

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

**ИНСТИТУТ ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ
И ПЕРЕПОДГОТОВКИ РУКОВОДИТЕЛЕЙ И СПЕЦИАЛИСТОВ
ТРАНСПОРТНОГО КОМПЛЕКСА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

С. Л. ШАТРОВ, Н. В. ЗДАНОВСКАЯ, Т. В. ШОРЕЦ

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И АУДИТА

Учебно-методическое пособие

Гомель 2018

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

**ИНСТИТУТ ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ
И ПЕРЕПОДГОТОВКИ РУКОВОДИТЕЛЕЙ И СПЕЦИАЛИСТОВ
ТРАНСПОРТНОГО КОМПЛЕКСА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

С. Л. ШАТРОВ, Н. В. ЗДАНОВСКАЯ, Т. В. ШОРЕЦ

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И АУДИТА

*Одобрено научно-методической комиссией
гуманитарно-экономического факультета в качестве
учебно-методического пособия
для студентов экономических специальностей
и слушателей Института повышения квалификации и переподготовки
руководителей и специалистов
транспортного комплекса Республики Беларусь*

Гомель 2018

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.053
Ш29

Рецензент – профессор кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» учреждения образования «Белорусский государственный университет транспорта», канд. экон. наук *В. Г. Гизатуллина*

Шатров, С. Л.

Ш29 Международные стандарты финансовой отчетности и аудита : учеб.-метод. пособие / С. Л. Шатров, Н. В. Здановская, Т. В. Шорец ; М-во трансп. и коммуникаций. Респ. Беларусь, Белорус. гос. ун-т трансп. – Гомель : БелГУТ, 2018. – 175 с.
ISBN 978-985-554-743-4

Приведены наименование и описание стандартов, методология формирования финансовой отчетности в международном формате и подходы к ее аудиту. Пообъектно описана методология ведения бухгалтерского учета в соответствии с методическими подходами к формированию данных финансовой отчетности, а также взаимосвязь международных стандартов финансовой отчетности и аудита.

Предназначено для слушателей Института повышения квалификации и переподготовки руководителей и специалистов транспортного комплекса Республики Беларусь, а также для студентов экономических специальностей при изучении дисциплин «Международные стандарты финансовой отчетности», «Международные стандарты аудита», «Контроль и аудит», «Бухгалтерский финансовый учет в организациях транспорта».

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.053

ISBN 978-985-554-743-4

© Шатров С. Л., Здановская Н. В., Шорец Т. В.,
2018
© Оформление. БелГУТ, 2018

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1 Система органов, устанавливающих стандарты учета

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) разрабатываются и принимаются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), который был создан в 1973 году с целью гармонизации и унификации принципов бухгалтерского учета во всем мире. Комитет был первоначально основан в результате соглашения между профессиональными бухгалтерскими организациями из девяти стран: Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании и США. В 1983–2000 гг. членами КМСФО являлись все члены Международной Федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants (IFAC)). В 2001 г. структура Комитета была реформирована, и сейчас он называется **Советом по международным стандартам (СМСФО)**.

В настоящее время в структуру СМСФО входят:

1 Консультативный совет по стандартам (Standards Advisory Council (KCC, SAC));

2 Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО, IASB);

3 Комитет по интерпретациям МСФО (International Financial Reporting Interpretations Committee (КИМФО, IFRIC)).

Консультативный совет по стандартам. Совет состоит из 30 избираемых попечителями на 3 года с правом продления квалифицированных специалистов с различным опытом, представляющих различные географические регионы и области деятельности.

Консультативный совет проводит встречи с СМСФО минимум три раза в год. Одной из задач совета является организация форумов для организаций и лиц, которые проявляют интерес к международному бухгалтерскому учету.

Основными функциями совета являются:

– консультирование СМСФО по повестке и приоритетам работы;

– информирование о позиции членов совета по основным проектам, связанным с разработкой стандартов, а также о значении новых стандартов для пользователей и составителей финансовой отчетности;

– предоставление других консультаций попечителям и членам СМСФО.

Совет МСФО. Это основной орган, занимающийся разработкой международных стандартов финансовой отчетности. Правление состоит из 14

представителей, 12 из которых работают на основе полной занятости. Члены Совета назначаются попечителями первоначально на срок от трех до пяти лет. Представители Совета должны отвечать жестким критериям, таким как высокий уровень знаний и наличие практического опыта в сфере бухгалтерского учета, приверженность целям МСФО и общественным целям, знание общеэкономической конъюнктуры и другими знаниями. Минимум 5 членов должны обладать профессиональным опытом в сфере аудита, минимум три – опытом подготовки финансовой отчетности, минимум 3 должны являться опытными пользователями финансовой отчетности и минимум один должен иметь академический опыт.

Совет несет полную ответственность за все технические вопросы, включая:

– подготовку и публикацию международных стандартов финансовой отчетности;

– подготовку и публикацию всех проектов МСФО, проектов изложения принципов и прочих документов для публичного обсуждения;

– установление порядка рассмотрения комментариев, полученных по дискуссионным документам;

– публикацию основ для выработки заключений.

Комитет по интерпретациям МСФО. Он был создан в марте 2002 года путем трансформации Постоянного комитета интерпретации (ПКИ). В задачи Комитета входит рассмотрение вопросов бухгалтерского учета, которые не получили отражение в существующих стандартах или могут иметь неоднозначное толкование. Работа Комитета осуществляется в тесном взаимодействии с аналогичными национальными комитетами, он занимается изучением практики учета в рамках международных стандартов и разъяснением новых ситуаций, не учтенных при разработке существующих стандартов. Интерпретации утверждаются СМСФО. Постоянный Комитет по интерпретациям состоит из 14 голосующих членов, назначаемых попечителями на 3 года. Представители Европейской комиссии и Международной организации комиссий по ценным бумагам являются наблюдателями Комитета без права голоса.

Комитет по интерпретации международной финансовой отчетности (КИМФО) создан для предоставления концептуально выверенных и практически реализуемых интерпретаций МСФО, которые имели бы силу во всем мире:

– в отношении вновь возникших вопросов финансовой отчетности, которые специально не рассматриваются в существующих стандартах;

– когда возникли или могут возникнуть противоречивые или неприемлемые интерпретации при отсутствии официальных разъяснений.

КИМФО применяет подход, раскрытый в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»:

– проводит аналогии с требованиями и разъяснениями МСФО, затрагивающими аналогичные или связанные проблемы;

– использует определения, а также критерии признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов, установленные в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности;

– учитывает решения других органов, устанавливающих стандарты.

Разработка международных стандартов осуществляется в несколько этапов:

1 Создание Подготовительного комитета из широкого круга специалистов различных сфер для обсуждения вопросов, внесенных в повестку Правления КИМФО. Правление также проводит консультации с Консультативным Советом по стандартам.

2 Разработка и публикация документа для публичного обсуждения (срок обсуждения – 90 дней).

3 Подготовка рабочего проекта положений стандарта с учетом комментариев, полученных от всех заинтересованных сторон на втором этапе. На основе этого анализа Правление готовит проект международного стандарта финансовой отчетности, а также предлагает альтернативные решения и аргументы в пользу их принятия или отклонения. В течение 90 дней все заинтересованные стороны вправе вносить свои замечания и предложения в рабочий проект. В определенных случаях еще до Проекта изложения принципов Правление может предложить вынести вопрос на обсуждение.

4 Выпуск окончательного международного стандарта финансовой отчетности, который готовится в результате обсуждения Проекта МСФО.

1.2 Перечень стандартов и интерпретаций

Основная группа стандартов на английском языке называется International Accounting Standards (IAS), что на русский язык следовало перевести как «Международные стандарты бухгалтерского учета». Новые стандарты, разработанные и принятые IAS, называются International Financial Reporting Standards (IFRS), что, собственно, соответствует переводу «Международные стандарты финансовой отчетности» и что более корректно отражает сущность этих документов. На русском языке данные стандарты обычно называют МСФО. В первой группе стандартов (IASs) последний по номеру – 41. Из них действуют на сегодняшний день меньше, некоторые стандарты были отменены или заменены новыми последующими стандартами. Здесь следует отметить IAS 1 «Представление финансовой отчетности», так как он является основным для формируемой в соответствии с МСФО отчетности, определяя ее наполнение, состав и структуру (приложение А). Из ранее принятых (до 2001 года) 33 интерпретаций (SICs) действует сегодня 11 интерпретаций,

новые документы, принятые после реструктуризации Комитета по МСФО, включают 14 интерпретаций (IFRICs). В русскоязычной аббревиатуре осталось ПКИ – интерпретации постоянного комитета (Standing Interpretations Committee / SIC), а в скобках по аналогии, как это сделано со стандартами, указывается соответствующая англоязычная аббревиатура – SIC или IFRIC.

Ниже приведен перечень принятых стандартов и интерпретаций.

Международные стандарты финансовой отчетности

МСФО (IAS) 1. Представление финансовой отчетности.

МСФО (IAS) 2. Запасы.

МСФО (IAS) 7. Отчеты о движении денежных средств.

МСФО (IAS) 8. Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки.

МСФО (IAS) 10. События после отчетной даты.

МСФО (IAS) 11. Договоры подряда.

МСФО (IAS) 12. Налоги на прибыль.

МСФО (IAS) 14. Сегментная отчетность.

МСФО (IAS) 16. Основные средства.

МСФО (IAS) 17. Аренда.

МСФО (IAS) 18. Выручка.

МСФО (IAS) 19. Вознаграждения работникам.

МСФО (IAS) 20. Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи.

МСФО (IAS) 21. Влияние изменений валютных курсов.

МСФО (IAS) 23. Затраты по займам.

МСФО (IAS) 24. Раскрытие информации о связанных сторонах.

МСФО (IAS) 26. Учет и отчетность по пенсионным планам.

МСФО (IAS) 27. Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность.

МСФО (IAS) 28. Инвестиции в ассоциированные компании.

МСФО (IAS) 29. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции.

МСФО (IAS) 31. Участие в совместной деятельности.

МСФО (IAS) 32. Финансовые инструменты; представление информации.

МСФО (IAS) 33. Прибыль на акцию.

МСФО (IAS) 34. Промежуточная финансовая отчетность.

МСФО (IAS) 36. Обесценение активов.

МСФО (IAS) 37. Резервы, условные обязательства и условные активы.

МСФО (IAS) 38. Нематериальные активы.

МСФО (IAS) 39. Финансовые инструменты; признание и оценка.

МСФО (IAS) 40. Инвестиционная собственность.

МСФО (IAS) 41. Сельское хозяйство.

МСФО (IFRS) 1. Первое применение МСФО.

- МСФО (IFRS) 2. Выплаты долевыми инструментами.
- МСФО (IFRS) 3. Объединения бизнеса.
- МСФО (IFRS) 4. Договоры страхования.
- МСФО (IFRS) 5. Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращаемая деятельность.
- МСФО (IFRS) 6. Разведка и оценка минеральных ресурсов.
- МСФО (IFRS) 7. Финансовые инструменты; раскрытия.
- МСФО (IFRS) 8. Операционные сегменты.

Интерпретации

- ПКИ (SIC) 7. Введение евро.
- ПКИ (SIC) 10. Правительственная помощь – отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью.
- ПКИ (SIC) 12. Консолидация – специализированная компания.
- ПКИ (SIC) 13. Совместно контролируемые компании – неденежные вклады со стороны предпринимателей.
- ПКИ (SIC) 15. Операционная аренда – стимулы.
- ПКИ (SIC) 21. Налоги на прибыль – возмещение переоцененной стоимости активов, не подлежащих амортизации.
- ПКИ (SIC) 25. Налоги на прибыль – изменение налогового статуса компании или ее акционеров.
- ПКИ (SIC) 27. Оценка содержания операций, оформленных юридически как аренда.
- ПКИ (SIC) 29. Раскрытие информации – соглашения по сервисным концессиям.
- ПКИ (SIC) 31. Выручка – бартерные операции, включая рекламные услуги.
- ПКИ (SIC) 32. Нематериальные активы – затраты на веб-сайт.
- ПКИ (IFRIC) 1. Изменения в обязательствах по демонтажу и ликвидации основных средств, восстановлению среды и иных аналогичных обязательств.
- ПКИ (IFRIC) 2. Долевое участие в кооперативах и подобные финансовые инструменты.
- ПКИ (IFRIC) 3. Квоты на выбросы веществ в атмосферу (отменена).
- ПКИ (IFRIC) 4. Как определить, имеет ли сделка признаки аренды.
- ПКИ (IFRIC) 5. Права на доли, возникающие из фондов на демонтаж и ликвидацию основных средств, рекультивацию и восстановление окружающей среды.
- ПКИ (IFRIC) 6. Обязательства, возникающие от участия в специализированных рынках, – отработавшее электрическое и электронное оборудование.
- ПКИ (IFRIC) 7. Применение пересчета в соответствии с IAS 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике».
- ПКИ (IFRIC) 8. Сфера действия IFRS 2.

- ПКИ (IFRIC) 9. Переоценка встроенных производных финансовых инструментов.
- ПКИ (IFRIC) 10. Промежуточная финансовая отчетность и обесценение.
- ПКИ (IFRIC) 11. Учет сделок с собственными акциями и инструментами, принадлежащими группе.
- ПКИ (IFRIC) 12. Концессионные соглашения.
- ПКИ (IFRIC) 13. Программы лояльности клиентов.
- ПКИ (IFRIC) 14. МСФО(IAS) 19. Предельный размер величины актива по плану с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимодействие.

Интерпретации, выпущенные Комитетом по интерпретациям (IFRIC) и утвержденные Советом (IASB), составляют неотъемлемую и обязательную часть МСФО. Финансовые отчеты должны рассматриваться как соответствующие Международным стандартам финансовой отчетности только в том случае, когда они соответствуют всем положениям каждого действующего стандарта и каждой действующей интерпретации.

1.3 Основные концепции финансового учета и отчетности

Составление финансовой отчетности в соответствии с МСФО базируется на ряде основополагающих концепций и принципов. Основные концепции, допущения и принципы МСФО также являются общепринятыми в национальных системах учета и отчетности большинства развитых стран. Наиболее развитой и известной в мире является система GAAP (Generally Accepted Accounting Principles – Общепринятые бухгалтерские принципы), включающая общие соглашения по теории и практике бухгалтерского учета, принятые в США. Также следует отметить одни из самых сильных, с большими историческими традициями, бухгалтерские школы в мире – системы учета и отчетности в Великобритании, Франции и Германии. Рассмотрим наиболее важные концепции и принципы.

Концепция денежного измерения (money measurement). Согласно этой концепции все хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете в денежном измерении. Денежная оценка является обобщающим измерителем разнородных видов хозяйственных средств.

Концепция самостоятельности предприятия (separate entity). Каждое предприятие рассматривается в учете как самостоятельная единица, отдельная от всех контрагентов, а также от его собственников. Наиболее общими формами организации бизнеса являются единоличное хозяйствование, товарищество и корпорация (акционерное общество). Несмотря на то, что в первых двух формах собственность предприятий не отделена юридически от

собственности их владельцев, бухгалтер рассматривает каждую из этих трех форм организации бизнеса как обособленную хозяйствующую единицу.

Концепция работающего предприятия или предположение непрерывности (going concern/continuity assumption). Финансовая отчетность обычно должна составляться на основе допущения, что, пока не известно обратное, предприятие функционирует неограниченный период, т. е. у предприятия нет намерения в обозримом будущем ликвидироваться или существенно сократить объем операций. Это допущение является крайне важным, одним из методологических принципов определения финансовых результатов. В отечественных нормативных законодательных документах эта концепция определяется как допущение непрерывной деятельности.

Принцип стоимости/себестоимости (cost principle). Согласно этому принципу все активы учитываются по цене приобретения (себестоимости изготовления), и эта цена служит основой для оценки их будущего использования, а обязательства и составляющие собственного капитала отражаются в сумме, зафиксированной на момент их возникновения.

Для оценки элементов финансовой отчетности МСФО позволяют использовать различные методы. Помимо фактической стоимости приобретения – это восстановительная стоимость, возможная цена продажи (погашения) и дисконтированная стоимость.

Восстановительная стоимость определяется суммой денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть заплачена за приобретение аналогичного актива в современных условиях. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для их погашения на дату отчета.

Возможная цена продажи означает сумму денежных средств, которая может быть получена в настоящее время от продажи актива в обычных условиях. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств, которая необходима для их погашения в нормальных условиях.

