального уровня или диапазона и не обязательно является фиксированным или гарантированным возмещением.

Исключение из требования о раскрытии сравнительной информации МСФО (IFRS) 7 (см. Учебное пособие по МСФО (IFRS) 7)

Предприятие, применяющее МСФО до 1 января 2006 года и решающее применять МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации в первой финансовой отчетности по МСФО», не обязано раскрывать в этой финансовой отчетности сравнительную информацию, требуемую МСФО (IFRS) 7.

Краткие данные за предыдущие периоды

МСФО (IFRS) 7 – для предприятия, впервые применяющего МСФО

Предприятие А перейдет с использования ОПБУ на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в год, оканчивающийся 31 декабря 2007 г. На дату перехода предприятие представит сравнительную информацию за два предыдущих года, чтобы датой перехода стало 1 января 2005 г.

МСФО (IFRS) 7 применим для годовых периодов, начинающихся с 1 января 2007 г. или позже, поэтому предприятие А должно будет применить МСФО (IFRS) 7 в своей первой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

МСФО (IFRS) 1 предоставляет льготы для предприятий, начинающих применение МСФО до 1 января 2006 г.

Такие льготы освобождают предприятия, впервые применяющие МСФО, от раскрытия сравнительной информации, которое требуется в соответствии с МСФО (IFRS) 7 при составлении первой финансовой отчетности по МСФО.

Может ли предприятие А использовать такое освобождение и не предоставлять раскрытие информации, необходимое в соответствии с МСФО (IFRS) 7, за 2005 и 2006 гг. ?

Нет. Предприятие А должно предоставить раскрытие информации в соответствии с МСФО (IFRS) 7 за все отчетные периоды, включая 2005 г. и 2006 г. Льгота применяется только к тем предприятиям, впервые применяющим МСФО, чья дата перехода на МСФО – до 1 января 2006 г., и которые готовы к досрочному

использованию МСФО (IFRS) 7.

Датой принятия МСФО предприятием А является 1 января 2007 г. Таким образом, предприятие не имеет права воспользоваться этой льготой.

Некоторые предприятия представляют определенные краткие данные за периоды, предшествовавшие первому периоду, за который представляется полная сравнительная информация по МСФО, или сравнительную информацию в соответствии с предыдущими ОПБУ, а также сравнительную информацию, требуемую МСФО (IAS) 1.

МСФО (IFRS) 1 не требует, чтобы такие краткие данные соответствовали требованиям МСФО о признании и оценке.

В финансовой отчетности, содержащей краткие данные за предыдущие периоды или сравнительную информацию, подготовленную в соответствии с предыдущими ОПБУ, предприятие должно:

1. снабдить информацию, подготовленную в соответствии с предыдущими ОПБУ, четким указанием о том, что она не соответствует требованиям МСФО;
2. указать характер основных корректировок, которые следует выполнить для приведения этой информации в соответствие с МСФО. Предприятие не обязано определять количественные параметры этих корректировок.

ПРИМЕР – краткие данные за предыдущие периоды

Вы решили опубликовать отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительные данные за 2ХХ6-2ХХ7 годы.

Вы также предоставили определенные краткие данные за 2ХХ3-2ХХ5 годы, подготовленные в соответствии с предыдущими ОПБУ.

В отношении кратких данных за 2ХХ3-2ХХ5 годы вы обязаны:

1. снабдить информацию, подготовленную в соответствии с предыдущими ОПБУ, четким указанием о том, что она не соответствует требованиям МСФО;
2. указать характер основных корректировок, которые следует выполнить для приведения ее в соответствие с МСФО. Вы не обязаны определять количественные параметры этих корректировок.

Влияние перехода на МСФО

Предприятие должно раскрыть информацию о том, как переход от предыдущих ОПБУ на МСФО повлиял на его финансовое состояние, финансовые результаты и движение денежных средств.

Раскрытие такой информации в первой (годовой) финансовой отчетности по МСФО, а также в промежуточной финансовой отчетности (при наличии таковой) имеет исключительное значение, так как помогает пользователям понять влияние и последствия перехода на МСФО, и определиться, как им необходимо изменить свои аналитические модели в целях наилучшего использования информации, представленной на основе МСФО.

Требования по раскрытию информации применяются:

1. к самой последней информации, опубликованной в соответствии с предыдущими ОПБУ, чтобы пользователи имели наиболее современную информацию;

2. к дате перехода на МСФО.

Эта информация является предметом особого внимания со стороны пользователей, лиц, занимающихся подготовкой отчетности, и аудиторов, так как начальный бухгалтерский баланс по МСФО представляет собой отправную точку для учета в соответствии с МСФО.

МСФО (IFRS) 1 требует выверки капитала, а также прибыли или убытка. Пользователям также будет полезна информация об иных корректировках, которые влияют на показатели начального бухгалтерского баланса по МСФО, но не появляются в этой выверке.

Так как выверка может быть объемной, МСФО (IFRS) 1 требует раскрытия **существенной информации** об этих корректировках, а также о корректировках отчета о движении денежных средств.

МСФО (IFRS) 1 устанавливает, что выверка должна **разделять корректировки, обусловленные изменениями в учетной политике, от корректировок, вызванных исправлением ошибок**. Оба компонента важны, и раскрытие соответствующей информации требуется по причине того, что:

1. информация об изменениях в учетной политике помогает разъяснить влияние перехода на МСФО;
2. информация об ошибках помогает пользователям оценить надежность финансовой информации. Более того,

неспособность раскрыть информацию о влиянии существенных ошибок может сделать неясными «результаты управленческой деятельности руководства или подотчетности руководства за вверенные ему ресурсы».