Дисконтированная стоимость рассчитывается как будущее чистое поступление денежных средств, которое будет создавать данный актив при нормальных условиях, или как будущее чистое выбытие денежных средств, которое потребуется для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

Наиболее широко используемой оценкой для составления финансовой отчетности является фактическая (историческая) стоимость, однако на практике для оценки некоторых элементов отступают от этого принципа, например, инвестиции в ценные бумаги и отдельные или все виды запасов могут отражаться в отчетах по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продажи/рыночной цене, пенсионные обязательства могут отражаться по их дисконтированной стоимости.

Непрерывность деятельности – это допущение, что компания осуществляет и в обозримом будущем продолжит осуществлять хозяйственную деятельность. Предполагается, что компания не намерена прекращать или существенно сокращать объем своей деятельности.

Правило соответствия доходов и расходов отчетному периоду (matching rule). В соответствии с этим правилом доходы должны быть отнесены к тому учетному периоду, в котором товары были проданы, услуги оказаны, а расходы – к тому периоду, когда они были понесены для получения этих доходов. Для реализации на практике этого правила используется **учет по методу начисления** (accrual accounting), который заключается в отражении финансовых последствий всех операций и событий в те периоды, когда они имели место, а не в периоды, когда были получены или выплачены денежные средства.

Финансовая отчетность, составленная по методу начислений, дает информацию не только о прошлых операциях, связанных с движением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущих периодах. Таким образом, обеспечивается сравнимость результатов деятельности за равные периоды и тем самым повышается полезность информации для принятия разного рода экономических решений.

Непосредственно в международных стандартах учет по методу начисления и непрерывность деятельности рассматриваются как основополагающие допущения финансового учета.

1.4 Качественные характеристики финансовой отчетности

Качественные характеристики финансовой отчетности – это атрибуты, которые делают информацию, представленную в финансовой отчетности, полезной для ее пользователей.

Финансовые отчеты в значительной степени основаны на относительно субъективно выбранных правилах и оценках. Чтобы помочь пользователям отчетами правильно толковать представленную в них информацию, финансовые данные должны отвечать качественным характеристикам. Основными такими характеристиками, согласно МСФО, являются:

- понятность;
- уместность;
- надежность;
- сопоставимость и др.

Понятность (understandability) означает доступность для понимания информации в финансовых отчетах широкому кругу пользователей. Однако из

этого не следует, что информация о сложных вопросах должна исключаться по причине трудностей понимания определенными пользователями.

Уместность (relevance) предполагает наличие всей необходимой информации для тех, кто принимает решение на основе данных финансовой отчетности. Информация является уместной, если она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, а также подтверждать или корректировать их прошлые оценки. На уместность информации большое влияние оказывают ее характер и существенность.

Существенность (materiality) указывает на относительную важность того или иного события или операции. Событие считается существенным, если его игнорирование или искажение могут повлиять на решение пользователей отчетами. Обычно существенность определяется в денежном выражении относительно прибыли или суммы всех активов. Помимо количественной оценки события или факта необходимо также учитывать их природу. Так, например, для компании с миллионными оборотами ошибка в 1000 долларов может не иметь большого значения, но выявленные кража или взятка на эту сумму являются существенными событиями.

Информация может быть уместной, но настолько ненадежной по своему характеру или представлению, что может ввести в заблуждение пользователей отчетами. Чтобы быть полезной, финансовая информация должна быть также надежной.

Надежность (reliability) означает правдивость имеющейся информации, возможность ее проверки, нейтральность, осмотрительность, полноту представления данных, а также преобладание сущности над формой в отражении информации.

Информация, представленная в финансовых отчетах, должна правдиво отражать операции и другие события, произошедшие в течение отчетного периода. Как правило, большая часть финансовой информации подвержена определенному риску оказаться не настолько правдивой, как ожидается. Измерение и представление данных часто связано с проблемами неоднозначного понимания сути операций и событий, субъективного выбора методов оценки и представления в отчетности. Иногда трудно определить точно финансовое воздействие какой-либо операции на показатели основных отчетов. Например, многие компании с течением времени в ходе своей хозяйственной деятельности создают свою деловую репутацию, но ее бывает трудно количественно определить с достаточной степенью надежности. Поэтому в большинстве случаев такая деловая репутация не признается в бухгалтерском учете и не отражается в финансовых отчетах.

Нейтральность (neutrality) означает независимость представления финансовой информации от интересов каких-либо лиц или их групп. Данные в

финансовой отчетности должны беспристрастно отражать хозяйственную деятельность предприятия.

Осмотрительность (prudence) означает определенную степень осторожности при формировании суждений о фактах и событиях предприятия в условиях неопределенности. В случае, когда трудно определить активы и доходы, выбирают наименьшую оценку из возможных, по обязательствам и расходам – наибольшую. Из этого принципа не следует, что можно создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы и преднамеренно занижать активы и доходы или завышать обязательства и расходы. В таком случае информация не будет нейтральной и, следовательно, достаточно надежной.

Требование **полноты информации** (completeness) предполагает, что финансовые отчеты и дополнения, примечания к ним представляют всю существенную информацию для тех, кто ими пользуется. Каждый стандарт МСФО обычно имеет раздел «Раскрытие информации (Disclosure)». В нем приводится перечень информации, которая обязательно должна быть отражена либо в финансовых отчетах, либо в примечаниях к ним.

Для правдивого и надежного представления финансовых данных в отчетности необходимо выполнение такого основополагающего допущения, как **преобладание сущности над формой** (substance over form). При отражении хозяйственных операций и событий следует учитывать их экономическую сущность, а не только юридическую форму. Например, компания продала свой актив, указав переход юридического права собственности в соответствующих документах, но при этом могло существовать соглашение, предоставляющее этой компании право продолжать использовать будущие экономические выгоды от этого актива. В этом случае отражение в отчетности факта продажи не будет достоверно представлять имевшую место сделку.

Одной из основных качественных характеристик финансовой отчетности является ее **сопоставимость** (comparability). Пользователи отчетами должны иметь возможность сравнивать их за разные периоды времени у одного предприятия, чтобы определить тенденции в его финансовом положении и результатах деятельности, а также за один период времени у разных предприятий, чтобы оценить их относительное финансовое положение и результативность работы. Для обеспечения сопоставимости аналогичные операции должны отражаться по единой методологии, которую следует применять последовательно на протяжении существования компании, а также согласованным образом для различных компаний.

Важным следствием такой качественной характеристики является то, что пользователи должны быть проинформированы о вариантах учетной политики, любых изменениях в этой политике и влиянии таких изменений на финансовые отчеты.

К ограничениям уместности и надежности информации международные стандарты финансовой отчетности относят своевременность данных, баланс

между выгодами и затратами, баланс между качественными характеристиками финансовой информации.

Чрезмерная отсрочка предоставления информации в отчетности может привести к потере ее уместности. Руководство предприятия должно балансировать относительные достоинства своевременности информации и обеспечение ее надежности. Чтобы предоставить информацию своевременно, часто бывает необходимым представить отчетность до того, как будут известны все аспекты операции или события, снизив, тем самым, надежность такой информации. С другой стороны, если дождаться того момента, когда все аспекты будут известны, и, следовательно, данные будут высоконадежными, то информация может оказаться уже малополезной, так как решение должно было быть принято раньше. Баланс между уместностью и надежностью должен достигаться исходя из информационных потребностей пользователей при принятии экономических решений.

Баланс между выгодами и затратами (balance between benefit and cost) означает, что выгоды от использования новой учетной информации должны быть выше затрат на ее получение.

Баланс между качественными характеристиками (balance between qualitative characteristics) должен быть достигнут на практике для реализации основного предназначения финансовой отчетности. Относительная важность отдельных характеристик в различных случаях – это предмет профессионального суждения.

1.5 Структура и содержание финансовой отчетности в соответствии с МСФО

Финансовая отчетность общего назначения предназначается для удовлетворения информационных потребностей широкого круга заинтересованных пользователей с целью принятия различных экономических решений.

Пользователями финансовой отчетности являются:

- стороны, вкладывающие капитал (инвесторы и владельцы), а также их консультанты (потребность в информации для принятия решений по ценным бумагам, для определения своего дохода и т.д.);
- работники и их представители (уверенность в стабильности и прибыльности нанимателей, в способности обеспечения их заработной платой);
- займодавцы (банки и т.д.) (им нужна информация о займе и выплачиваемым по нему процентам);
- поставщики и прочие торговые кредиторы (потребность в информации о погашении в срок задолженности перед ними);
- клиенты (покупатели) (уверенность в стабильности компании, если речь идет о долгосрочных отношениях);

- правительства и их органы (заинтересованы в распределении и использовании природных ресурсов, определении налоговой политики и др.);
- общественность (заинтересована во вложении в местную экономику, опеке местных поставщиков и т.д.).

Основной целью финансовой отчетности является реальное и достоверное представление финансового положения компании, финансовых результатов ее деятельности, движения денежных средств компании. Для достижения этой цели финансовые отчеты должны обеспечивать информацию о следующих показателях компании:

- 1) активах;
- 2) обязательствах;
- 3) собственном капитале;
- 4) доходах и расходах, включая прочие прибыли и убытки, движении денежных средств.

За подготовку и представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО отвечает совет директоров и/или другой руководящий орган компании.

Международные стандарты определяют полный комплект финансовой отчетности, который должен включать следующие документы:

- 1) бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении);
- 2) отчет о прибылях и убытках (отчет о совокупном доходе);
- 3) отчет, показывающий (отчет об изменениях в капитале):
 - все изменения в капитале;
 - изменения в капитале, отличные от операций капитального характера с собственниками и распределения их средств;
- 4) отчет о движении денежных средств (отчет о денежных потоках);
- 5) пояснительные примечания к финансовой отчетности, прочие отчеты и разъяснительные материалы, в том числе учетная политика.

Учетная политика (accounting policies) – это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Финансовая отчетность, за исключением отчета о движении денежных средств, должна составляться на основе метода начисления. Представление и классификация статей в отчетах должны сохраняться от одного периода к следующему, за исключением редких строго оговоренных случаев. Каждая существенная статья должна представляться отдельно, несущественные суммы должны объединяться с суммами аналогичного характера или назначения.

Активы и обязательства не должны взаимозачитываться, за исключением случаев, когда это требуется или разрешается конкретным стандартом. Статьи доходов и расходов должны взаимозачитываться только тогда, когда международный стандарт требует или разрешает это, или когда прибыли и убытки, а также сопутствующие расходы, возникающие в результате анало-

гичных операций и событий, не являются существенными. Примером этого требования является представление в балансе активов с отдельным указанием их уценки, например, поправки по сомнительным долгам для дебиторской задолженности.

Для всех числовых данных в отчетах должна приводиться сравнительная информация предшествующего периода.

1.6 Первое применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО 1)

При составлении первой отчетности по МСФО необходимо руководствоваться положениями МСФО 1 (IFRS 1) «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» (приложение Б). Данный документ является основополагающим и регулирует правила формирования:

- вступительного баланса;
- учетной политики, соответствующей требованиям МСФО;
- первой финансовой отчетности по МСФО, включающей сравнительные данные хотя бы за один год;
- дополнительной информации, объясняющей влияние перехода на МСФО.

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

- 1) признать все активы и обязательства, которые требуют МСФО;
- 2) не признавать статьи в качестве активов или обязательств, если МСФО 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 согласно МСФО;
- 4) применять МСФО при оценке всех признанных активов и обязательств.

МСФО требуют раскрытия информации, которая поясняет, как переход с ранее применяемых национальных правил на МСФО повлиял на заявленное финансовое состояние компании, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств.

Потребности компаний, впервые применяющих МСФО, учитываются при принятии новых стандартов МСФО и внесении поправок в действующие

щие. 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.

Компания должна подготовить вступительный баланс МСФО на дату перехода на МСФО. Этот документ служит отправной точкой для ведения учета в соответствии с МСФО. От компании не требуется представлять свой вступительный бухгалтерский баланс по МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

1.7 Подготовка внешней финансовой отчетности отдельных компаний

Отчет о финансовом положении. В 2007 году Советом по МСФО принят термин «Отчет о финансовом положении» вместо традиционного термина «Баланс». Данный отчет показывает бухгалтерскую чистую стоимость всей деятельности организации в определенный момент времени и состоит, с одной стороны, из ее активов и, с другой стороны, обязательств внешним сторонам, которые разделены на кредиторскую задолженность и акционерный капитал. Балансовое уравнение имеет следующий вид:

$$\boxed{\text{Ресурсы (активы)}} = \boxed{\text{Кредиторская задолженность}} + \boxed{\text{Акционерный капитал}}$$

либо

$$\boxed{\text{Активы}} - \boxed{\text{Кредиторская задолженность}} = \boxed{\text{Чистые активы}} = \boxed{\text{Акционерный капитал}}$$

Выделяют два традиционных подхода к представлению отчета о финансовом положении. Согласно континентально-европейской презентации отчета первоначально указывается информация о долгосрочных активах компании. Тем самым акцентируется внимание на долгосрочном потенциале всей деятельности организации в целом. Второй подход, северо-американский, подразумевает первоначальное представление краткосрочных активов предприятия, т.е. активы ранжируются в порядке убывающей ликвидности. На практике эти два подхода представлены в таблицах 1.1 и 1.2.

Т а б л и ц а 1.1 – Схема континентально-европейского подхода к построению отчета о финансовом положении

АКТИВЫ		КАПИТАЛ + КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ	
Земля и оборудование	400	Капитал	1000
Запасы	500		
Счета к получению	200		
Денежные средства	400	Кредиторская задолженность	500
Всего	1500	Всего	1500

Т а б л и ц а 1.2 – Схема северо-американского подхода к построению отчета о финансовом положении

АКТИВЫ		КАПИТАЛ + КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ	
Денежные средства	400	Кредиторская задолженность	500
Счета к получению	200		
Запасы	500		
Земля и оборудование	400	Капитал	1000
Всего	1500	Всего	1500

Отчет о совокупном доходе. В 2007 году в связи с изменениями, внесенными в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» «Отчет о прибылях и убытках» был заменен на «Отчет о совокупном доходе». «Отчет о совокупном доходе» является одним из составляющих компонентов финансовой отчетности. Отчет может быть представлен по выбору одним из двух вариантов: либо одним документом о совокупном доходе, либо двумя отдельными. Первый касается раскрытия компонентов прибыли или убытка (отдельный отчет о прибылях и убытках), а второй – раскрытия компонентов прочего совокупного дохода.

Как минимум, в «Отчете о совокупном доходе» должны быть показаны следующие статьи:

- выручка;
- расходы на финансирование;
- доля в прибылях и убытках ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по долевым методу;
- расходы по налогам;
- суммарная доналоговая прибыль (убыток) от прекращенной деятельности и от оценки по справедливой стоимости, за вычетом затрат на продажу при выбытии активов или реализуемых групп;
- прибыль или убыток.

В финансовой отчетности предприятие должно раскрывать следующую и н ф о р м а ц и ю :

1) итоговую сумму непосредственно в отчете о совокупной прибыли, которая складывается:

- из прибыли или убытка после налогов от прекращенной деятельности;
- прибыли или убытка после налогов, признанных при доведении до справедливой стоимости, за вычетом расходов на продажу или при выбытии активов или выбывающих(ей) групп(ы), которые представляют собой прекращенную деятельность;

2) составляющие итоговой суммы:

- выручка, расходы и прибыль или убыток до налогов от прекращенной деятельности;
- соответствующий расход по налогу на прибыль, как требуется в МСФО;

– прибыль или убыток, признанные при доведении до справедливой стоимости, за вычетом расходов на продажу или при выбытии активов или вырабатывающих (-ей) групп (ы), которые представляют собой прекращенную деятельность;

– соответствующий расход по налогу на прибыль, как требуется в МСФО (IAS) 12.

Отчет об изменениях в капитале. В отчете МСФО (IFRS) 1 «Представление финансовой отчетности» компания должна представлять «Отчет об изменениях в капитале», непосредственно включающий следующую и н ф о р м а ц и ю :

1) общую совокупную прибыль за соответствующий период, отдельно отражающую итоговые суммы, относимые на собственников материнского предприятия и на неконтролирующие доли;

2) совокупный эффект изменений в учетной политике и корректировке ошибок в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетные политики. Изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»;

3) для каждого компонента капитала, сверка между балансовой стоимостью на начало и конец периода с отдельным раскрытием изменений, исходящих:

- из прибыли или убытка;
- каждой статьи прочей совокупной прибыли;
- операций с собственниками, действующими в этом качестве, с отдельным отражением взносов, сделанных собственниками, и распределений в пользу собственников, а также изменений в непосредственных долях участия в дочерних предприятиях, которые не приводят к потере контроля.