В отношении убытков от обесценения (и восстановленных сумм), отраженных при подготовке начального бухгалтерского баланса по МСФО, МСФО (IFRS) 1 требует раскрытия информации в соответствии с положениями МСФО (IAS) 36, если эти убытки от обесценения (и восстановленные суммы) были признаны в течение периода, начинающегося с даты перехода на МСФО.

Определение убытков от обесценения неизбежно носит субъективный характер. Раскрытие этой информации обеспечит прозрачность в отражении убытков от обесценения при переходе на МСФО. В противном случае этим убыткам может быть уделено меньше внимания, чем убыткам от обесценения, учтенным в более ранние или поздние периоды.

Признание обесценения при переходе на МСФО

Проблема

Предприятие С составит свою первую финансовую отчетность по МСФО за год, оканчивающийся 31 декабря 2004 г. Датой перехода на МСФО является 1 января 2003 г., и начальный бухгалтерский баланс по МСФО будет составлен на эту дату.

Предприятие С ранее применяло ОПБУ США, и протестировало свои долгосрочные активы на обесценение в соответствии с SFAS 121 (Стандартные положения бухгалтерского учета). Американский стандарт требует,

чтобы активы первоначально были протестированы на обесценение с использованием недисконированных денежных потоков.

Существовали признаки, что на 31 декабря 2002 г. некоторые активы могут обесцениться, но вследствие применения SFAS 121 предприятие С не учло никакого обесценения в своей финансовой отчетности, составленной в соответствии с ОПБУ США.

Какие корректировки могут потребоваться в начальном бухгалтерском балансе в отношении обесценения активов?

Решение

Предприятие С должно протестировать свои долгосрочные активы, в отношении которых появились признаки обесценения на дату перехода на МСФО, используя рекомендации стандарта МСФО (IAS) 36.

МСФО (IAS) 36 требует тестирования активов на обесценение с использованием дисконтированных потоков денежных средств. Когда предприятие С применит МСФО (IAS) 36, оно может выявить обесценение, которое не существовало при применении ОПБУ США.

Обесценение должно признаваться в начальном бухгалтерском балансе по МСФО вместе с соответствующей корректировкой для снижения нераспределенной прибыли. В первой финансовой отчетности, составленной по МСФО должно содержаться раскрытие информации, требуемое в соответствии с МСФО (IAS) 36.

МСФО (IFRS) 1 требует раскрытия информации об использовании в качестве условной первоначальной

стоимости справедливой стоимости. Хотя корректировка, возникающая в результате применения этого исключения, появляется при выверке, более конкретное раскрытие заостряет внимание именно на этой информации.

Кроме того, это исключение отличается от иных исключений, которые могут применяться к основным средствам (переоценке в соответствии с предыдущими ОПБУ или оценке по справедливой стоимости, обусловленной наступлением определенного события). Два последних исключения не приводят к пересчету при переходе на МСФО, так как применяются только в том случае, если оценка уже использовалась при подготовке финансовой отчетности в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Выверка

В целях разъяснения влияния перехода на МСФО, первая финансовая отчетность предприятия по МСФО должна включать:

1. выверку капитала по предыдущим ОПБУ и капитала по МСФО на обе нижеуказанные даты:

- i. на дату перехода на МСФО;
- ii. на конец последнего периода, представленного в самой поздней годовой финансовой отчетности предприятия, составленной по предыдущим ОПБУ;

ПРИМЕР – выверка капитала

Вы решили опубликовать отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнимые данные за 2ХХ3-2ХХ7 годы.

Ваша дата перехода на МСФО – 1 января 2ХХ3 года.

Вам необходимо включить выверку капитала по предыдущим ОПБУ и капитала по МСФО на обе нижеуказанные даты:

1 января 2ХХ3 года и 31 декабря 2ХХ8 года.

2. выверку прибыли или убытка по предыдущим ОПБУ за последний период, отраженный в самой поздней годовой финансовой отчетности предприятия по предыдущим ОПБУ, и прибыли или убытка согласно МСФО за тот же самый период;

3. если предприятие отразило (или восстановило) убыток от обесценения в первый раз при подготовке своего начального бухгалтерского баланса по МСФО - раскрытие информации, которое требовалось бы по МСФО (IAS) 36, если бы предприятие признало эти убытки от обесценения или восстановления в период, начинающийся с даты перехода на МСФО.

Выверка должна содержать достаточный объем информации (и разъяснений к ней) для понимания пользователями финансовой отчетности: **существенных корректировок по статьям бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.**

Если предприятие представило отчет о движении денежных средств в соответствии с предыдущими ОПБУ, предприятие должно также разъяснить существенные корректировки к этому отчету.

Если предприятию делается известно об ошибках, допущенных при подготовке финансовой отчетности по предыдущим ОПБУ, выверка должна разделять

корректировки, обусловленные исправлением этих ошибок и изменениями в учетной политике.

МСФО (IAS) 8 не касается изменений в учетной политике предприятия, которые происходят при первом применении МСФО. Соответственно, требования МСФО (IAS) 8 в отношении раскрытия информации об изменениях в учетной политике **не** применяются к первой финансовой отчетности предприятия по МСФО.

Если предприятие не представляло финансовую отчетность за предыдущие периоды, его первая финансовая отчетность по МСФО должна содержать указание на этот факт.

11. Вопросы для самоконтроля (множественный выбор)

1. МСФО (IFRS) 1 требует от компании осуществить следующие действия при подготовке начального бухгалтерского баланса по МСФО, который служит отправной точкой для учета в соответствии с МСФО:

- i. признать все активы и обязательства, признание которых требуется МСФО;
- ii. не признавать статьи в качестве активов или обязательств, если МСФО не разрешает такое признание;
- iii. изменить классификацию статей, которые были признаны в качестве одного вида активов, обязательств или компонентов капитала в соответствии с предыдущими ОПБУ, но согласно МСФО они являются другим видом активов, обязательств или компонентов капитала;

iv. применять МСФО при оценке все признанных активов и обязательств;

v. вычесть гудвилл из капитала.

1. i
2. i-ii
3. i-iii
4. i-iv
5. i-v

2. Цель МСФО (IFRS) 1 – обеспечить, чтобы первая финансовая отчетность предприятия по МСФО и его промежуточная финансовая отчетность за часть периода, охватываемого указанной финансовой отчетностью, содержала высококачественную информацию, которая:

1. является прозрачной для пользователей и сравнимой за все представленные периоды;
2. обеспечивает адекватную отправную точку для учета в соответствии с МСФО;
3. может быть создана при затратах, не превышающих выгоды для пользователей;
4. может быть создана быстрее, чем по предыдущим ОПБУ.

1. i
2. i-ii
3. i-iii
4. i-iv

3. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительные данные за 2ХХ3-2ХХ7 годы.

Ваша дата перехода на МСФО:

1. 1 января 2ХХ3 года.
2. 1 января 2ХХ7 года.
3. 1 января 2ХХ8 года.

4. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительную информацию за 2ХХ3-2ХХ7 годы. В отчетности содержится ясное и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО.

Ваша первая финансовая отчетность МСФО – за:

1. 2ХХ3 год.
2. 2ХХ7 год.
3. 2ХХ8 год.

5. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительную информацию за 2ХХ3-2ХХ7 годы. В отчетности содержится ясное и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО.

Ваш первый отчетный период по МСФО – год, оканчивающийся в:

1. 2ХХ3 году.
2. 2ХХ7 году.
3. 2ХХ8 году.

6. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительную информацию за 2ХХ3-2ХХ7 годы.

Ваш начальный бухгалтерский баланс по МСФО на 1 января:

1. 2ХХ3 года.

2. 2ХХ7 года.

3. 2ХХ8 года.

7. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительную информацию за 2ХХ3-2ХХ7 годы. В отчетности содержится ясное и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО. Промежуточная финансовая отчетность не составлялась.

Ваша первая отчетная дата по МСФО – 31 декабря:

1. 2ХХ3 года.

2. 2ХХ7 года.

3. 2ХХ8 года.

8. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительную информацию за 2ХХ3-2ХХ7 годы.

Вы также готовите промежуточную финансовую отчетность за период с января по июнь 2ХХ8 года. В этой отчетности содержится ясное и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО.

Примените ли вы МСФО (IFRS) 1 к своей промежуточной финансовой отчетности?

1. Да.

2. Нет.

3. У вас есть право выбора действовать по своему усмотрению.

9. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2ХХ8 год, содержащую сравнительную информацию за 2ХХ3-2ХХ7 годы. В отчетности содержится ясное и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО. Промежуточная финансовая отчетность не составлялась.

Данные за 2ХХ3-2ХХ7 годы взяты из управленческой отчетности, с которой был ознакомлен только ваш совет директоров.

Ваша первая финансовая отчетность по МСФО – за:

1. 2ХХ3 год.

2. 2ХХ7 год.

3. 2ХХ8 год.

10. Если, например, предприятие:

представило свою самую позднюю предыдущую финансовую отчетность:

i. согласно предыдущим ОПБУ, которые не соответствуют МСФО по всем аспектам;

ii. согласно МСФО по всем аспектам, за исключением того, что финансовая отчетность не содержит ясного и безоговорочного заявления о ее соответствии МСФО;

iii. содержащую ясное и безоговорочное заявление о ее соответствии некоторым, но не всем МСФО;

iv. согласно предыдущим ОПБУ, не соответствующим МСФО, используя некоторые отдельные МСФО для учета статей, в отношении которых отсутствует порядок учета в ОПБУ; или

v. согласно предыдущим ОПБУ и содержащую выверку определенных сумм с суммами, определяемыми в соответствии с МСФО;

будет ли эта финансовая отчетность рассматриваться как первая финансовая отчетность по МСФО?

1. Да.
2. Нет.
3. Возможно.

11. Когда предприятие:

i. прекращает представлять финансовую отчетность в соответствии с предыдущими ОПБУ, ранее представляя ее как второй комплект к финансовой отчетности, содержащий ясное и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО;

ii. в предыдущем году представило финансовую отчетность в соответствии с предыдущими ОПБУ, и эта финансовая отчетность содержала ясное и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО; или

iii. в предыдущем году представило финансовую отчетность, содержащую ясное и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО, даже если аудиторы основывали свой аудиторский отчет на том втором комплекте финансовой отчетности, которая была составлена по предыдущим ОПБУ.

1. применяется МСФО (IFRS) 1;
2. не применяется МСФО (IFRS) 1;
3. может применяться МСФО (IFRS) 1.

12. В отношении изменений в учетной политике, осуществляемых предприятием, уже применяющим МСФО:

1. применяется МСФО (IFRS) 1;
2. не применяется МСФО (IFRS) 1;
3. может применяться МСФО (IFRS) 1.

13. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2XX8 год, содержащую сравнительную информацию за 2XX3-2XX7 годы. В отчетности содержится ясное и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО.

Ваша учетная политика за все годы должна быть той, которая применялась к:

1. 2XX3 году
2. каждому представленному году.
3. 2XX8 году.