Предприятие должно представить либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях сумму дивидендов, признанную в качестве распределенной в пользу собственников, в течение указанного периода и соответствующую величину дивидендов на акцию.

Отчет о движении денежных средств. Если он используется вместе с остальными формами финансовой отчетности, обеспечивает информацию, которая позволяет пользователям оценить изменения в чистых активах предприятия, его финансовой структуре (включая ликвидность и платежеспособность), а также его способности воздействовать на величину и сроки потоков денежных средств с целью адаптации к меняющимся обстоятельствам и возможностям. Информация о движении денежных средств полезна при оценке способности предприятия генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств и позволяет пользователям разрабатывать модели оценки и сравнения приведенной стоимости будущих потоков денежных средств различных предприятий. Она также облегчает сопоставимость отчетов об операционных показателях различных предприятий, поскольку устраняет последствия применения различных методов учета к аналогичным операциям и событиям.

МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» регулирует порядок подготовки отчета для отдельных компаний (прямым или косвенным методами), его содержание.

Предприятие должно составлять «Отчет о движении денежных средств» в соответствии с требованиями стандарта и представлять его в качестве неотъемлемой части своей финансовой отчетности за каждый период, в отношении которого представляется финансовая отчетность.

Денежные средства включают денежные средства в кассе и депозиты до востребования.

Эквиваленты денежных средств представляют собой краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения их стоимости.

Потоки денежных средств – поступления и выплаты денежных средств и эквивалентов денежных средств.

Операционная деятельность – основная, приносящая доход, деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Инвестиционная деятельность – приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия.

Эквиваленты денежных средств предназначены для покрытия краткосрочных денежных обязательств, а не для инвестиций или иных целей. Для того, чтобы инвестиция могла классифицироваться как эквивалент денеж-

ных средств, она должна быть легко обратима в заранее известную сумму денежных средств и подвержена незначительному риску изменения стоимости. Таким образом, обычно инвестиция классифицируется как эквивалент денежных средств, только когда она имеет короткий срок погашения, например, три месяца с даты приобретения или менее. Банковские кредиты обычно рассматриваются как финансовая деятельность. Движение денежных средств не включает обороты между статьями денежных средств или эквивалентов денежных средств.

Предприятие должно представлять сведения о движении денежных средств от операционной деятельности, используя:

а) либо прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат;

б) либо косвенный метод, при котором прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств в рамках инвестиционной или финансовой деятельности.

Поощряется использование предприятиями прямого метода представления движения денежных средств от операционной деятельности, так как считается, что данный метод обеспечивает информацию, полезную для оценки будущих потоков денежных средств, которая недоступна в случае использования косвенного метода. На практике при составлении годовой отчетности предприятий зачастую используется косвенный метод представления движения денежных средств от операционной деятельности, при котором чистый операционный денежный поток определяется путем корректировки прибыли или убытка с учетом таких факторов, как:

– изменение в запасах и дебиторской, и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода;

– неденежные статьи, такие, как амортизация, оценочные резервы, отложенные налоги, нереализованные положительные и отрицательные курсовые разницы, нераспределенная прибыль ассоциированных предприятий и доля меньшинства;

– прочие статьи, ведущие к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

1.8 Подготовка внешней финансовой отчетности объединенных компаний и совместных предприятий

Дочерние компании, инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия: сущность и особенности. В соответствии с МСФО (IAS) 28 «Учет в ассоциированных компаниях» и МСФО (IAS) 31 «Участие в совместных компаниях» приняты следующие определения:

– *ассоциированное предприятие* – предприятие, в том числе неакционерное, такое, как партнерство, на деятельность которого инвестор оказывает значительное влияние и которое не является ни дочерним предприятием, ни долей в совместной деятельности;

– *консолидированная финансовая отчетность* – финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта;

– *контроль* – право определять финансовую и операционную политику предприятия с целью извлечения выгод от его деятельности;

– *метод долевого участия* – метод учета, при котором инвестиции при первоначальном признании оцениваются по себестоимости, а затем их стоимости корректируются с учетом изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций после приобретения. Прибыль или убыток инвестора включает долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций;

– *совместный контроль* – обусловленное договором распределение контроля над экономической деятельностью; совместный контроль существует только тогда, когда стратегические финансовые и операционные решения требуют единогласного одобрения всеми сторонами, совместно контролирующими данную экономическую деятельность (т.е. участника совместного предпринимательства);

– *отдельная финансовая отчетность* – составляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или участником совместно контролируемого предприятия финансовая отчетность, в которой инвестиции учитываются на основе непосредственной доли в капитале, а не на основе представленных в отчетности финансовых результатов и чистых активов объектов инвестиций;

– *дочернее предприятие* – предприятие, в том числе неакционерное, такое, как партнерство, которое контролируется другим предприятием, называемым материнским;

– *инвестор в совместное предпринимательство* – сторона в совместном предпринимательстве, не имеющая совместного контроля над этим совместным предпринимательством;

– *совместное предпринимательство* – договорное соглашение, по которому две стороны или более предпринимают хозяйственную деятельность, подлежащую совместному контролю;

– *пропорциональная консолидация* – метод учета, посредством которого доля участников совместного предпринимательства в каждом из активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемого предприятия объединяется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности этого участника или показывается в его финансовой отчетности отдельными статьями;

– *участник совместного предпринимательства* – сторона в совместном предпринимательстве, имеющая совместный контроль над этим совместным предпринимательством;

– *отдельная финансовая отчетность* – это отчетность, которая представляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности с учетом инвестиций по методу долевого участия и финансовой отчетности с пропорциональной консолидацией долей участия в совместном предпринимательстве. Отдельная финансовая отчетность может являться или не являться приложением к указанной финансовой отчетности, сопровождать или не сопровождать указанную финансовую отчетность.

Подготовка консолидированных отчетов о финансовом положении и отчетов о совокупном доходе. Основной принцип, на котором базируется *составление консолидированного отчета о совокупном доходе*: инвестиционные компании должны брать в расчет свою долю прибыли в ассоциированных компаниях (даже если это дивиденды) путем добавления к своему консолидированному доходу доли в ассоциированной компании после налогообложения.

Необходимо отметить разницу между такой консолидацией и консолидацией результатов дочерних компаний. Если бы некая компания была дочерней по отношению к материнской, то последняя приписала бы себе весь объем продаж, себестоимость и другие показатели. При использовании метода долевого участия выручка ассоциированных компаний, затраты и другие показатели *не объединяются* воедино. Только такие показатели, как прибыль до налогообложения и суммы налогов за год добавляются к соответствующим строкам в отчетности материнской компании и ее дочерних компаний.

В консолидированном отчете о финансовом положении инвестиции в ассоциированные компании должны быть показаны как затраты на инвестиции, за вычетом доли после получения дохода и любых сумм, уплаченных в качестве дивидендов и списанных с инвестиций.

Учет по методу участия в капитале. В соответствии с методом долевого участия инвестиции в ассоциированное предприятие признаются по себестоимости, а затем их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается за счет признания доли инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения. Доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций признается в составе прибыли или убытка инвестора. Средства, полученные от объекта инвестиций в результате распределения прибыли, уменьшают балансовую стоимость инвестиций. Балансовая стоимость инвестиций также корректируется с целью отражения изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в связи с изменениями в прочей совокупности прибыли объекта инвестиций. Такие изменения возникают, в частности, в связи с переоценкой основных средств и с разницей от пересчета отчетности в другой валюте.

При наличии потенциальных прав голоса доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций или в изменениях в капитале объекта инвестиций определяется на основе текущих долей участия и не отражает возможную реализацию или конвертацию потенциальных прав голоса.

Пропорциональная консолидация в совместных предприятиях. Участник совместного предпринимательства должен признавать свою долю участия в совместно контролируемом предприятии с помощью метода долевого участия. При применении метода пропорциональной консолидации следует представлять информацию в отчетности одним из двух способов:

1 Участник совместного предпринимательства может построчно объединять свою долю в каждом из активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемого предприятия с аналогичными статьями своей финансовой отчетности. Например, он может объединить свою долю в запасах совместно контролируемого предприятия со своими запасами, а свою долю в основных средствах совместно контролируемого предприятия – со своими основными средствами.

2 В качестве альтернативы участник совместного предпринимательства может включить в свою финансовую отчетность отдельные статьи, показывающие его часть активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемого предприятия. Например, он может отдельно показать свою долю в оборотных активах совместно контролируемого предприятия в составе своих оборотных активов, а свою долю в основных средствах совместно контролируемого предприятия – отдельной строкой в составе своих основных средств.

Оба эти способа представления информации приводят к тому, что в отчетности отражаются одинаковые величины прибыли или убытка и всех основных классов активов, обязательств, доходов и расходов. Оба способа являются приемлемыми.

1.9 Подготовка консолидированной отчетности

Объединение бизнеса: ключевые понятия. *Объединение бизнеса* – это сделка, в которой покупатель получает контроль над одним или несколькими предприятиями.

Контроль – это возможность предприятию определять финансовую и операционную политику другого предприятия с целью получения выгод от деятельности этого лица.

Основными этапами приобретения являются:

- 1) определение покупателя;
- 2) определение даты приобретения;

3) признание и измерение идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли в приобретенной компании;

4) признание и оценка гудвилла или дохода от выгодной покупки.

Определение покупателя. Покупателем является предприятие, которое получает контроль над приобретаемым предприятием. В большинстве случаев этот этап прост в осуществлении. В некоторых случаях необходимо принятие решения. Например, когда два действующих предприятия А и Б объединяются в новое предприятие В, кто является покупателем? Предприятие С не может им быть, так как не существует на момент приобретения.

Определение даты приобретения. Датой приобретения является дата, когда покупатель получает контроль над приобретаемым предприятием. Определение правильной даты приобретения является очень важным, поскольку от нее зависят следующие аспекты: справедливая стоимость приобретенных чистых активов, измерение неконтролируемой доли и др.

Признание и измерение идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли в приобретенной компании. Активы, обязательства и условные обязательства оцениваются по справедливой стоимости. Приобретающая сторона оценивает вознаграждение, складывающееся из справедливой стоимости переданных активов, предполагаемых обязательств (включая условные обязательства) и долевых инструментов на дату приобретения.

Формы вознаграждения включают в себя:

- денежные средства;
- неденежные активы;
- выпущенные долевые инструменты;
- принятые обязательства;
- стоимость выпуска долговых / долевых инструментов;
- условное возмещение.

Условные обязательства, которые могут быть надежно оценены, признаются покупателем. Справедливой стоимостью условного обязательства является сумма, которую третья сторона предположительно будет взимать по условным обязательствам.

Признание и оценка гудвилла или дохода от выгодной покупки. Гудвилл признается в качестве актива, первоначально оценивающегося по стоимости на дату приобретения. Он определяется следующим образом:

$$\boxed{\text{Гудвилл}} = \boxed{\text{Переданное возмещение}} - \boxed{\text{Сумма идентифицируемых приобретенных активов на дату приобретения}} - \boxed{\text{Принятые обязательства}}$$

Если сумма идентифицируемых приобретенных активов, за вычетом принятых обязательств, превышает переданное возмещение, то возникает доход от выгодной покупки в результате:

- ошибки в оценке справедливой стоимости;
- требований иных стандартов;
- великолепных навыков ведения переговоров.

Наличие дохода от выгодной покупки – явление довольно редкое. В таком случае покупатель обязан сразу признать прибыль от выгодной покупки в отчете о прибылях и убытках.

Объединение бизнеса: консолидационный метод. *Консолидация* – процесс подготовки одного комплекта финансовой отчетности для группы предприятий, находящихся под контролем одного из этих лиц. Она представляет собой сочетание финансовой отчетности отдельных предприятий, для того чтобы показать финансовое положение и результаты деятельности группы, как если бы оно было единым целым.

Группа – материнская компания и все ее дочерние предприятия.

Материнская компания – предприятие, которое имеет одно или несколько дочерних предприятий.

Дочернее предприятие – предприятие, которое контролируется другим предприятием.

Консолидированная финансовая отчетность готовится путем агрегирования (объединения) строки за строкой аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов и корректировки этих комбинированных показателей межгрупповых операций между подразделениями группы.

Контроль – это возможность предприятию определять финансовую и операционную политику другого предприятия с целью получения выгод от деятельности этого лица.

В понятие контроля входят два элемента:

- критерий возможности (способность управлять финансовой и операционной политикой другого предприятия);
- критерий выгоды (возможность получения выгоды).

Оба элемента должны присутствовать для наличия контроля.

Факторы первого элемента:

1 Пассивный контроль по сравнению с активным контролем: предприятие, имеющее способность управления, может на самом деле не быть вовлеченным в управление контролируемым предприятием.

2 Контроль не делится: два или более лиц не могут иметь контроль над одним предприятием.

3 Процент владения акциями: контроль подразумевает владение более 50 % акций.

Выделяют односторонний и эффективный контроль. Односторонний контроль возникает в случае, если материнская компания владеет (прямо или косвенно) больше 50 % голосующих акций организации, если нет доказательств обратного, а также если есть возможность назначать и смещать более 50 % директоров и представлять большинство голосов на общем собрании акционеров. Эффективный контроль может возникнуть при наличии менее 50 % голосующих акций при соблюдении одного из следующих факторов:

- наличие договоров (управление по соглашению с другими инвесторами);
- доля голосующих акций (например, если в заседании участвуют лишь 60 % акционеров, имеющих право голоса, то 31 % может контролировать заседание);
- разбросанность других акционеров (из-за месторасположения акционеров);
- дезорганизация или апатия других акционеров (большинство акционеров не понимают или не заботятся о повседневном управлении).

Проблемы, связанные с эффективным контролем:

– этот вид управления является временным (например, если в заседании участвует лишь 60 % акционеров, имеющих право голоса, то 31 % может контролировать заседание в 1-й год, но если во 2-й год в заседании участвует 70 % участников, то уже не может);

– дружественные отношения могут стать недружественными.

Факторы второго элемента (получение выгоды):

1 Получаемые выгоды могут принимать следующие формы:

- дивиденды;
- получение дефицитного сырья на приоритетной основе;
- получение доступа к сбытовой сети, патентам;
- экономия от масштаба.

2 Консолидация подразумевает под собой сложение финансовых отчетностей материнской и дочерних компаний с учетом ряда корректировок:

- корректировка балансовой стоимости активов дочерней компании и обязательств по справедливой стоимости;
- устранение балансовой стоимости инвестиции материнской компании в каждой дочерней до приобретения акций этой дочерней компании.

Данные корректировки проводятся исключительно в целях консолидации. Они отражаются на консолидационных рабочих листах и не заносятся в книги материнской или дочерней компаний. В результате, некоторые консолидационные корректировки повторяются каждый раз, когда составляется консолидированная отчетность.

Внутригрупповые операции при консолидации. *Внутригрупповые операции* – это операции, которые происходят между компаниями одной

группы. Они должны быть исключены при консолидации, поскольку, с точки зрения группы, они не происходят. Они являются перемещением ресурсов с одного предприятия данной группы на другое и не изменяют консолидированную сумму чистых активов группы. Примерами таких операций являются реализация товаров, выплата дивидендов, передача основных средств, предоставление кредитов и другие.

МСФО 27 требует, чтобы внутригрупповые остатки, операции, доходы и расходы были устранены в полном объеме.

Внутригрупповые остатки по расчетам – это суммы дебиторской задолженности и обязательств на дату баланса, которые образовались вследствие внутригрупповых операций.

Нереализованная прибыль и убытки от внутригрупповых операций – это прибыли и убытки, которые возникают вследствие внутригрупповых операций и включаются в балансовую стоимость активов предприятия.

Суммы нереализованной прибыли и убытков отражаются в составе финансового результата предприятия только после перепродажи оборотных активов другим лицам или же по мере амортизации долгосрочных активов.

Остатки по расчетам внутри группы, операции внутри группы, а также нереализованная прибыль от таких операций должны полностью исключаться. Нереализованные убытки от операций внутри группы также должны исключаться, кроме случая, когда затраты не могут быть возмещены.