14. В отношении следующих исключений:

- объединение бизнеса;
- справедливая стоимость или переоценка в качестве условной первоначальной стоимости;
- вознаграждение работникам;
- кумулятивная корректировка при расчете валют;
- комбинированные финансовые инструменты;
- активы и обязательства дочерних, ассоциированных и совместных предприятий;
- отражение ранее признанных финансовых инструментов;
- операции по выплатам, основанным на акциях;
- договоры страхования;
- резервы по обязательствам, включенным в стоимость основных средств;
- аренда;
- оценка по справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств при первоначальном признании; и
- финансовые активы или нематериальные активы, учтенные в соответствии с IFRIC 12 «Договоры концессии»

1. Предприятие, впервые применяющее МСФО, вправе применить одно или более;
2. Предприятие, впервые применяющее МСФО, вправе применить одно;
3. Предприятие, впервые применяющее МСФО, обязано применить все;
4. Предприятие, впервые применяющее МСФО, вправе не применять ни одного.

15. В соответствии с предыдущими ОПБУ вы переоценили свою недвижимость, используя независимую оценку. Вас проинформировали, что значения показателей существенно не изменились на дату перехода на МСФО.

1. Вы вправе использовать эти результаты оценки в качестве условной первоначальной стоимости согласно МСФО.
2. Вы обязаны использовать эти результаты оценки в качестве условной первоначальной стоимости согласно МСФО.
3. Вы не вправе использовать эти результаты оценки в качестве условной первоначальной стоимости согласно МСФО.

16. В соответствии с предыдущими ОПБУ вы переоценили различные активы, используя независимую оценку, непосредственно перед заключением договора листинга с фондовой биржей.

Вас проинформировали, что значения показателей существенно не изменились на дату перехода на МСФО.

1. Вы вправе использовать эти результаты оценки в качестве условной первоначальной стоимости согласно МСФО.

2. Вы обязаны использовать эти результаты оценки в качестве условной первоначальной стоимости согласно МСФО.

3. Вы не вправе использовать эти результаты оценки в качестве условной первоначальной стоимости согласно МСФО.

17. Если дочерняя компания вправе использовать метод учета по фактическим затратам в качестве своей учетной политики согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства», группа:

1. должна использовать метод учета по фактическим затратам;
2. должна использовать метод переоценки;
3. вправе использовать любой из двух методов.

18. Ваша дата перехода на МСФО – 1 января 2ХХ3 года.

В 2ХХ2 году вы не отразили в документации какие-либо отношения, связанные с хеджированием, но рассматривали их как хеджирование для операционных целей.

1. Вы вправе использовать это хеджирование согласно МСФО;
2. Вы должны использовать это хеджирование согласно МСФО;
3. Вы не вправе использовать это хеджирование.

19. Дата перехода компании на МСФО – 1 января 2ХХ4 года, а новая информация от 15 июля 2ХХ4 года требует пересмотра расчетной оценки резерва на покрытие

безнадежных долгов, сделанной в соответствии с предыдущими ОПБУ на 31 декабря 2ХХ3 года.

1. Предприятие должно отразить эту новую информацию в своем начальном бухгалтерском балансе по МСФО.
2. Предприятие должно отразить эту новую информацию в своем отчете о прибылях и убытках (или, при необходимости, в отчете об изменениях капитала) за год, оканчивающийся 31 декабря 2Хх4 года.
3. Предприятие должно проигнорировать эту информацию, так как она относится исключительно к предыдущим ОПБУ.

20. Ваша дата перехода на МСФО – 1 января 2ХХ3 года.

Вы классифицировали активы в качестве удерживаемых для продажи и прекращенной деятельности, которые были признаны и оценены в соответствии с предыдущими ОПБУ.

1. Вы вправе использовать эти значения оценки в качестве условной первоначальной стоимости согласно МСФО.
2. Вы должны использовать эти значения оценки в качестве условной первоначальной стоимости согласно МСФО.
3. Вы не вправе использовать эти значения оценки в качестве условной первоначальной стоимости согласно МСФО.

21. Вы решили опубликовать финансовую отчетность за 2ХХ8 год, содержащую сравнительную информацию за 2ХХ3-2ХХ7 годы. Ваша сравнительная информация не соответствует требованиям МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 4.

Ваша дата перехода на МСФО:

1. 1 января 2ХХ3 года;

2. 1 января 2XX3 года, но в отношении информации, предоставленной согласно МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 4 - 1 января 2XX8 года;

3. 1 января 2XX8 года.

22. Вы решили опубликовать финансовую отчетность за 2XX8 год, содержащую сравнительную информацию за 2XX3-2XX7 годы.

Ваша дата перехода на МСФО – 1 января 2XX3 года.

Вы должны включить выверку капитала по предыдущим ОПБУ и по МСФО на:

1. 1 января 2XX3 года;
2. 31 декабря 2XX8 года;
3. на 1 января 2XX3 года и на 31 декабря 2XX8 года.

1.	4
2.	3
3.	1
4.	3
5.	3
6.	1
7.	3
8.	1
9.	3
10.	2
11.	2
12.	2
13.	3
14.	1
15.	1
16.	1
17.	3
18.	3
19.	2
20.	1
21.	2
22.	3

12. Ответы на вопросы

Вопрос	Ответ
--------	-------

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 – Промежуточная финансовая отчетность

(см. Учебное пособие по МСФО (IAS) 34)

МСФО 34 устанавливает, что промежуточная финансовая отчетность «предназначена для предоставления наиболее современной информации о самом последнем полном комплекте годовой финансовой отчетности». Таким образом, МСФО (IAS) 34 требует раскрытия меньшего объема информации в промежуточной финансовой отчетности, чем МСФО требуют в отношении годовой финансовой отчетности.

Первая промежуточная финансовая отчетность предприятия, впервые применяющего МСФО, составленная в соответствии с МСФО (IAS) 34, должна включать достаточную информацию, чтобы позволить пользователям понять, как переход на МСФО (IFRS) повлиял на ранее опубликованные данные за год, а также на промежуточные данные.

Если предприятие представляет промежуточную финансовую отчетность согласно МСФО (IAS) 34 для части периода, охватываемого его первой финансовой отчетностью по МСФО (IFRS), предприятие должно выполнить следующие требования (помимо требований, установленных МСФО (IAS) 34):

1. Каждая такая промежуточная финансовая отчетность, если предприятие представляет промежуточную финансовую отчетность за сравнительный промежуточный период непосредственно предшествующего финансового года, должна включать выверку:

i. капитала, определенного в соответствии с предыдущими ОПБУ, на конец этого сравнительного промежуточного периода, и капитала, определяемого в соответствии с МСФО, на указанную дату;

ii. общего совокупного дохода, определенного в соответствии с предыдущими ОПБУ за сопоставимый такой же промежуточный период (текущего и предшествовавшего года), и прибыли или убытка в соответствии с МСФО за указанный период.

ПРИМЕР – выверка капитала и прибыли – промежуточная финансовая отчетность

Вы приняли решение опубликовать отчетность по МСФО за 2XX8 год и промежуточную финансовую отчетность за 6 месяцев до 30 июня 2XX8 года.

Ваша отчетность за сравнительный промежуточный 6-месячный период до 30 июня 2XX7 года была подготовлена в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Вам будет необходимо провести выверку капитала и прибыли между двумя комплектами данных.

2. В дополнение к выверке, требуемой пунктом (1), первая промежуточная финансовая отчетность предприятия за часть периода, охватываемого его первой финансовой отчетностью по МСФО, должна включать выверку по позициям, перечисленным в разделе выше («**Выверка**»), или содержать перекрестную ссылку на другой опубликованный документ, который включает результаты такой выверки.

МСФО (IAS) 34 требует раскрытия минимального объема информации, основываясь на допущении, что пользователи промежуточной финансовой отчетности также имеют доступ к самой последней годовой финансовой отчетности. Однако, помимо этого, МСФО (IAS) 34 требует от предприятия раскрытия информации о «любых событиях или операциях, которые являются существенными для понимания текущего промежуточного периода».

Соответственно, если предприятие, впервые применяющее МСФО, не раскрывало в своей самой последней годовой финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с предыдущими ОПБУ, информацию, существенную для понимания текущего промежуточного периода, его промежуточная финансовая отчетность должна раскрывать эту информацию или содержать перекрестную ссылку на другой опубликованный документ, который ее включает.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 – Объединение бизнеса (см. Учебное пособие по МСФО (IFRS 3))

Предприятие, впервые применяющее МСФО, вправе решить применять МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» ретроспективно к объединению бизнеса в прошлом (объединение бизнеса, которое произошло до даты перехода на МСФО).

Это исключение также применяется к прошлому приобретению инвестиций в ассоциированных компаниях или долей участия в совместных предприятиях.

Однако если предприятие, впервые применяющее МСФО, проводит перерасчет какого-либо объединения бизнеса в

целях обеспечения соответствия с МСФО (IFRS) 3, оно должна провести перерасчет всех более поздних объединений бизнеса, а также обязано применять МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» с той же самой даты.

ПРИМЕР – пересчет объединения бизнеса

Применяя МСФО впервые, вы решаете провести пересчет объединения бизнеса, происшедшего 30 июня 2XX2 года.

Вы должны провести пересчет всех объединений бизнеса, имевших место между 30 июня 2XX2 года и датой перехода на МСФО, а также применять МСФО (IAS) 36 и МСФО (IAS) 38 с 30 июня 2XX2 года.

Предприятию не нужно применять МСФО (IAS) 21 («Влияние изменений валютных курсов») ретроспективно в отношении корректировок справедливой стоимости и гудвилла, возникающих при объединении бизнеса, которое произошло до даты перехода на МСФО.

Если предприятие не применяет МСФО (IAS) 21 ретроспективно к указанным корректировкам справедливой стоимости и гудвиллу, оно должна отражать их как свои активы и обязательства, а не как активы и обязательства приобретенной компании.

Соответственно, указанные гудвилл и корректировки справедливой стоимости уже выражены либо в функциональной валюте предприятия, либо являются немонетарными статьями в иностранной валюте, которые отражаются с применением курсовых разниц в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Предприятие вправе применять МСФО (IAS) 21 ретроспективно в отношении корректировок справедливой стоимости и гудвилла, возникающих либо:

1. при всех объединениях бизнеса, происшедших до даты перехода на МСФО; либо
2. при всех объединениях бизнеса, по которым предприятие решает провести пересчет в целях обеспечить соответствие МСФО (IFRS) 3.

Если предприятие, впервые применяющее МСФО, не применяет МСФО (IFRS) 3 ретроспективно в отношении прошлого объединения бизнеса, это имеет следующие последствия для указанного объединения бизнеса:

1. Предприятие, впервые применяющее МСФО, должно сохранять ту же самую классификацию (приобретение компанией-покупателем, обратное приобретение приобретаемой компанией или объединение интересов), что и в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с предыдущими ОПБУ.

ПРИМЕР – та же самая классификация, что и в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с предыдущими ОПБУ

Вы отразили слияние как объединение интересов (что уже не разрешается МСФО), как в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Вы вправе продолжить делать это в соответствии с МСФО, если только вы не проводили перерасчет более ранних объединений бизнеса.

2. Предприятие, впервые применяющее МСФО, должно признать на дату перехода на МСФО все свои активы и обязательства, которые были приобретены или приняты в результате объединения бизнеса в прошлом, за исключением:

- i. определенных финансовых активов и финансовых обязательств, признание которых было прекращено в соответствии с предыдущими ОПБУ;
- ii. активов (включая гудвилл) и обязательств, которые не были признаны в консолидированном бухгалтерском балансе компании-покупателя, подготовленном в соответствии с предыдущими ОПБУ, и также не подлежали признанию согласно МСФО в отдельном бухгалтерском балансе приобретаемой компании.