2 ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

2.1 Учет как информационная система

Бухгалтерский учет (Accounting) – это информационная система, которая осуществляет измерение, обработку и передачу финансовой информации о самостоятельно хозяйствующем субъекте для принятия экономических решений. **Счетоводство** (Bookkeeping) является важнейшей частью бухгалтерского учета и представляет собой механический и непрерывный процесс ведения бухгалтерских записей. Accounting в западных странах является более широким понятием, чем собственно бухгалтерский учет. Это понятие включает и все остальные функции управления – планирование, анализ и контроль. Часто в него также включают все, что связано с аудитом и аудиторской деятельностью.

Принятие решений включает в себя:

- а) постановку цели;
- б) рассмотрение возможных альтернатив;
- в) принятие конкретного решения;
- г) выполнение действия для достижения цели;
- д) использование обратной связи (например, информации от клиентов) для оценки результатов.

Бухгалтерский учет помогает планировать и оценивать результаты, предоставляя всем заинтересованным пользователям информацию, необходимую для принятия экономических решений.

Однако необходимо различать также финансовый и управленческий учет (Financial Accounting and Managerial/Management Accounting). Главное различие состоит в целях этих видов учета и основных пользователях бухгалтерской информации. **Управленческий учет** главным образом готовит информацию для внутренних пользователей – руководителей всех уровней предприятия, а **финансовый учет** обеспечивает подготовку, отчеты, анализ и обработку бухгалтерской информации для внешних пользователей.

Ведение финансового учета является обязательным на основе строгого следования общепринятым принципам учета и отчетности в той или иной стране, в то время как управленческий учет не требует государственного регулирования и регламентации, его внедрение зависит только от решения руководства предприятия. В этой связи все, что наработано полезного в разных

странах в этой области, уже сейчас можно с успехом применять на наших предприятиях.

В большинстве развитых западных стран правила ведения финансового учета отличаются от правил ведения налогового учета (Tax Accounting). Налоговый учет не является отдельной самостоятельной системой учета, и его было бы правильнее называть налоговыми расчетами. Это связано, во-первых, с различием целей этих двух систем и, во-вторых, с исторически сложившимися отличиями государственного и законодательного регулирования. Об этом надо всегда помнить бухгалтеру, потому что конкретные методы оценки, расчетов, справедливые для финансового учета, не всегда могут быть применимы для расчета налогооблагаемых показателей и, следовательно, самих налогов.

Предметом бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность экономически обособленного предприятия (Business activity), объекты которого включают: активы, собственный капитал, обязательства, доходы и расходы (рисунок 2.1).

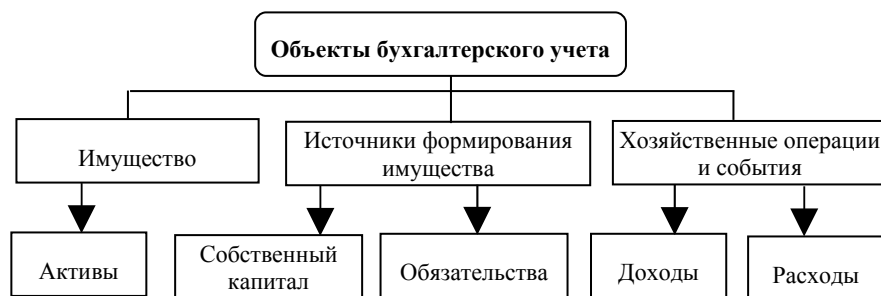


Рисунок 2.1 – Классификация объектов бухгалтерского учета

Основным объектом измерения в бухгалтерском учете является *хозяйственная операция*. Хозяйственные операции (Business transactions) – это любые экономические факты и события, которые оказывают влияние на финансовое положение предприятия.

Одной из основных учетных задач является формирование информационной базы о состоянии организации и его изменении для принятия управленческих решений.

Финансовое положение предприятия определяется экономическими ресурсами в собственности предприятия и требованиями к этим ресурсам в определенный момент времени. Экономические ресурсы называются *активами* (Assets), требования кредиторов – *обязательствами* (Liabilities) и требования собственников – *собственным капиталом* (Owner's Equity). Общая сумма активов в стоимостном выражении должна быть равна сумме обяза-

тельств и собственного капитала. Это называется *основным бухгалтерским или балансовым уравнением* (Accounting Equation):

$$\text{АКТИВЫ} = \text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА} + \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ}$$

$$\text{ASSETS} = \text{LIABILITIES} + \text{OWNER'S EQUITY}$$

2.2 Особенности отражения хозяйственных операций. Учетный цикл

Каждая хозяйственная операция классифицируется путем регистрации ее на счетах бухгалтерского учета. Каждый вид активов, обязательств, капитала, расходов и доходов отражаются на отдельном счете. **Счет** (account) является основной единицей хранения учетной информации. Наиболее простой моделью счета является так называемая Т-модель (напоминающая по форме букву Т), которая представляет собой двухстороннюю таблицу, левая часть которой называется «*Дебет* (Debit)», правая – «*Кредит* (Credit)».

Хозяйственные операции на счетах отражаются в соответствии с системой двойной записи (the double-entry system): каждая операция регистрируется, по крайней мере, по дебету одного счета и по кредиту одного (другого) счета. Сумма всех записей по дебету должна быть равна сумме всех записей по кредиту. В нашей практике мы обычно оперируем простыми проводками (когда по одной операции корреспондируют два счета). В западных системах учета широко используются сложные, составные проводки (compound entries), где в одной проводке дебетуемых и кредитуемых счетов может быть много.

Сумма всех записей на одной стороне счета называется *оборотом* (footing). В отечественной практике в понятие оборота по счету начальное сальдо не включается, в западной практике – включается.

В большинстве развитых стран отсутствует единый **план счетов**, обязательный к применению на национальном уровне. Соответственно нет и строгих требований к названиям и кодировке счетов. Каждое предприятие самостоятельно разрабатывает план (Chart of Accounts), количество и назначение счетов исходит из цели реального и достоверного отражения финансовых результатов, финансового положения компании и движения денежных средств.

В разных странах используются различные **классификации счетов**. На наш взгляд, наиболее логичная и законченная система счетов, отвечающая практическим целям, принята в США, где используются две классификации счетов. *Первая* классификация предусматривает деление всех счетов согласно балансовому уравнению на три группы: счета активов (assets accounts), счета обязательств (liabilities accounts) и счета капитала (owner's eq-

uity accounts). Счета доходов и расходов представляют собой отдельные подгруппы счетов капитала.

Вторая классификация подразделяет все счета на две группы:

1 Временные, или номинальные счета (Temporary / Nominal / Accounts). Это счета, которые открываются только на один учетный период. В конце периода они должны быть закрыты (обнулены). Это все счета доходов, расходов, счет «Изъятия» (счет «Объявленные дивиденды» в акционерных обществах) и счет «Итоговая прибыль».

2 Постоянные, реальные, или счета баланса (Permanent, Real or Balance Sheet accounts). Это счета, сальдо по которым переносится на следующие отчетные периоды. Сальдо по этим счетам включаются в баланс.

Учетный цикл как последовательность действий бухгалтера по регистрации хозяйственных операций, обработке информации с целью подготовки финансовых отчетов включает следующие этапы:

- а) анализ хозяйственной операции на основе первичных документов (Analysis transactions from the source documents);
- б) регистрация хозяйственной операции в журнале в хронологическом порядке (Journalizing);
- в) перенос записи из журнала на счета в главную книгу (Posting);
- г) составление пробного баланса (Trial Balance) с целью проверки сбалансированности дебетовых и кредитовых остатков;
- д) корректирующие проводки (Adjusting entries);
- е) составление скорректированного пробного баланса (Adjusted Trial Balance);
- ж) подготовка финансовой отчетности (Preparing of Financial Statements);
- з) закрытие счетов (Closing entries), составление заключительного пробного баланса (Post-Closing Trial Balance) и подготовка к следующему отчетному периоду.

2.3 Учет результатов от реализации продукции, работ, услуг

В наиболее общем виде **финансовый результат хозяйственной деятельности** любого предприятия – **прибыль (убыток)** (Income в США или Profit в большинстве других стран), которая определяется как разность между доходами (Revenues) и расходами (Expenses). Под **доходами** понимаются поступления или другие увеличения активов предприятия либо расчеты по его обязательствам от поставки или производства товаров, оказания услуг или других видов деятельности, которые составляют основные и постоянные направления деятельности. В простейшем случае доходы равны стоимости проданных товаров или оказанных услуг в течение определенного периода времени. Доходы увеличивают собственный капитал компании. Для

обозначения прибылей, также увеличивающих капитал, но полученных в результате операций, не входящих в число типичных и ежедневных, используется другой термин (Gains), который можно трактовать как прочие, или случайные, прибыли.

Под **расходами** понимаются уменьшение или другое расходование активов предприятия либо возникновение обязательств в результате поставки или производства товаров, оказания услуг или других видов деятельности, которые составляют основные и постоянные направления деятельности данного предприятия. Другими словами, это все затраты, которые в данном периоде в ходе хозяйственной деятельности приводят к уменьшению собственного капитала, возникают в ходе обычной деятельности предприятия и служат для получения соответствующих доходов. Случайные убытки и потери (Losses) возникают в результате редких, нетипичных операций и событий, например от продажи основных средств, ценных бумаг, от изменения курсов иностранных валют.

Согласно **правилу соответствия** доходы должны быть зарегистрированы только в те периоды, когда они заработаны, а расходы должны регистрироваться только в те периоды, когда они имели место для получения этих доходов.

Правило соответствия реализуется на практике с помощью учета по методу начислений (Accrual Accounting). Для воплощения метода начислений к операциям, которые охватывают более чем один учетный период, применяются корректирующие проводки (записи). Они необходимы, когда имеют место отсрочки/предоплаты (deferrals/prepayments) и начисления (accruals).

Метод отсрочки используется, когда полученные доходы и уже оплаченные расходы относятся более чем к одному отчетному периоду. При проведении корректирующих записей доходы и расходы, имевшие место в настоящий период времени, должны быть отнесены к этому периоду, а остаток отсрочивается на будущий период. Например, часть страховки, оплаченной авансом, должна быть отнесена на расходы текущего периода. Аналогично оплаченная вперёд арендная плата, оплата за периодическую литературу.

Метод начисления необходим для того, чтобы зарегистрировать доходы и расходы, которые должны относиться к данному отчетному периоду, но которые еще не были ранее зарегистрированы в текущем учете. Например, при начислении процентов по кредитам и ценным бумагам, начислении амортизационных отчислений для отражения доходов дебетуют один или несколько счетов активов и кредитуют один или несколько счетов доходов. Начисление расходов отражают по дебету одного или нескольких счетов расходов и по кредиту одного или нескольких счетов обязательств.

Чистая прибыль (Net income) определяется как чистое увеличение собственного капитала в результате хозяйственной деятельности. В простейшем

случае она равна разнице между доходами и расходами. В случае, когда расходы превышают доходы, имеет место *чистый убыток* (Net loss).

Доходами от основной деятельности является *выручка от реализации* (Revenues from Sales, а также Sales, Sales revenues, в некоторых странах используется термин Turnover).

Все расходы можно представить в виде двух основных составляющих элементов:

1) себестоимость реализованной продукции (Cost of Goods Sold, Cost of Sale), которая представляет собой фактическую себестоимость приобретения и производства реализованных за период товаров;

2) операционные расходы, или расходы периода (Operating Expenses, Period Expenses), в которые включаются все расходы, необходимые для нормального функционирования предприятия, за исключением себестоимости реализованной продукции.

Разность между выручкой от реализации и себестоимостью реализованной продукции образует *валовую прибыль от реализации* (Gross Margin from Sales, Gross Margin, в большинстве европейских стран Gross Profit). Если из валовой прибыли от реализации вычесть операционные расходы, получим *чистую прибыль* (Net Income) (разумеется, до налогообложения, внереализационных прибылей и убытков и прибылей и убытков от экстраординарных событий).

2.3.1 Выручка от реализации продукции

В соответствии с методологией **учета по методу начислений** (Accrual Accounting) доходы от продаж признаются (считаются заработанными) в тот отчетный период, когда право собственности на товары перешло от продавца к покупателю. Следовательно, *валовая выручка от реализации* (Gross Sales) складывается из общей суммы продаж товаров, как оплаченных, так и отпущенных в кредит в данном отчетном периоде. При использовании кассового метода (cash basis) валовая выручка представляет собой деньги или другое возмещение, поступившие за проданный товар.

Для учета продажи товаров используется *счет «Продажи»* (Sales), на котором отражаются все продажи товаров, независимо от того, оплачены они или проданы в кредит. Записи на этом счете ведутся только по кредиту, в конце учетного периода он закрывается (по дебету в корреспонденции со счетом «Итоговая прибыль» (Income Summary)).

Торговые скидки / Скидки с прейскурантной цены (Trade Discounts). Они представляют собой скидки с цены каталога или прейскуранта, прайс-листа, которые обычно дают производители товаров или оптовые продавцы при изменении цен на товары, например, во время сезонных распродаж, при

продаже постоянным клиентам, для стимулирования покупки большего количества товаров и т. п. Цены в каталогах и прайс-листах и соответствующие скидки с них используются только для удобства установления договорной цены, они не отражаются в бухгалтерских записях. И продавец, и покупатель отражают такую сделку по фактической цене продажи/покупки (по чистой цене, которая равна базовой цене в каталоге или прайс-листе за минусом предоставленной скидки, и на которую выставляется счет-фактура).

Возврат и уценка проданных товаров (Sales Returns and Allowances). Каждый случай возврата и уценки товаров независимо от причины неудовлетворения покупателя регистрируется на специальном счете «Возврат и уценка проданных товаров» (Sales Returns and Allowances).

Этот счет является контр-доходным счетом (Contra – revenue account), контрарным счетом к счету «Продажи». Он имеет нормальное дебетовое сальдо в отчете о прибылях и убытках. Сальдо по этому счету вычитается из валовой прибыли от реализации. Если отражать возврат и уценку сразу по дебету счета «Продажи», то руководство предприятия не будет иметь информацию об уровне неудовлетворения покупателей. Хорошая система учета помогает управляющим получать данные о причинах возврата и уценки проданных товаров.

Если компания завершает специальный заказ на продажу товаров на крупную сумму в конце учетного периода, а возврат и уценка этих товаров может происходить в следующем учетном периоде, то, чтобы избежать искажения чистой прибыли в этом периоде, необходимо скорректировать выручку от реализации на сумму возврата и уценки и начислить поправку на покрытие возврата и уценки товаров (Allowance for Sales Returns and Allowances). Эту корректирующую запись необходимо сделать еще и для того, чтобы в балансе (Balance Sheet) показать реальную величину дебиторской задолженности, которая должна быть оценена и показана в финансовой отчетности по чистой стоимости реализации (Net realizable value), т. е. в сумме, которая реально может быть получена в результате ее погашения.

Скидки с продажи за досрочную оплату (Sales Discounts). При продаже товаров в кредит всегда оговариваются условия торговой сделки, сумма платежа и сроки оплаты. Эти условия обычно напечатаны в счете-фактуре (Sales invoice) и составляют часть договора купли-продажи. Условия продажи могут значительно различаться в разных отраслях. В некоторых отраслях сроки оплаты не превышают 10 или 30 дней. В таких случаях на счете-фактуре указывается «n/10» (n/10) или «n/30» (n/30), что означает, что указанная в счете-фактуре сумма должна быть выплачена в течение 10 или 30 дней соответственно после даты выставления счета. Если счет должен быть оплачен в течение 10 дней после окончания месяца, на нем делается пометка «n/10пкм».

Скидки с продаж за досрочную оплату обычно предлагаются для стимулирования покупателя оплатить счет до окончания срока кредитования. Такая практика повышает финансовую устойчивость предприятия, увеличивает денежные средства и уменьшает дебиторскую задолженность. И для покупателя это также выгодно, так как, по сути дела, отказ от скидок означает для него заем денег под проценты.

При предоставлении таких скидок указываются условия в счете «2/10, n/30» или «2/10, n/60». Условия «2/10, n/30» (2/10, n/30) означают, что покупатель должен оплатить всю сумму не позднее 30 дней с момента выставления счета, а если счет будет оплачен в течение 10 дней с момента выставления счета, то покупатель получает 2%-ю скидку.

Поскольку в момент продажи не всегда известно, будут использованы скидки или нет, они учитываются только после оплаты счетов на специальном счете «Скидки с продаж» (Sales Discounts).