Предприятие, впервые применяющее МСФО, должно признать все изменения, возникающие в результате корректировки нераспределенной прибыли (или другой соответствующей категории капитала), если только изменения не являются результатом признания нематериального актива, который ранее был отнесен на гудвилл.

3. Предприятие, впервые применяющее МСФО, должно исключить из своего начального бухгалтерского баланса по МСФО какие-либо статьи, признанные в соответствии с предыдущими ОПБУ, которые не подлежат признанию в качестве актива или обязательства в соответствии с МСФО. Предприятие, впервые применяющее МСФО, должно учесть соответствующие изменения следующим образом:

- i. предприятие, впервые применяющее МСФО, вправе классифицировать объединение бизнеса в прошлом как приобретение и признать в качестве нематериального

актива статью, которая не подлежит признанию в качестве актива в соответствии с МСФО (IAS) 38.

Необходимо изменить классификацию этой статьи (а также соответствующий ей отложенный налог и долю меньшинства, при их наличии), включив ее в состав гудвилла (если только гудвилл не был вычтен непосредственно из капитала в соответствии с предыдущими ОПБУ).

ii. предприятие, впервые применяющее МСФО, должно признать все иные изменения, возникающие в нераспределенной прибыли.

{примечание: такие изменения включают изменение классификации нематериальных активов, если гудвилл не был признан в качестве актива в соответствии с предыдущими ОПБУ. Это возникает в случае, если в соответствии с предыдущими ОПБУ предприятие (а) вычитало гудвилл непосредственно из капитала, или (б) не отразило объединение бизнеса как приобретение}.

4. МСФО требуют последующей оценки определенных активов и обязательств, исходя из того, что она не основывается на фактических затратах, например, на справедливой стоимости. Предприятие, впервые применяющее МСФО, должно оценить эти активы и обязательства на этой основе в своем начальном бухгалтерском балансе по МСФО, даже если они были приобретены или приняты в результате объединения бизнеса в прошлом.

Необходимо признать какие-либо соответствующие изменения в балансовой стоимости путем корректировки нераспределенной прибыли (или другой соответствующей категории капитала), а не гудвилла.

5. Непосредственно сразу после объединения бизнеса балансовая стоимость (в соответствии с предыдущими ОПБУ) приобретенных активов или принятых обязательств при этом объединении бизнеса будет являться их условной первоначальной стоимостью на эту дату согласно МСФО. Если МСФО требуют оценки этих активов и обязательств по методу фактических затрат на более позднюю дату, эта условная первоначальная стоимость должна служить основной для амортизации (в том числе нематериальных активов) по фактическим затратам с даты объединения бизнеса.

6. Если приобретаемый актив или принимаемое обязательство при объединении бизнеса в прошлом не были признаны в соответствии с предыдущими ОПБУ, то их условная первоначальная стоимость не должна равняться нулю в начальном бухгалтерском балансе по МСФО.

Вместо этого предприятие-покупатель должно осуществить его признание и оценку в своем консолидированном бухгалтерском балансе на основе требований МСФО, установленных в отношении бухгалтерского баланса приобретаемой компании.

ПРИМЕР – приобретенный актив или принятое обязательство при объединении бизнеса в прошлом не было признано в соответствии с предыдущими ОПБУ

Если компания-покупатель в соответствии с предыдущими ОПБУ не капитализировала финансовую аренду, приобретенную при объединении бизнеса в прошлом, она должна провести капитализацию этой аренды в своей консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 17 «Аренда» в отношении

бухгалтерского баланса по МСФО приобретенной компании.

И наоборот, если в соответствии с предыдущими ОПБУ актив или обязательство были отнесены на гудвилл, но в соответствии с МСФО (IFRS) 3 подлежали отдельному признанию, этот актив или обязательство остается в составе гудвилл, если только МСФО не требует его признания в финансовой отчетности приобретенной компании.

7. Балансовая стоимость гудвилла в начальном бухгалтерском балансе по МСФО должна быть его балансовой стоимостью в соответствии с предыдущими ОПБУ на дату перехода на МСФО после проведения следующих трех корректировок:

i. предприятие, впервые применяющее МСФО, должно увеличить балансовую стоимость гудвилла при изменении его классификации как статьи, которая была признана в качестве нематериального актива в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Аналогичным образом, если МСФО (IFRS) 1 требует от предприятия, впервые применяющего МСФО, признания нематериального актива, который был отнесен на признанный гудвилл в соответствии с предыдущими ОПБУ, это предприятие должно соответственно уменьшить балансовую стоимость гудвилла (и скорректировать соответствующий отложенный налог и долю меньшинства).

ii. Условный факт хозяйственной деятельности, влияющий на возмещение за покупку при объединении бизнеса в прошлом, может быть урегулирован до даты перехода на МСФО.

При возможности надежной оценки условной корректировки и вероятности соответствующей выплаты, предприятие, впервые применяющее МСФО, должно скорректировать гудвилл на эту сумму. Аналогичным образом, это предприятие должно скорректировать балансовую стоимость гудвилла, если ранее признанная условная корректировка уже не может быть надежно оценена, или если выплата уже не является вероятной.

iii. Независимо от того, существуют ли указания на возможность обесценения гудвилла, предприятие, впервые применяющее МСФО, должно применять МСФО (IAS) 36 при тестировании гудвилла на обесценение на дату перехода на МСФО и при учете соответствующего убытка от обесценения по статье «нераспределенная прибыль» (или, если это требуется МСФО (IAS) 36, при переоценке прибыли).