К концу учетного периода на счете «Скидки с продаж» накопятся все скидки, имевшие место в течение периода. Этот счет, как и счет «Возврат и уценка проданных товаров», является контрарным счетом к счету «Продажи», он имеет нормальное дебетовое сальдо, и его сальдо вычитается из валовой выручки от реализации в отчете о прибылях и убытках.

2.3.2 Себестоимость реализованной продукции

Любое предприятие закупает сырье и товары для последующего производства и продажи готовой продукции, а также создания необходимых товарных запасов для осуществления нормального торгового процесса. Количество товаров, принадлежащих предприятию на правах собственности на определенный момент времени, называется **товарными запасами** (Merchandise inventory). **Себестоимость товаров** в наличии, годных для продажи в течение отчетного периода (Cost of goods available for sale), складывается из двух величин – товарных запасов на начало периода (Beginning inventory) и объема выпущенной готовой продукции в течение периода (Net purchases).

К з а т р а т а м , составляющим себестоимость, относятся:

а) *при приобретении:*

- цена покупки;
- импортные пошлины и невозмещаемые налоги;
- транспортно-экспедиционные расходы, за исключением торговых скидок и возвратных платежей.

б) *при обработке:*

- прямые производственные затраты;
- накладные производственные затраты;
- затраты на совместное производство;

в) *прочие затраты:*

- непроизводственные расходы, если они точно к ним относятся (например, складские расходы на выдержку виски);
- затраты по займам (редко).

Рассмотрим отдельные виды затрат, формирующих себестоимость.

Транспортные расходы (Freight In). В некоторых отраслях принято, что поставщик (продавец) оплачивает транспортные издержки, увеличивая на них цену за товар, в других обычным является оплата транспортных расходов покупателем. Транспортные расходы по доставке товара (Freight in, а также используются термины Transportation in, Carriage in) должны быть включены в стоимость приобретаемых товаров. В силу необходимости для руководства компании иметь информацию о сумме транспортных расходов, они учитываются на отдельном счете «Расходы по доставке» (Freight In).

Существуют специальные условия договора поставки: кто – покупатель или продавец – оплачивает транспортные и все связанные с перевозкой расходы. Условия FOB-пункт отправления (FOB Shipping point) означают, что поставщик должен погрузить товар в пункте производства (отгрузки), а покупатель – оплатить транспортные расходы от этого пункта. Право собственности от поставщика к покупателю переходит именно в этом пункте. Условия FOB-пункт назначения (FOB destination) означают, что сам поставщик оплачивает транспортные расходы до пункта назначения, и все это время, пока товар не достигнет пункта назначения, является собственником товара. «Пункт отправления», «Пункт назначения» часто определяются конкретным местом, например, FOB-Москва.

В случае, когда поставщик оплачивает транспортные расходы за счет покупателя, он включает их в счет-фактуру, но указывает соответствующую сумму отдельной строкой. В этом случае покупатель должен отразить стоимость товара и транспортные расходы на отдельных счетах.

Следует различать транспортные расходы по доставке купленных товаров (Freight in) и транспортные расходы по продаже/вывозу товаров (Freight out, Carriage out, Delivery costs). Расходы по продаже не включаются в стоимость товара у продавца, а рассматриваются им как коммерческие расходы и показываются в отчете о прибылях и убытках как операционные расходы.

Методы учета закупок: метод валовой цены (Gross Method) и метод чистой цены/цены нетто (Net Method, Net Price Method). Система, регистрирующая первоначально все произведенные закупки по полной (валовой) цене/цене брутто (Gross purchase price), которая указывается в счете-фактуре, называется методом полной цены или методом-брутто (Gross Method). При этом счет «Скидки с закупок» появляется только в момент оплаты закупки. Следовательно, руководство предприятия не может видеть, какие скидки с закупок были предоставлены поставщиком, но не были нами использованы, т. е. были упущены. Упущенные скидки (Discounts lapsed/lost) –

это сумма скидок, предоставляемая за досрочное погашение задолженности по поставленным товарам и услугам, которые не были реализованы из-за превышения дисконтного, льготного периода.

Для выявления упущенных скидок все закупленные товары, а также их возвраты и уценки приходятся по чистой цене/цене нетто (Net price). Это цена, указанная в счете-фактуре, за вычетом всех потенциальных скидок. Такой метод отражения скидок по закупкам/продажам называется методом чистой цены, или методом нетто (Net Method). Аргумент для такого трактования скидок с закупок, как финансового дохода, состоит в том, что они аналогичны полученным процентам за кредит.

Метод учета по чистой цене представляется более полезным подходом при регистрации закупок, так как: 1) он обеспечивает корректное отражение стоимости активов и соответствующих обстоятельств и 2) позволяет оценить неэффективность использования предоставленного поставщиком кредита на оплату приобретаемых товаров. Поэтому большинство менеджеров предпочитают этот метод методу учета по полным ценам. Тем не менее, на практике широко используется и метод по полным ценам, хотя и менее логичный, но более простой.

При использовании метода полных цен скидки с закупок должны быть учтены как вычеты из суммы закупок в отчете о прибылях и убытках. Также такие скидки могут трактоваться как элемент финансового управления и показываться как прочие доходы и расходы. При использовании метода чистых цен упущенные скидки с закупок (Purchase Discounts Lost) рассматриваются как финансовые расходы и могут быть отражены в отчете о прибылях и убытках в разделе прочих расходов и убытков.

Для правильного понимания понятия себестоимости реализованной продукции (Cost of goods sold), особенно в части ее вычисления, и проблем отражения в бухгалтерском учете необходимо еще остановиться на стоимостной оценке запасов.

Запасы (Merchandise Inventory). Товарно-материальные запасы торгового предприятия, как розничного, так и оптового, состоят из товаров, имеющих в наличии и годных для продажи покупателям. Для производственных предприятий товарно-материальные запасы включают также сырье и материалы, необходимые для производства (Raw materials inventory), незавершенное производство (Work in process inventory, Work in progress inventory), а также готовую продукцию (Finished goods inventory).

Следует отметить, что чем выше стоимость конечных запасов, тем ниже себестоимость реализованной продукции и, следовательно, выше валовая прибыль от реализации и, при прочих равных условиях, выше чистая прибыль в отчете о прибылях и убытках. Очевидно, что будет относительно завышен и налог на прибыль. Завышение (overstatement) конечных запасов повлияет на величину как активов, так и собственного капитала в балансе.

Сумма активов будет преувеличена, сумма собственного капитала также будет преувеличена за счет завышенной величины прибыли данного года. Занижение (understatement) стоимости конечных запасов приведет к противоположным результатам.

Так как товарно-материальные запасы на конец отчетного периода являются начальными запасами следующего периода, ошибка, допущенная при их оценке в этом периоде, повлияет на показатели и будущего периода. И хотя в целом рассматривая двухлетний период, ошибки при расчете прибыли нивелируют друг друга, этого нельзя допускать, так как это может привести ко многим негативным последствиям. Во-первых, нарушается правило соответствия (matching rule) – один из основных принципов бухгалтерского учета, согласно которому все доходы и расходы должны быть отражены в том отчетном периоде, когда они имели место. Иначе представляется невозможным сравнение деятельности предприятия за ряд отчетных периодов. И, во-вторых, большое количество экономических решений как внутри предприятия, так и вне его принимается ежегодно на основе показателей оценки запасов, реализованной продукции и финансовых результатов. В зависимости от размера прибыли, указанной в финансовой отчетности, многие инвесторы и кредиторы принимают свои решения.

При организации учета товарно-материальных запасов используются два принципиально различных подхода:

- 1) система непрерывного учета (Perpetual Inventory System);
- 2) система периодического учета (Periodic Inventory System).

При использовании системы периодического учета не ведется непрерывный аналитический учет движения каждой единицы запасов. Для учета закупленных запасов ведутся счета «Закупки, возврат и уценка купленных товаров», «Скидки по закупкам за досрочную оплату и транспортные расходы (по доставке)». Периодически и в конце отчетного периода проводится инвентаризация (Taking physical inventory), т. е. физический подсчет запасов в натуре. Себестоимость реализованной продукции при этом подходе определяется расчетным путем на основе данных о начальных запасах, чистых закупках и конечных запасах, определенных по результатам инвентаризации.

Система периодического учета запасов используется скорее там, где товары имеют относительно небольшую стоимость за единицу и их большое количество, т. е. там, где дорого и трудоемко налаживать поштучный учет. Очевидна важность надлежащей организации при таком подходе системы материальной ответственности, четкой процедуры проведения инвентаризации и определения достоверной оценки запасов на отчетную дату.

В системе непрерывного учета, наоборот, ведется непрерывный аналитический учет движения каждой единицы запасов. Четыре счета, перечисленные выше, при этом подходе не используются. Движение товаров учитывается сразу на счете «Товары» (по дебету – приход каждой единицы, по кре-

диту – расход), и, следовательно, себестоимость реализованной продукции всегда известна сразу. Эта система используется там, где товаров, скорее, относительно немного по количеству и стоимость их относительно большая, например, в торговле ювелирными изделиями, грузовиками, самолетами.

Для расчета прибыли необходимо также учесть все остальные расходы, связанные с деятельностью организации, а именно операционные расходы.

Операционные расходы (Operating Expenses) – это все расходы, необходимые для функционирования предприятия, но не вошедшие в себестоимость реализованной продукции. Они представляют третий главный элемент отчета о прибылях и убытках для торговой компании. Другой термин для этих расходов – затраты на период (Period costs). Они не являются прямо связанными с приобретением или производством товаров и, следовательно, не рассматриваются как часть товарно-материальных запасов (inventory).

Во многих отраслях эти расходы являются несущественными относительно стоимости товарных запасов, в других случаях, особенно где коммерческие расходы значительны, эти расходы связаны больше с реализованной продукцией, чем с непроданными запасами. В большинстве случаев общие и административные расходы вообще не связаны или не прямо связаны с непосредственным процессом производства (торговли), и их распределение на конкретные товары носило бы чисто произвольный характер. Общее руководство для отнесения теоретически операционных расходов на товарные запасы – это наличие прямой действительной связи с количеством произведенной (проданной) продукции. На самом деле практически такой связи нет, вот почему эти расходы являются неинвентаризируемыми и рассматриваются как расходы периода.

Обычно в операционных расходах выделяют две основные группы расходов: коммерческие и общие и административные.

Коммерческие расходы (Selling expenses). К ним относятся все расходы, связанные с процессами реализации товаров и продвижения товаров на рынке. Они включают все складские расходы (содержание складов, хранение товаров, амортизация складского оборудования, заработная плата складских работников и т. п.), расходы по подготовке товаров к продаже, на рекламу, по доставке товаров покупателям, если их несет продавец.

Общие и административные расходы (General and Administrative expenses). В эту группу включают расходы, относящиеся к деятельности всей компании в целом: на содержание офиса (заработная плата администрации, расходы на канцелярские и хозяйственные товары, амортизация оборудования в офисе и т. п.); ведение бухгалтерского учета; работу с персоналом, по кредитованию и получению кредитов и другие необходимые расходы для успешного функционирования компании.

2.4 Учет долгосрочных активов

2.4.1 Основные средства

В соответствии с МСФО 16 «Имущество, завод и оборудование» (IAS «Property, plant and equipment») к основным средствам относятся материальные объекты, которые используются для производства или поставки товаров и услуг, сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей, а также предполагаются к использованию в течение более чем одного периода.

Таким образом, **основные средства** представляют собой активы, которые:

- 1) имеют срок полезного использования более одного года;
- 2) используются в деятельности предприятия;
- 3) не подлежат перепродаже.

При изучении правил учета основных средств также руководствуются МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО 17 «Аренда», МСФО 23 «Затраты по займам», МСФО 3 «Объединение компаний», МСФО 36 «Обесценение активов» и МСФО 38 «Нематериальные активы».

МСФО 16 не применяется:

- к объектам, классифицированным в качестве предназначенных на продажу согласно МСФО «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (МСФО 41 «Сельское хозяйство»);
- правам на минеральные ископаемые, поиск и добычу минеральных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов.

Объект основных средств признается в качестве актива, когда существует достаточная вероятность, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды и что себестоимость актива для компании может быть надежно оценена.

Первоначальная стоимость основных средств включает в себя следующие элементы:

- 1) покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку (за вычетом торговых скидок);
- 2) прямые затраты по доставке актива к месту назначения и приведению его в рабочее состояние (заработная плата работников, затраты на подготовку площадки, первичные затраты на доставку и разгрузку, на монтаж, сборку, стоимость тестирования оборудования, стоимость работ специалистов (архитекторов, инженеров и т.д.));
- 3) первоначальную оценку затрат на демонтаж, перемещение объекта и восстановление места его положения.

В случае, если актив приобретался в условиях обмена, то его стоимость определяется как справедливая, скорректированная на сумму уплаченных

денежных средств или их эквивалентов. Обмен активами часто имеет место там, где оборудование подлежит регулярной замене или модернизации (например, автомобили или компьютерная техника).

Балансовая стоимость объекта основных средств не включает расходов на его повседневную эксплуатацию. Такие затраты, как сервисное обслуживание списываются на финансовый результат по мере их возникновения.

Если при проведении комплексной проверки выполнены условия признания материального актива, ее стоимость добавляется к балансовой стоимости объекта основных средств.

Компания может выбрать одну из двух моделей последующей оценки основных средств:

1) исходя из первоначальной стоимости (cost model) учет ведется по первоначальной стоимости, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;

2) исходя из переоцененной стоимости (revaluation model) учет ведется по переоцененной стоимости, являющейся *справедливой стоимостью* (fair value) объекта основных средств на дату переоценки, за вычетом последующей накопленной амортизации и убытков от обесценения. Эта модель используется только в случае, если справедливая стоимость поддается надежной оценке.

Справедливая стоимость – сумма, на которую актив мог бы быть обменян в сделке между добровольными независимыми сторонами, владеющими необходимой информацией.

Необходимо отметить, что если увеличение стоимости актива распределяется между кредитом счетов «Резерв переоценки активов» и «Отложенные налоговые обязательства», то уменьшение относится прямо на убыток текущего периода.

Увеличение либо уменьшение в стоимости актива отражается иначе, если до этого уже была переоценка. Сторнирование предыдущей оценки актива при текущем увеличении его стоимости осуществляется путем отнесения увеличения на прибыль (в пределах предыдущего признания расходов). Превышение данной суммы относится на резерв переоценки активов с указанием налогового эффекта (отложенного налогового обязательства).

При переоценке земля, здания, машины и оборудование оцениваются по справедливой стоимости исходя из рыночной стоимости, определяемой оценщиком.

Следует помнить, что в стоимость приобретения зданий, сооружений, оборудования включаются все необходимые затраты, связанные с покупкой, строительством, доставкой, монтажом, наладкой и пуском в эксплуатацию. Согласно правилу соответствия расходы по приобретению основных средств распределяют на весь срок их эксплуатации, а не относят на расходы теку-

щего периода. Этот процесс называется *износом основных средств* (depreciation).

Для расчета начисляемого износа необходимо знать: первоначальную (cost, original cost, historical cost, acquisition cost), ликвидационную (residual value, salvage value, scrap value) и амортизируемую (depreciable cost) стоимости, предполагаемый срок полезного использования (estimated useful life).

Существуют различные **методы расчета начисленного износа основных средств**: прямолинейного списания стоимости (straight-line method); производственный метод (production method); списания стоимости по сумме чисел лет (sum-of-the-years-digits method); уменьшающегося остатка (declining-balance method) и его разновидности – двойного уменьшающегося остатка (double-declining-balance method). Два последних метода являются методами начисления ускоренного износа (accelerated methods).

Согласно *методу прямолинейного списания* стоимость основных средств равномерно распределяется в течение срока их полезного использования. Норма износа является величиной постоянной. Величина начисленного износа определяется по формуле

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Срок полезного использования}} \cdot$$

Производственный метод основан на том, что износ является только результатом эксплуатации и период времени не играет никакой роли в процессе его начисления. Рассчитывается норма начисления износа на единицу объема производства по формуле

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Предполагаемый объем работ в единицах работы}} \cdot$$

Накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы. Остаточная стоимость ежегодно уменьшается, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Согласно *методу списания стоимости по сумме чисел лет*, разница между первоначальной и ликвидационной стоимостями умножается на определенный для каждого года коэффициент. Знаменатель этого коэффициента определяется суммой чисел лет срока полезного использования объектов основных средств, а числитель – количеством лет, остающихся до конца срока использования, включая текущий год.

Метод удвоенного уменьшающегося остатка использует постоянный коэффициент, который равен удвоенному коэффициенту при прямолинейном списании. Этот коэффициент умножается на величину остаточной стоимо-

сти. Предполагаемая ликвидационная стоимость учитывается только в последний год работы объекта. Такая практика характерна для США, в других странах ликвидационная стоимость может не приниматься в расчет при использовании этого метода, к тому же на ее использование нет прямого указания в международных стандартах финансовой отчетности.

При приобретении основных средств в течение года необходимо учитывать дату приобретения: если основные средства были куплены в первую половину месяца, то начисление износа начинается с этого месяца; если же основные средства были приобретены во вторую половину месяца, то начисление износа начинается со следующего месяца. Вообще, начисление износа в некоторых странах предполагает эту операцию только в конце года и только на те основные средства, которые числятся на эту дату, или используют так называемую полугодовую конвенцию.

При пересмотре ликвидационной стоимости и/или срока полезного использования необходимо рассчитать на момент пересмотра остаточную стоимость основных средств и дальнейшее начисление износа производить, исходя из этой новой остаточной стоимости.

Основные средства выбывают тремя основными способами:

- 1) списываются из-за полной невозможности их дальнейшего использования (disposal of assets);
- 2) продаются (sale of assets);
- 3) обмениваются (exchange of assets).

При выбытии основных средств начисление износа продолжается вплоть до дня выбытия.

Прибыли и убытки, возникшие в результате выбытия основных средств, отражаются в Отчете о прибылях и убытках как прочие доходы и расходы.

Существуют особые правила определения прибылей и убытков при обмене основных средств, которые зависят от характера обмениваемых средств.

В случае непризнания прибылей или убытков, возникающих в результате обмена основных средств, на их величину корректируется учетная стоимость полученных средств.

Капитальными расходами – капиталовложениями (capital expenditures) называют затраты на покупку или создание основных средств и других внеоборотных активов, а также на прирост основных средств (производственных мощностей). Капитальные расходы записываются по дебету счетов активов, так как принесут прибыль в последующие отчетные периоды.

Текущие расходы – это расходы на ремонт, наладку и иные расходы, необходимые для поддержания и нормального функционирования основных производственных средств и оборудования. Текущие расходы рассматриваются как затраты в тот период, в который они были произведены, так как

считается, что они приносят прибыль только в один текущий отчетный период.

Текущий ремонт (Ordinary repairs) рассматривается как расходы, необходимые для поддержания средств в хорошем рабочем состоянии, является затратами в период, когда он был произведен.

Капитальный ремонт (Extraordinary repairs) рассматривается как расходы, увеличивающие ликвидационную стоимость объекта основных средств и/или срок его полезного использования. Расходы на капитальный ремонт в этом случае отражаются по дебету счета «Накопленный износ». Если в результате капитального ремонта (модернизации объектов) улучшаются основные характеристики объекта, их производительность и эффективность, то такие затраты капитализируются на увеличение стоимости самого объекта.

В отчетности для каждой группы основных средств раскрывается следующая информация:

- способы оценки балансовой стоимости до вычета износа;
- используемые методы амортизации;
- сроки полезной службы для применения нормы амортизации;
- балансовая стоимость до вычета амортизации и износ на начало и конец периода;
- сверка балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода, отражающая поступление и выбытие активов, приобретение путем объединения компаний и прочие изменения.

Также целесообразна информация о балансовой стоимости временно неиспользуемых основных средств и до вычета накопленной амортизации полностью самортизированных, но еще используемых основных средств.

2.4.2 Нематериальные активы

В соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» (IAS 38 «Intangible assets») нематериальный актив – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

К нематериальным относятся активы:

- имеющие отношение к маркетингу [торговые марки, включая бренды, публикации, сертификационные отметки; Интернет-домен имени; заголовки газет; торговое оформление (уникальные цвета, форма либо упаковочный дизайн)];
- имеющие отношение к авторскому праву (кино- и видеофильмы, книги, журналы, пьесы, оперы, балеты, фотографии, картины, музыкальные произведения);
- имеющие отношение к покупателям (списки покупателей, невыполненные заказы, контракты на поставку);

– базирующиеся на контракте [лицензии, роялти, рекламные контракты, контракты на услуги, франшиза, оперативные права, права пользования (водой, воздухом, минералами и другими), обслуживание по ипотеке] и др.;

– имеющие отношения к технологиям [патентные технологии, компьютерное программное обеспечение, незапатентованные технологии, базы данных, торговые секреты (такие, как формулы, процессы и рецепты)].

Можно обозначить следующие **критерии определения нематериального актива**:

1) идентифицируемость (т.е. нематериальный актив должен быть отделен либо проистекать из договорного или иного юридического права);

2) контроль (т.е. право на получение будущих экономических выгод от этого ресурса и возможность запрета доступа других к этим выгодам);

3) будущие экономические выгоды (это чистый приток денежных средств, включая повышение доходов или экономию затрат);

4) стоимость актива должна быть надежно оценена.

Таким образом, нематериальные активы (intangible assets) – это активы, как правило, долгосрочной природы, не имеющие физической субстанции, но имеющие стоимость, основанную на правах и привилегиях собственника. Примерами нематериальных активов могут служить патенты, авторские права, торговые марки, цена фирмы, франчайзинг, лицензии, фирменные знаки, формулы, ноу-хау. Нематериальные активы учитываются по стоимости приобретения.

Существует **два этапа создания нематериального актива**: этап исследований и этап разработки. На каждом из этих этапов затраты должны быть учтены. Затраты на этап исследования должны быть списаны на затраты текущего периода, а затраты на этап разработки должны быть капитализированы. Затраты, предварительно списанные на расходы текущего периода, не могут быть восстановлены и капитализированы. Затраты на разработку должны быть капитализированы при их соответствии всем следующим критериям:

- техническая осуществимость;
- намерение завершить и продать;
- возможность использовать или продать;
- существование рынка;
- наличие ресурсов для завершения проекта;
- возможность надежного измерения расходов.

Стоимость внутреннего созданного нематериального актива включает все затраты, непосредственно понесенные в связи с его созданием производством и доведением до состояния готовности к использованию по назначению, предусмотренному руководством.

Исключены из МСФО 38 следующие активы:

- внутренне созданные бренды;

– титульные данные;

– публикация названий;

– списки клиентов.

Причина заключается в том, что затраты на разработку этих активов не могут быть отделены от затрат на развитие бизнеса в целом. Данные нематериальные активы могут быть признаны по их справедливой стоимости в случае, если они приобретены в рамках объединения бизнеса.

Стоимость нематериальных активов подлежит амортизации (amortization или amortisation в европейских странах), т. е. она должна быть списана на расходы в течение срока их полезного использования. В том случае, если срок использования не определен в договоре о приобретении, то максимальный срок амортизации нематериальных активов составляет, например, в США 40 лет (для патентов – 17 лет). В европейских странах эти сроки обычно значительно короче. Предприятие само устанавливает сроки полезного использования исходя из предположения извлечения выгоды и получения прибыли от этих объектов. В целях налогообложения стоимость нематериальных активов должна быть списана на расходы в течение 10 лет. При расчете амортизации нематериальных активов используется метод прямолинейного списания.

Для нематериальных активов может использоваться прямой метод списания, начисления амортизации, т. е. сразу по кредиту счета самого актива. Это особенно характерно для неотчуждаемых нематериальных активов, таких как деловая репутация, организационные расходы в период формирования компании. Обычный способ начисления амортизации, называемый косвенным методом, предполагает использование отдельного самостоятельного счета для накопления информации о начисленной амортизации.

Наиболее специфичными **объектами нематериальных активов** являются:

– организационные расходы;

– деловая репутация;

– учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки.

Организационные расходы (Organization costs) представляют собой расходы по созданию корпорации. К ним относятся такие расходы, как гонорары адвокатам за составление учредительных документов, стоимость печати акционерных сертификатов, гонорары за услуги, предоставленные в процессе регистрации фирмы, и другие расходы, необходимые для учреждения и формирования корпорации. Организационные расходы должны окупиться за все время существования фирмы, благодаря именно этим расходам фирма функционирует и получает доходы. Поэтому они должны быть зарегистрированы в учете как нематериальные активы с последующей систематической амортизацией (как правило, срок амортизации 5–10 лет).

Деловая репутация (goodwill) возникает и признается в учете только при покупке целого бизнеса. Деловая репутация представляет собой платеж, производимый покупателем в предвидении будущих экономических выгод. Рассчитывается как разница между ценой, заплаченной при покупке, и справедливой стоимостью идентифицируемых чистых активов компании на дату покупки. Амортизируется, как и прочие нематериальные активы, срок амортизации в соответствии с МСФО – 5 лет, допускается увеличение срока амортизации на более продолжительный обоснованный период, но не более 20 лет.

В соответствии с международными стандартами (МСФО 22), если первоначальная стоимость покупки меньше справедливой стоимости идентифицируемых приобретенных при покупке активов и обязательств, при принятии их на учет справедливая стоимость приобретенных неденежных активов пропорционально уменьшается до устранения имеющегося превышения. В случае, когда после уменьшения справедливой стоимости неденежных активов еще остается превышение, оно трактуется как отрицательная деловая репутация (negative goodwill) и отражается как отсроченная прибыль.

Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР) – Research and Development Costs (R&D) с 1 июля 1999 г. регулирует международный стандарт 38 «Нематериальные активы», который заменил МСФО 9 «Затраты на исследование и разработки».

Затраты на НИОКР – расходы на осуществление двух видов деятельности: исследований и разработок.

Исследования (Researches) – это оригинальное и плановое изыскание, предпринятое с целью получения новых научных или технических знаний и идей. Исследования бывают *фундаментальные*, которые изначально не ориентированы на получение каких-либо конкретных результатов, и *прикладные*, которые направлены на получение определенного практического результата.

Разработки (Developments) – это применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.

Поскольку учет затрат на исследования принципиально отличается от учета затрат на разработки, необходимо четко разделять эти виды деятельности. Но на практике такое разделение часто осуществить достаточно сложно, так как эти виды деятельности очень тесно связаны. В МСФО приведены примеры видов деятельности, которые должны быть отнесены к исследованиям или к разработкам.

Примерами видов деятельности, обычно относимых к научным исследованиям, являются:

- деятельность, направленная на получение новых знаний;
- поиск направлений применения научных открытий и других знаний;
- поиск альтернативных продуктов или процессов;
- разработка возможных новых или улучшенных продуктов или процессов.

Примерами видов деятельности, обычно относимых к разработкам, являются:

- проектирование, конструирование и испытание опытных образцов и моделей;
- разработка инструментов, технологической оснастки, матриц и штампов с использованием новой технологии;
- проектирование, конструирование и эксплуатация экспериментальных установок, по своим масштабам используемых не для коммерческого производства.

Примерами видов деятельности, которые могут быть тесно связаны с исследованиями и разработками, но не относятся к такой деятельности, являются:

- инженерная поддержка на начальном этапе коммерческого производства;
- контроль качества в процессе коммерческого производства, включая повседневное тестирование продукции;
- устранение неисправностей, возникающих в процессе коммерческого производства;
- повседневные усилия, направленные на обновление, расширение или другое улучшение качества существующего продукта;
- приведение имеющихся характеристик продукта в соответствие с конкретными требованиями или нуждами покупателя, как часть постоянной коммерческой деятельности;
- сезонные или другие периодические изменения дизайна существующих продуктов;
- повседневное конструирование инструментов, технологической оснастки и штампов;
- деятельность, включающая проектирование и строительство, связанное с сооружением, перемещением, перестановкой или пуском производственных мощностей, оборудования, кроме сооружений и оборудования, используемого исключительно для осуществления конкретных проектов по исследованиям и разработкам.

Затраты на этапе исследования признаются как расходы в тот период времени, когда они были понесены (имели место), поскольку в соответствии с МСФО предполагается, что на этапе исследования не могут быть получены нематериальные активы, использование которых будет приносить доходы.

Нематериальные активы, полученные на этапе разработок, признаются как активы только в том случае, когда соблюдаются все следующие условия:

1) техническая завершенность нематериальных активов такова, что они пригодны для реализации или для использования;

2) имеются чертежи, документация, обеспечивающие завершение разработок активов для продажи или использования;

3) существует реальная возможность использовать или продавать данные нематериальные активы;

4) должно быть получено подтверждение, что использование данного актива может и будет приносить доходы, должны быть проведены расчеты экономической эффективности использования данного нематериального актива. Кроме этого, предприятие должно иметь подтверждение, что существует рынок реализации данного актива;

5) существуют необходимые технические, финансовые и прочие ресурсы для завершения разработок, чтобы была возможность использования или продажи данного нематериального актива;

б) имеется возможность точно оценить величину затрат, осуществленных на этапе разработки данного нематериального актива.

Стоимость нематериального актива, полученного в результате внутренних разработок, включает все затраты, понесенные с начала этапа разработки:

– затраты на материалы или услуги, непосредственно потребленные при разработке данного нематериального актива;

– заработная плата рабочих и прочего персонала, которую можно прямо отнести на затраты по разработке данного актива;

– прочие расходы, которые также прямо связаны с разработкой данного актива, как, например, затраты на регистрацию, юридическое оформление прав на данный актив, амортизация патента, лицензии, которые использовались при разработке данного актива;

– косвенные расходы, которые необходимы при разработке нематериального актива, но которые нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на данный актив, например износ основных средств, затраты на страховку и затраты на аренду. Эти расходы должны быть распределены на затраты на основе выбранной базы распределения точно также, как и общепроизводственные расходы при исчислении себестоимости производства продукции.

В стоимость нематериального актива не могут быть включены следующие виды затрат:

– коммерческие и общехозяйственные расходы, за исключением затрат, непосредственно связанных с подготовкой к реализации данного нематериального актива;

– затраты на обучение персонала по использованию данного актива.

Если требования МСФО для регистрации затрат на этапе разработки как нематериального актива не соблюдаются, все понесенные затраты рассматриваются как расходы текущего периода.

В финансовой отчетности о нематериальных активах должна раскрываться следующая информация:

- является ли срок службы нематериального актива неопределенным или ограниченным (применяемые нормы амортизации);
- валовая балансовая сумма и накопленный износ;
- статья отчета о прибылях и убытках, где отражена амортизация;
- выверка балансовой стоимости.

2.4.3 Природные ресурсы

Природные ресурсы, например строевой лес, месторождения нефти и газа, залежи угля, относятся к истощаемым активам. Их отличительной особенностью является то, что при добыче они превращаются в материальные запасы. Природные ресурсы отражаются в учете по стоимости приобретения, которая по мере разработки природных ресурсов уменьшается.

Истощение (depletion) – это пропорциональное списание стоимости природных ресурсов на добытые, разработанные материальные ценности. Истощение природных ресурсов рассчитывается методом, аналогичным производственному методу для основных средств.

Добытые, но не проданные в данный год природные ресурсы, рассматриваются как товарно-материальные запасы, расходы на их истощение регистрируются в учете только в год их продажи.

При разработке природных ресурсов используются основные средства. Если срок полезного использования оборудования превышает предварительно рассчитанный срок разработки месторождения, то начисление износа по основным средствам производится на той же базе, на которой начисляется истощение природных ресурсов. При сроке полезной службы оборудования меньше предполагаемого срока разработки месторождения начисление износа оборудования производится исходя из срока его службы.

При разработке нефтяных и газовых месторождений в бухгалтерском учете используются два способа учета затрат на разведку месторождений:

1) затраты на успешную разведку капитализируются и затем списываются в течение всего срока разработки месторождения. Если разведка была unsuccessful, то затраты на нее списываются на расходы текущего периода;

2) затраты на разведку капитализируются независимо от результатов разведки. Затраты на unsuccessful разведку включаются в стоимость первого месторождения, давшего нефть или газ.

2.5 Учет текущих активов

В соответствии с МСФО 2 «Запасы» (IAS 2 «Inventories») **запасы** – это активы, предназначенные для продажи в ходе деятельности, созданные в процессе производства для продажи или в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг (кроме сельского, лесного хозяйств).

Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой цены продажи. Чистая цена продажи – это оценочная цена продажи в обычных условиях хозяйствования, за вычетом возможных затрат на доработку и на реализацию.

При отражении запасов в бухгалтерском учете существует основная проблема. Для правильного определения финансового результата и соблюдения правила соответствия необходимо решить два вопроса:

- 1) какая часть актива была израсходована в течение текущего периода и, следовательно, должна быть списана на расходы этого периода;
- 2) какая часть актива осталась неизрасходованной и, следовательно, должна отражаться в бухгалтерском балансе в разделе «Активы».