Тест на обесценение должен исходить из условий на дату перехода на МСФО.

8. На дату перехода на МСФО не следует вносить какие-либо иные корректировки в балансовую стоимость гудвилла. Например, предприятие, впервые применяющее МСФО, **не** должно осуществлять пересчет балансовой стоимости гудвилла для:

i. исключения незаконченных научных исследований и разработок, приобретенные при этом объединении бизнеса (если только соответствующий нематериальный актив не подлежал бы признанию согласно МСФО (IAS) 38 в бухгалтерском балансе приобретаемой компании);

ii. корректировки предыдущей амортизации гудвилла;

iii. изменения корректировок гудвилла, которые не разрешены МСФО (IFRS) 3, но осуществленные в соответствии с предыдущими ОПБУ в результате корректировок активов и обязательств между датой объединения бизнеса и датой перехода на МСФО.

9. Если предприятие, впервые применяющее МСФО, признало гудвилл в соответствии с предыдущими ОПБУ в качестве вычета из капитала:

i. оно не должно признавать этот гудвилл в своем начальном бухгалтерском балансе по МСФО. Более того, оно не должно переносить этот гудвилл в отчет о прибылях и убытках при выбытии дочерней компании или при обесценении инвестиций в дочернюю компанию.

ii. корректировки, возникающие в результате последующего урегулирования условного факта хозяйственной деятельности, влияющего на возмещение за покупку, должны быть признаны в статье «нераспределенная прибыль».

ПРИМЕР – гудвилл в соответствии с предыдущими ОПБУ, признанный в качестве вычета из капитала

В соответствии с предыдущими ОПБУ гудвилл был вычтен из капитала. В соответствии с МСФО это не допускается.

Однако это требование не распространяется на предприятие, впервые применяющее МСФО.

В результате:

i. вы не переносите этот гудвилл в отчет о прибылях и убытках при выбытии дочерней компании или при

обесценении инвестиций в дочернюю компанию.

ii. корректировки, возникающие в результате последующего урегулирования условного факта хозяйственной деятельности, влияющего на возмещение за покупку, должны быть признаны по статье «нераспределенная прибыль».

10. В соответствии с предыдущими ОПБУ предприятие, впервые применяющее МСФО, может не проводить консолидацию дочерней компании, приобретенной при объединении бизнеса в прошлом (например, по причине того, что материнская компания не рассматривала ее как дочернюю компанию или не готовила консолидированную финансовую отчетность).

Предприятие, впервые применяющее МСФО, должно скорректировать балансовую стоимость активов и обязательств дочерней компании, в целях определения стоимости, которая должна быть отражена в бухгалтерском балансе дочерней компании в соответствии с требованиями МСФО. Условная первоначальная стоимость гудвилла равна разнице на дату перехода на МСФО между:

i. долей материнской компании в этой скорректированной балансовой стоимости;

ii. стоимостью инвестиций в дочернюю компанию, отраженных в отдельной финансовой отчетности материнской компании.

11. Оценка доли меньшинства и отложенного налога проводится по результатам оценки иных активов и обязательств. Соответственно, вышеупомянутые

корректировки в признанных активах и обязательствах влияют на долю меньшинства и отложенный налог.

Освобождение для предыдущих объединений бизнеса также применяется к предыдущим приобретениям инвестиций в ассоциированных предприятиях и долей участия в совместном предпринимательстве.

Если предприятие-покупатель не признавало в соответствии с предыдущими ОПБУ условного обязательства, которое все еще существует на дату перехода на МСФО, предприятие-покупатель должно признать такое условное обязательство на дату перехода на МСФО, кроме случаев, когда МСФО (IAS) 37 *Резервы, условные обязательства и условные активы* запрещает такое признание в финансовой отчетности приобретаемого предприятия.

Напротив, если актив или обязательство учитывались в составе гудвила в соответствии с предыдущими ОПБУ, но могли быть признаны отдельно в соответствии с МСФО (IFRS) 3, этот актив или обязательство остаются в составе гудвила, если МСФО не требует такое признание в финансовой отчетности приобретаемого предприятия.

12. Балансовая стоимость гудвила в начальном бухгалтерском балансе по МСФО должна соответствовать его балансовой стоимости в соответствии с предыдущими ОПБУ на дату перехода на МСФО после применения двух следующих корректировок:

(i) при необходимости (см. выше), предприятие, впервые применяющее МСФО, должно увеличить балансовую стоимость гудвила при реклассификации статьи,

признанной им в качестве нематериального актива в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Аналогично, если предприятие, впервые применяющее МСФО, в соответствии с предыдущими ОПБУ включает в состав гудвила нематериальный актив, это предприятие должно соответственно уменьшить балансовую стоимость гудвила (и при необходимости, откорректировать отложенные налоги и долю меньшинства).

Объединение бизнеса – корректировки для определения условной первоначальной стоимости

Хотя МСФО (IFRS) 1 предусматривает производить учет сумм, отнесенных в соответствии с предыдущими ОПБУ на гудвилл, а иных приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнеса в прошлом принимать в качестве их условной первоначальной стоимости в соответствии с МСФО на дату объединения бизнеса, предприятию необходимо скорректировать их балансовую стоимость в своем начальном бухгалтерском балансе по МСФО следующим образом.

1. Активы и обязательства, оцененные согласно МСФО по справедливой стоимости или по иным формам текущей стоимости, необходимо переоценить по справедливой стоимости или иной текущей стоимости.

2. В отношении активов (за исключением гудвила) и обязательств, по которым МСФО предусматривают применение метода оценки по фактическим затратам, необходимо скорректировать накопленную амортизацию с даты объединения бизнеса, если такая оценка не соответствует МСФО.