Ошибки в определении величины товарно-материальных запасов при использовании периодической системы учета влияют на финансовые показатели компании. Если уровень запасов:

- на конец года занижен, то и чистая прибыль также за год окажется заниженной;
- на конец года завышен, то и показатель чистой прибыли за год будет завышен;
- на начало года занижен, то чистая прибыль за год окажется завышенной;
- на начало года завышен, то чистая прибыль за год будет занижена.

Если одинаковые товары закупаются в течение года по разным ценам, экономически нецелесообразно учитывать реальный поток физических товаров и, следовательно, их стоимостей. На практике физическое движение товарных запасов не совпадает с движением их стоимостей. Делая различные предположения о движении товарно-материальных запасов, бухгалтера используют различные методы оценки стоимости запасов. Общепринятыми являются методы:

- 1) сплошной идентификации (Specific Identification Method);
- 2) средней стоимости (Average Cost Method) и его варианты – взвешенной стоимости и метод скользящей средней стоимости (Weight-Average Cost Method, Moving Average Cost Method);
- 3) ФИФО (FIFO, First-In First-Out);
- 4) ЛИФО (LIFO, Last-In First-Out).

По *методу сплошной идентификации* стоимость товаров, полученных на основе разных контрактов, регистрируется отдельно. Движение стоимостей в этом случае отражает физический поток товаров. Однако следует отметить, что данный метод в большинстве случаев неэкономичен. Он, скорее, применяется там, где стоимость единицы товара достаточно значительная, а количество товаров небольшое, например при продаже автомобилей, мебельных гарнитуров, ювелирных изделий и т. п.

В соответствии с *методом средней стоимости* сначала вычисляется средняя стоимость единицы товара, имеющегося для продажи в течение отчетного периода, т. е. общая стоимость данного товара, имеющегося для продажи, делится на количество единиц этого товара. Затем средняя цена на единицу товара умножается на число единиц товара, имеющегося в наличии на конец периода согласно проведенной инвентаризации, и получается стоимость товарных запасов на конец периода.

По *методу ФИФО* стоимость проданных товаров определяется себестоимостью первых по времени закупок товара. Поэтому стоимость товарных запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений. В периоды роста цен метод ФИФО дает наивысшие показатели чистой прибыли из всех четырех упомянутых методов.

По *методу ЛИФО* последняя поступившая партия товара считается первой проданной. Поэтому уровень запасов на конец периода исчисляется на основе цен поступлений с начала этого периода. В периоды роста цен метод ЛИФО дает самый низкий показатель чистой прибыли из всех упомянутых четырех методов. Интересно отметить, что этот метод запрещен в некоторых странах в целях налогообложения. В международных стандартах финансовой отчетности метод ЛИФО ранее разрешался как альтернативный метод, теперь он исключен.

Кроме запасов текущие активы включают: денежные средства и денежные эквиваленты, краткосрочные финансовые вложения, дебиторскую задолженность, векселя полученные, которые в совокупности составляют группу краткосрочных ликвидных активов (Short-Term Liquid Assets).

Денежные средства (Cash) и их эквиваленты в соответствии с МСФО 7 (IAS 7) «Отчет о денежных потоках» состоят из наличных денег местной и иностранной валюты, чеков, денежных переводов и банковских депозитов. В отчете о наличии денежных средств компании может указываться также компенсационный остаток (Compensating Balance). Под этим термином подразумевается минимальный объем средств, который компания держит на счете в банке по требованию банка как, например, гарантию кредитного соглашения.

Эквиваленты денежных средств – это краткосрочные высоколиквидные вложения, которые легко обратимы в любую сумму, подвержены незначительному риску изменения стоимости, исключая инвестиции в акционерный

капитал, если только они, по существу, не являются эквивалентами денежных средств (например, привилегированные акции, приобретенные незадолго до срока их погашения и с указанием конкретной даты выплаты).

Потоки денежных средств – это поступления и выплаты денежных средств и их эквивалентов.

Часто компании имеют избыток денежных средств на короткие периоды времени. Чтобы заставить эти деньги работать, многие компании делают **краткосрочные финансовые вложения**, например в ценные бумаги. К краткосрочным финансовым вложениям (Short-Term Investments) относятся срочные счета в банке, депозитные сертификаты, вложения в государственные и другие ценные бумаги.

Когда от инвестиций получают доход в виде процентов или дивидендов, он регистрируется на счетах «Доходы по процентам» и «Доходы по дивидендам» соответственно.

В балансе краткосрочные инвестиции в ценные бумаги показываются по наименьшей оценке из первоначальной стоимости или рыночной стоимости на дату отчета. Такой способ соответствует принципу консерватизма. (В настоящее время в США принят стандарт, согласно которому переоценка финансовых вложений в ценные бумаги производится и в случае превышения рыночной стоимости над первоначальной на дату составления отчетности).

Счета к получению (дебиторская задолженность) (Accounts Receivable) относится к оборотным средствам и представляет собой суммы, причитающиеся компании от покупателей, которым был предоставлен кредит, претензии на денежные средства, товары, услуги и прочие неденежные активы других компаний. Дебиторская задолженность бывает текущей и долгосрочной.

Дебиторская задолженность признается только тогда, когда признается связанный с ней доход. Она оценивается по начальной стоимости за минусом корректировок на сомнительные долги, денежных скидок, возврата проданных товаров. В результате этого определяется чистая стоимость счетов к получению. Проценты обычно не принимаются во внимание из-за краткости срока между реализацией и погашением дебиторской задолженности.

Продажа в кредит при недостаточно строгой оценке платежеспособности клиентов могут привести к возникновению сомнительной, а в случае банкротства покупателя – и безнадежной дебиторской задолженности.

Если сомнительная дебиторская задолженность вероятна и может быть оценена, необходимо отразить на счетах предполагаемую сомнительную дебиторскую задолженность.

Сомнительная задолженность (Uncollectible Accounts / Bad Debts) – это счета покупателей, которым был предоставлен кредит, но которые не оплатили его вовремя, представляет убытки от продажи в кредит.

Правило соответствия требует, чтобы убытки от сомнительных долгов отражались в том же отчетном периоде, что и соответствующие продажи. Однако на момент предоставления кредита компания не может знать, кто из покупателей оплатит счет, а кто нет. Поэтому в конце отчетного периода должна производиться оценка сомнительных долгов. Эти суммы отражаются по дебету счета «Расходы по сомнительным долгам» (Uncollectible Accounts Expense) и по кредиту счета «Поправка по сомнительным долгам» (Allowance for Uncollectible Accounts), являющимся контрсчетом, уточняющим величину дебиторской задолженности в балансе.

Для целей финансового учета приняты два метода расчета поправки по сомнительным долгам:

- 1) метод процента от чистой реализации (Percentage of Net Sales Method);
- 2) метод учета счетов по срокам оплаты (Accounts Receivable Aging Method).

Согласно методу процента от чистой реализации средний процент сомнительных долгов, основанный на практике предшествующих лет, умножается на сумму чистой выручки от реализации за отчетный период.

Согласно второму методу счета к получению ранжируются по срокам оплаты. Выделяются группы: срок оплаты не наступил; просрочка 1–30 дней; просрочка 31–60 дней; просрочка 61–90 дней; просрочка более 90 дней. Сумма дебиторской задолженности по каждой категории затем умножается на определенный процент ожидаемых сомнительных долгов. Полученная сумма этих произведений представляет собой поправку по сомнительным долгам.

Следует отметить, что в первом методе рассчитанная сумма поправки целиком относится на расходы отчетного периода, а во втором – представляет собой остаток на счете «Поправка по сомнительным долгам» (Allowance for Uncollectible Accounts) и, следовательно, за этот период поправка начисляется в сумме разницы начального и конечного остатков на этом счете.

Когда становится ясно, что определенный долг не будет получен, его следует списать, для чего делается проводка по дебету счета «Поправка по сомнительным долгам» и кредиту «Счета к получению».

Простой вексель (Promissory Note) – это письменное обязательство уплатить определенную сумму по требованию кредитора или к оговоренному сроку. Лицо, подписывающее вексель и, таким образом, берущее на себя обязательство уплатить, называется *векселедателем* (Maker of the Note). Лицо, которому причитается указанная в векселе сумма, называется *векселедержателем* (Payee). Векселедержатель регистрирует в финансовых отчетах долго- и краткосрочные векселя к получению, а векселедатель – долго- и краткосрочные векселя к оплате.

В простом векселе обязательно должен быть указан срок платежа (срок действия векселя) или вексель должен быть составлен таким образом, чтобы эту дату можно было определить из текста.

Заемщик за взятые займы деньги должен уплатить заимодателю процент (или процентный доход). Номиналом векселя (суммой долга) считается указанная в векселе сумма. Ставка процента указывается на годовой основе. Простой вексель может быть процентным и беспроцентным. Процентный доход (Interest) исчисляется в денежных единицах по формуле

Процентный доход = Номинал × Процентная ставка × Время (срок займа).

Сумма погашения (по процентному векселю) (Maturity Value) рассчитывается как сумма основного долга плюс процент.

При выдаче займов под простой вексель банки обычно заранее удерживают свой процент. Эта практика называется дисконтированием, или учетом векселя (Discounting). Дисконт (Discount) – это процент, удерживаемый банком с суммы погашения и рассчитываемый по формуле

Дисконт = Сумма погашения × Процентная ставка банка ×
× Срок до дня погашения векселя.

В конце отчетного периода следует сделать корректирующую запись по векселям, относящимся к текущему и будущим периодам. Таким образом, процентный доход должен быть соответственно поделен между этими периодами.

2.6 Обесценение активов

Организации обязаны проводить тест на обесценение активов для того, чтобы удостовериться, что их стоимость не завышена. Обесценение возникает если текущая стоимость актива (carrying amount) больше, чем сумма покрытия (recoverable amount). Однако не все активы требуют такой проверки. К исключениям относятся запасы, отложенные налоговые активы и активы, предназначенные для продажи.

Для большинства активов нет необходимости проводить тест каждый год. Вместе с тем, каждый год для каждого актива необходимо провести проверку на наличие индикаторов (внешних либо внутренних), указывающих на существование обесценения. Ежегодно должны быть протестированы:

- нематериальные активы с бессрочным полезным использованием;
- нематериальные активы, еще не доступные для использования;
- гудвилл, приобретенный в бизнес-комбинациях (при объединении компаний).

Внешние индикаторы, определяющие обесценение активов:

- снижение рыночной стоимости за счет технологических достижений;
- неблагоприятные изменения в окружающей среде предприятия (на рынке). Например, конкурент может запатентовать новый продукт, что отразится на падении рыночной стоимости акций предприятия;
- повышение процентных ставок – влияет на текущую стоимость (с учетом дисконта) будущих денежных потоков;
- рыночная капитализация.

Внутренние источники информации включают в себя следующие индикаторы:

- устаревание или физическое повреждение;
- изменения в назначении использования активов.

Существует две суммы, в соответствии с которыми балансовая стоимость может быть проверена на предмет обесценения: справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу (fair value less costs to sell – FVLCTS) и ценность использования (value in use – VIU). Не всегда необходимо сравнивать обе суммы для проверки обесценения. Если одна из этих двух сумм выше, чем балансовая (текущая) стоимость, актив не уценивается, т.е. сравнение идет с наибольшей из величин – справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу и ценность использования.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется как сумма, получаемая от продажи актива при совершении сделки, за минусом расходов на реализацию. То есть она включает в себя два компонента: справедливую стоимость и расходы на выбытие. Расходы на выбытие включают в себя юридические расходы, пошлины, расходы на удаление актива и т.д.

Ценность использования – это приведенная (путем дисконтирования) стоимость будущих денежных потоков, которые предполагается получить от актива или группы активов, генерирующей денежные потоки.

Убыток от обесценения признается, если текущая стоимость актива больше, чем сумма покрытия. В случае, если актив учитывается по фактической стоимости (cost model), убыток от обесценения немедленно признается в отчете о прибылях и убытках. Если активы учитываются по переоцененной стоимости (revaluation model), убыток от обесценения рассматривается как наличие декремента. Любое последующее обесценивание и начисление амортизации осуществляется на базе новой восстановительной стоимости.

Существует ряд правил по отношению к обесценению групп активов, генерирующих денежные потоки (cash generating units). Если справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу меньше текущей стоимости актива, то необходимо также рассчитать ценность использования актива для определения наличия или отсутствия обесценения. В некоторых случаях это не представляется возможным, если актив может быть оценен только в связи с другими активами. Например, работа станка на заводе взаимосвязана с остальными активами на заводе. В таких случаях ценность использования

должна быть определена в контексте группы, генерирующей денежные потоки. Она представляет собой наименьшую идентифицируемую группу активов (генерирующих потоки денежных средств от продолжающегося использования), которые не зависят от других активов или групп активов.

Гудвилл может быть протестирован на наличие обесценения только на уровне группы активов, генерирующих денежные потоки. В случае уценки группы активов, генерирующей денежные потоки, сначала проводится уценка гудвилла, а остающаяся сумма уценки распределяется между активами пропорционально их балансовым стоимостям. Если для кого-либо из активов группы, генерирующей денежные потоки, может быть достоверно определена его справедливая стоимость, то он не может быть уценен ниже ее (если уценка применима к нему) и не включается в список активов, к которым применяется операция пропорциональной уценки.

2.7 Учет обязательств

Обязательства (liabilities) возникают в результате совершения фирмой различных сделок и являются юридическим основанием для последующих платежей за товары и предоставленные услуги. Обычно обязательства следует регистрировать сразу при их возникновении, а в конце периода необходимо вносить корректирующие записи о начисленных и отсроченных обязательствах.

Обязательства обычно оцениваются суммой денег, необходимой для оплаты долга, или, в условиях рынка, стоимостью товаров или услуг, которые необходимо предоставить.

По **времени выполнения** обязательства подразделяются на краткосрочные и долгосрочные.

Краткосрочные обязательства (short-term or current liabilities) – это обязательства, которые должны быть выполнены в течение года или обычного операционного цикла компании, в зависимости от того, какой период дольше. К краткосрочным обязательствам часто относят часть долгосрочных обязательств, которая должна быть погашена в отчетном периоде.

Долгосрочные обязательства (long-term liabilities) – это обязательства, которые должны быть выполнены в период более одного года или операционного цикла после даты отчета.

По **степени значимости** обязательства подразделяют на фактические, оценочные и условные.

Фактические обязательства (definitely determinable liabilities) возникают из договора, контракта или на основе законодательства, их сумма может быть строго и однозначно подсчитана. К ним относятся счета расче-

тов с поставщиками, краткосрочные векселя к оплате, дивиденды к выплате, акцизный сбор к выплате, подлежащие выплате в текущий период доли долгосрочных долгов, обязательства по зарплате, доход, полученный авансом.

Оценочные обязательства (estimated liabilities) – это обязательства, точная сумма которых не может быть определена до наступления определенной даты. Примерами оценочных обязательств могут служить задолженность по налогу на прибыль, по налогу на имущество, гарантийные обязательства, резерв на оплату отпусков.

Условные обязательства (contingent liabilities) – это несуществующие обязательства, они могут стать или не стать реальными обязательствами в зависимости от того, произойдут или не произойдут определенные события, вытекающие из прошлых операций, в будущем. Условные обязательства возникают в случае отложенного судебного разбирательства, при налоговых спорах, при наличии дисконтированных векселей к получению, гарантировании долгов другой компании, нарушении государственных инструкций.

Условное обязательство отражается в финансовой отчетности, если соблюдаются два условия: 1) оно должно быть вероятным и 2) его величина может быть количественно надежно оценена. Если эти условия не соблюдаются, то информация об условных обязательствах должна отражаться в примечаниях к финансовым отчетам.

Существуют три основных типа **обязательств по заработной плате**: по выплате заработной платы; по удержанию налогов и других платежей из заработной платы; по налогам на фонд заработной платы.

Погашение существующих обязательств может осуществляться одним из следующих способов:

- выплатой денежных средств;
- передачей других активов;
- предоставлением услуг;
- заменой одного обязательства другим;
- переводом обязательства в капитал.