Амортизация основывается на условной первоначальной стоимости, которая является балансовой стоимостью в соответствии с предыдущими ОПБУ непосредственно после объединения бизнеса.

3. Активы (за исключением гудвилла) и обязательства, не признанные в соответствии с предыдущими ОПБУ, необходимо оценить в соответствии с требованиями МСФО, которые бы применялись в отношении отдельного бухгалтерского баланса приобретенной компании.

4. Статьи, не подлежащие признанию в качестве активов и обязательств согласно МСФО, необходимо исключить из начального бухгалтерского баланса по МСФО.

Освобождения от требований иных МСФО

Предприятие может принять решение об использовании одного или более из следующих освобождений:

- (1) операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях;
- (2) договоры страхования;
- (3) условная первоначальная стоимость;
- (4) аренда;
- (5) накопленные валютные курсовые разницы;
- (6) инвестиции в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия;
- (7) активы и обязательства дочерних, совместных и ассоциированных предприятий;
- (8) комбинированные финансовые инструменты;
- (9) определение признанных ранее финансовых инструментов;

(10) оценка по справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств при их первоначальном признании;

(11) обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в стоимость основных средств;

(12) финансовые и нематериальные активы, учитываемые в соответствии с КРМФО (IFRIC) 12 *Концессионные соглашения на предоставление услуг*;

(13) расходы по займам;

(14) передача активов от клиентов;

(15) погашение финансовых обязательств долевыми инструментами;

(16) тяжелая гиперинфляция;

(17) комбинированные соглашения; и

(18) расходы на вскрышные работы на стадии поверхностных работ скважины или шахты

Объединение бизнеса – справедливая стоимость или переоценка в качестве условной первоначальной стоимости

МСФО (IFRS) 1 ограничивает использование справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости в отношении активов, по которым перерасчет стоимости способен принести лишь ограниченную выгоду для пользователей и представляется весьма трудоемким:

- основные средства;

- инвестиции в недвижимость (если предприятие решит использовать метод учета по фактическим затратам в соответствии с МСФО (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость»);

- нематериальные активы, которые отвечают ограничительным критериям.

Комбинированные соглашения

Предприятие, впервые применяющее МСФО, может применить условия перехода к МСФО (IFRS) 11 с учетом следующих исключений:

При переходе от пропорциональной консолидации к долевого методу, предприятие, впервые применяющее МСФО, должно протестировать инвестиции на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 на начало самого раннего представленного периода, независимо от того, существует ли какой-нибудь признак возможного обесценивания этих инвестиций.

Любое полученное в результате обесценивание должно признаваться в качестве корректировки доходов на начало самого раннего представленного периода

IFRIC 1 «Изменения в обязательствах по выводу из эксплуатации, восстановлению или аналогичных обязательств» требует изменений, связанных с выводом из эксплуатации, восстановлением или аналогичными обязательствами, которые будут увеличивать или уменьшать суммы связанных с ними активов; скорректированная сумма амортизации будет распределена перспективно в течение оставшегося срока полезного использования этих активов.

Ретроспективное применение этого положения на дату перехода учета по МСФО потребует от предприятия воссоздание учета всех таких корректировок, которые были

бы сделаны в прошлом. Во многих случаях это не будет представляться возможным.

В качестве альтернативного варианта для соблюдения этого требования предприятию разрешено включать в амортизированную стоимость актива на дату перехода на МСФО сумму, рассчитанную путем дисконтирования обязательства на дату в обратном порядке к тому моменту, когда это обязательство впервые возникло, учитывая его обесценение.

Переходные Положения

Раскрытия по финансовым инструментам

Предприятие, впервые применяющее МСФО, может применить переходные положения согласно параграфу 44G МСФО (IFRS) 7.2

Предприятие, впервые применяющее МСФО, может применить переходные положения согласно параграфу 44M МСФО (IFRS) 7.3

Учет финансовых или нематериальных активов в соответствии с МСФО (IFRIC) 12

Предприятие, впервые применяющее МСФО, может применить переходные положения, содержащиеся в КРМФО (IFRIC) 12.

Расходы по займам

Предприятие, впервые применяющее МСФО может применить переходные положения, изложенные в МСФО (IAS) 23. Ссылка на дату вступления в силу подразумевает

наиболее позднюю из следующих дат: 1 января 2009 года или дата перехода на МСФО.

Передача активов от клиентов

Предприятие, впервые применяющее МСФО может применить переходные положения, изложенные в КРМФО (IFRIC) 18 *Передача активов от клиентов*.

Ссылка на дату вступления в силу подразумевает наиболее позднюю из следующих дат: 1 января 2009 года или дата перехода на МСФО.

Кроме того, предприятие, впервые применяющее МСФО, может назначить любую дату до даты перехода на МСФО и применять КРМФО (IFRIC) 18 ко всем операциям передачи активов от клиентов, имевшим место на указанную дату или после нее.

Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами

Предприятие, впервые применяющее МСФО, может применить переходные положения, изложенные в КРМФО (IFRIC) 19 *Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами*

Расходы на вскрышные работы на стадии поверхностных работ скважины или шахты

Предприятие, впервые применяющее МСФО, может применить переходные положения, изложенные в КРМФО (IFRIC) 20 *Расходы на вскрышные работы на стадии поверхностных работ скважины или шахты*.

Ссылка на дату вступления в силу подразумевает наиболее позднюю из следующих дат: 1 января 2013 года или дата начала первого отчетного периода по МСФО.

Вознаграждения работникам

Предприятие, впервые применяющее МСФО, может применить переходные положения, изложенные в МСФО (IAS) 19