2.8 Финансовые инструменты

Учет и отчетность финансовых инструментов регулируют следующие **стандарты**: МСФО 32 (IAS 32) «Финансовые инструменты: представление», МСФО 39 (IAS 39) «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО 7 (IFRS 7) «Финансовые инструменты: раскрытие», МСФО 9 (IFRS 9) «Финансовые инструменты: классификация и оценка», заменяющий стандарт МСФО 39 с 2015 года в отношении финансовых активов.

Финансовый инструмент – это любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевого инструмент у другой.

В соответствии с МСФО 32 (IAS 32) «Финансовые инструменты: представление» финансовые инструменты делятся на финансовые активы, финансовые обязательства, долевого инструменты.

Финансовый актив рассматривается со стороны держателя, финансовое обязательство – со стороны комитента.

Финансовый актив – это один из нижеследующих активов:

- денежные средства;
- договорное право требования денежных средств;
- договорное право на обмен финансовых инструментов с другой компанией на выгодных условиях;
- долевого инструмент другой компании;
- договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами компании.

Финансовое обязательство – это любая обязанность по договору:

- предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании;
- обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально невыгодных условиях;
- договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами компании.

Долевой инструмент – это любой договор, подтверждающий право на долю активов компании, оставшихся после вычета всех ее обязательств.

Финансовыми инструментами не являются: предоплаты, обязательства внедоговорные по своему характеру (например, налоговые), операционная аренда, а также договорные права и обязательства, связанные с нефинансовыми активами, расчет по которым производится не так, как по финансовым документам.

Финансовые инструменты включают:

- первичные документы (дебиторская и кредиторская задолженность, долевого ценные бумаги и денежные средства);
- производственные инструменты – деривативы (финансовые опционы, фьючерсные и форвардные контракты, процентные и валютные свопы).

Дериватив – это инструмент, стоимость которого является производной от базового объекта: цены акций, процентных ставок и т. д. *Основные характеристики деривативов:*

- их цена изменяется в ответ на изменение базового объекта (например, процентная ставка, валютный курс);

- не требуются, либо минимальные чистые инвестиции;
- они будут исполнены в какой-либо момент в будущем.

Существует четыре категории финансовых инструментов:

1 Финансовый актив или обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (fair value through profit or loss – FVT-PL).

2 Удерживаемые до погашения (held maturity – HTM).

3 Кредиторская и дебиторская задолженность.

4 Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи (available for sale – AFS).

Кредиты и дебиторская задолженность представляют собой производные финансовые активы, которые не котируются на активном рынке, за исключением тех, которые:

- предприятие намеривается продать незамедлительно или в самом ближайшем будущем и которые должны быть классифицированы как предназначенные для торговли;

- после первоначально признания определены в категорию оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

- после первоначального признания определены в качестве имеющихся в наличии для продажи, а также тех, по которым владелец не сможет покрыть всю существенную сумму своей первоначальной инвестиции по причинам, иным, нежели снижение кредитоспособности, и которые следует классифицировать как имеющиеся в наличии для продажи.

Раскрытие информации о финансовых инструментах регулируется МСФО 7 (IFRS 7). В балансе разбивка балансовых стоимостей осуществляется по следующим категориям:

- финансовые активы / обязательства, учитываемые по справедливой стоимости с отнесением ее изменений на финансовый результат;
- инвестиции, удерживаемые до погашения;
- ссуды и дебиторская задолженность;
- финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи;
- финансовые обязательства, учитываемые по амортизируемой стоимости.

Эта информация может раскрываться как непосредственно в балансе, так и в примечаниях.

2.9 Резервы, условные обязательства и активы

МСФО 37 «Резервы, условные активы» раскрывает основные положения по учету резервов, условных активов и обязательств, резервов на реструктуризацию и обременительных контрактов.

Резерв – это обязательство на определенную сумму или с неопределенным сроком погашения.

Обязательство – это текущее обязательство компании, возникшее в связи с прошлыми событиями, урегулирование которого приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Условное обязательство – это:

– возможное обязательство, возникающее в связи с прошлыми событиями, существование которого будет подтверждено после наступления или ненаступления одного или нескольких неопределенных событий, не являющихся полностью подконтрольными компании;

– текущее обязательство, возникшее в связи с прошлыми событиями, которое не признано.

Условные активы – это возможные активы, возникающие из прошлых событий, существование которых будут подтверждены возникновением (наступлением) одного или нескольких неопределенных будущих событий, не зависящих от лица.

Обременительные контракты – это те контракты, по которым ожидаемые неизбежные затраты больше, чем экономические выгоды.

Резервы признаются, когда выполняются следующие условия:

– у компании имеется юридическое или фактическое (конструктивное) обязательство по передаче экономических выгод, возникшее в связи с прошлыми событиями;

– вероятно, что погашение обязательств приведет к оттоку ресурсов, заключающих экономическую выгоду;

– сумма обязательств может быть надежно оценена.

Юридическое обязательство – это обязательство, вытекающее из договора, законодательства или судебного решения.

Фактическое (конструктивное) обязательство – это обязательство, вытекающее из действий компании, когда действия предприятия создают обоснованные ожидания у третьих сторон в отношении того, что оно примет на себя или выполнит определенные обязательства.

Оценка резерва может основываться на мнении руководства, подкрепленном опытом проведения аналогичных операций и экспертными заключениями. При этом резерв должен оцениваться без учета налогов.

В некоторых отраслях (добывающая промышленность, производство атомной энергии) необходимо нести дополнительные расходы в связи с прекращением производства и восстановлением промышленной зоны. Такие затраты называются затратами на вывод из эксплуатации или затратами на восстановление. Резерв в отношении этих затрат должен признаваться немедленно после наступления обязывающего события, например, в начале действия договора.

Обязывающее событие – это событие, приводящее к возникновению юридического или фактического обязательства, в результате чего у компании нет реалистичной альтернативы погашению этого обязательства.

Условные активы и обязательства не должны признаваться в финансовой отчетности, так как их существование зависит от наступления или ненаступления будущих неопределенных событий, не являющихся полностью подконтрольными компании. Таким образом, на дату финансовой отчетности они не существуют. Информация по ним раскрывается в пояснении к финансовой отчетности.

Резервы на реструктуризацию могут быть созданы по следующим причинам: продажа или прекращение одного из направлений бизнеса, закрытие бизнеса в стране или регионе или перемещение хозяйственной деятельности, изменения в структуре управления, фундаментальная реорганизация предприятия. Резервы на реструктуризацию могут быть признаны в рамках приобретения другого бизнеса и как часть приобретения другого бизнеса. Для признания данного вида резерва необходимо выполнение следующих *условий*:

– должно существовать текущее обязательство по реструктуризации;

– в связи с реструктуризацией должны возникнуть затраты;

– если реструктуризация предполагает продажу, то требуется наличие обязательно договора купли-продажи.

Текущее обязательство по реструктуризации, как правило, является *конструктивным обязательством*. Оно возникает тогда, когда у предприятия есть подробный план, определяющий как минимум: затронутый бизнес (или его часть); места, подверженные воздействию; затронутых сотрудников; расходы, которые будут предприняты; сроки реализации.

Если резерв на реструктуризацию возникает в связи с приобретением части иного бизнеса, то МСФО 3 устанавливает следующие дополнительные требования: до приобретения покупатель должен разработать основные положения плана; они должны быть объявлены до даты приобретения; подробный формальный план должен быть применен через три месяца после даты приобретения.

В финансовой отчетности подлежит раскрытию следующая информация о резервах:

– балансовая стоимость на начало и конец периода с указанием движения по типам;

– краткая информация о характере обязательства и предположительных сроках, в которые будут понесены расходы;

– характер неопределенностей в отношении размера или сроков выбытия экономических выгод;

– сумма любых ожидаемых возмещений с информацией о признании актива.

В финансовой отчетности (в пояснениях) подлежит раскрытию следующая информация об условных обязательствах:

- краткое описание характера обязательства;
- неопределенности, которые, как ожидается, могут на него повлиять;
- оценка возможного финансового результата;
- возможность получения возмещения.

В финансовой отчетности (в пояснениях) подлежит раскрытию следующая информация об условных активах:

- краткое описание характера актива;
- оценка возможного финансового результата.

В редких случаях данная финансовая информация может не указываться в отчетности, но тогда должны объяснять причины этого.

2.10 Вознаграждение работникам, в том числе после окончания трудовой деятельности

В соответствии с МСФО 19 «Вознаграждение работникам» (IFRS 19 «Employee benefits») **вознаграждение** – это все формы выплат работникам за оказанные в обмен услуги.

Когда в течение отчетного периода работник выполнил работу для компании, то она должна принять сумму текущего вознаграждения, подлежащего выплате за эту работу, в качестве обязательства (начисления по затратам), за вычетом уже выплаченной суммы в качестве затрат (если эти расходы не относятся на увеличение стоимости актива, например при строительстве дома).

МСФО 19 различает: краткосрочные вознаграждения, выплаты по окончании трудовой деятельности, прочие долгосрочные вознаграждения работникам, выходные пособия.

К краткосрочным вознаграждениям работникам относятся заработная плата и взносы на социальное страхование, оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, а также участие в прибыли и премии, подлежащие выплате в течение 12 месяцев на конец периода. Учет краткосрочных вознаграждений работникам, как правило, ведется просто, так как нет актуарных допущений, необходимых для оценки обязательства или расходов, а также не возникают актуарные прибыли или убытки. Если работник оказал услугу в течение отчетного периода, то предприятие должно признать недисконтированные суммы краткосрочных вознаграждений работникам, ожидаемых к выплате в обмен на эти услуги, как обязательства и как расходы.

К выплатам по окончании трудовой деятельности относятся пенсии, выплаты по страхованию жизни и медицинская помощь по

окончании трудовой деятельности. Существует три *вида пенсионных систем*:

- государственная пенсия;
- пенсии, полученные от работодателя;
- индивидуальные планы сбережений.

Соглашения, в соответствии с которыми компания обеспечивает вознаграждение после окончания трудовой деятельности, называются *планами вознаграждений по окончании трудовой деятельности*.

Компания не обязана создавать отдельное юридическое лицо для получения взносов и выплат вознаграждений, но пенсионный план удобнее всего представлять как отдельный фонд.

Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности делятся:

- на пенсионные планы с установленными взносами (риск несет работник);
- пенсионные планы с установленными выплатами (инвестиционный и актуарный риски несет организация).

Пенсионные планы с установленными взносами – это пенсионные планы, при которых предприятие осуществляет фиксированные взносы в отдельный объект (фонд) и не имеет юридическое или конструктивное обязательство по уплате дополнительных взносов, если фонд не имеет достаточных средств, чтобы произвести все выплаты работникам, касающиеся службы в текущем и предыдущем периодах (работник несет риск).

Планы с установленными выплатами – обеспечение согласованных выплат, является обязательством компании, а также компания несет актуарные риски (выгоды будут большими, чем ожидалось) и инвестиционные.

Учет планов с установленными взносами прост, поскольку обязательства отчитывающегося предприятия за каждый период определяются суммами, которые должны быть внесены в этот период.

Учет планов с установленными выплатами является сложным, поскольку возникают актуарные допущения, необходимые для оценки обязательств и расходов, а также существует возможность актуарных прибылей и убытков. Кроме того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку они могут быть урегулированы через многие годы после того, как работники оказали соответствующие услуги.

Бухгалтерский учет планов с установленными выплатами включает в себя следующие этапы:

1) используя актуарные методы, сделать надежную оценку размера вознаграждений, которые заработаны сотрудниками в обмен на свои услуги в текущем и предыдущих периодах. То есть компания должна сделать актуарные допущения о демографических факторах (таких, как текучесть кадров и смертность) и финансовых факторах (таких, как будущее увеличение заработной платы и расходов на медицинское обслуживание);

- 2) дисконтировать эти вознаграждения;
- 3) определить справедливую стоимость плана (фонда) активов;
- 4) определить общую сумму актуарных прибылей и убытков и сумму тех актуарных прибылей и убытков, которые должны быть признаны;
- 5) если план был введен или изменен, то определить полученную стоимость прошлых услуг;
- 6) если план был сокращен или выполнен, то определить полученную прибыль или убыток.

2.11 Текущие и отложенные налоги

МСФО 12 «Налоги на прибыль» (IFRS 12 «Income taxes») применяется при учете всех налогов на прибыль. **Налог на прибыль** включают:

- отечественные налоги, базой для расчета которых является налогооблагаемая прибыль;
- иностранные налоги;
- налоги на репатриацию. **Налог на репатриацию** – это налог на выплату дивидендов и процентов на вложенный капитал локальными компаниями иностранным инвесторам.

Затраты по налогу (возмещение налога) – это совокупная величина, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога.

Текущие налоги – это сумма налогов на прибыль к оплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за определенный период.

Отложенные налоговые обязательства – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые активы – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в отношении:

- вычитаемых временных разниц;
- перенесенных на будущий период неиспользованных налоговых убытков;
- перенесенных на будущий период неиспользованных налоговых кредитов.

Временная разница – это разница между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой.

Налоговая база – это сумма, по которой актив или обязательство учитывается для целей налогообложения.

Налоговая база актива представляет собой сумму, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости.

Налоговая база обязательства равна его балансовой стоимости, за вычетом любых сумм, которые подлежат вычету в налоговых целях в отношении такого обязательства в будущих периодах. В случае выручки, полученной авансом, налоговая база возникающего обязательства равна его балансовой стоимости, за вычетом любых сумм выручки, которые не будут облагаться налогом в будущих периодах.

Временная разница может быть представлена:

- дебетовым остатком, что приведет к возникновению кредита по отложенным налогам или «налогооблагаемой временной разницы»;
- кредитовым остатком, что приведет к возникновению дебета по отложенным налогам или «возмещаемой временной разницы».

Налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с обычными принципами учета обязательств и активов. Текущий налог за данный и предыдущий периоды должен признаваться в качестве обязательства, равного непоплаченной величине. Если уже оплаченная величина в отношении данного и предыдущего периодов превышает сумму, подлежащую уплате за эти периоды, то величина превышения должна признаваться в качестве актива. Выгода, связанная с налоговым убытком, которая может быть перенесена на прошлый период для возмещения текущего налога за предыдущий период, должна признаваться в качестве актива.

Отложенное налоговое обязательство должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из первоначального признания гудвилла, амортизация которого не подлежит отнесению на расходы.

Отложенный налоговый актив (требование) должен признаваться для всех вычитаемых временных разниц в той мере, в какой существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, на которую может быть отнесена вычитаемая временная разница, кроме случаев, если актив не возникает из операции, не связанной с объединением компании.

Налоговые активы и обязательства должны представляться в бухгалтерском балансе отдельно от других активов и обязательств.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны отделяться от текущих налоговых требований и обязательств. Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства могут быть свернуты в большинстве случаев.

Отдельно в отчетности раскрывается информация, касающаяся отложенных налогов:

- текущие затраты по налогу;
- корректировка в отношении предыдущих периодов;
- отложенные затраты по налогу;
- затраты по налогу в связи с исправлением ошибок.

3 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

3.1 Понятие и сущность международных стандартов аудита

Аудит как элемент рыночных отношений получил признание практически во всем мире. Пользователями аудиторских услуг являются юридические и физические лица, заинтересованные в достоверности финансовой отчетности, поскольку ее содержание для них имеет экономический смысл в плане снижения предпринимательского риска.

Слово «стандарт» (от *англ.* standard) буквально переводится как образец. Применительно к аудиторской деятельности – это свод (набор) общепринятых требований. **Аудиторские стандарты формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита**, обеспечивающие при их соблюдении определенный уровень гарантии результатов проверки. Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштабам аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, базовые принципы, которым должны следовать все представители данной профессии, независимо от условий, в которых проводится аудит.

Профессиональные аудиторские организации с достаточно высоким уровнем развития аудита (Канады, Великобритании, Ирландии, США) лишь принимают к сведению положения международных стандартов аудита. Страны, не разрабатывающие собственные стандарты аудита, применяют МСА в качестве отечественных стандартов. Применять МСА в качестве национальных стандартов могут только те страны, которые являются членами МФБ. Аудиторы ряда стран, в том числе Австралии, Бразилии, Индии и Нидерландов, используют МСА для разработки национальных стандартов аудита. По этому пути пошли и в Республике Беларусь. Национальные стандарты разрабатываются с целью учета особенностей экономики страны, в которой они принимаются. Их разработка требует больших финансовых средств.

Документы **Комитета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB)** определяют задания по аудиту, обзорной проверке, иному подтверждению достоверности информации и сопутствующим услугам, которые проводятся в соответствии с международными стандартами. Они не отменяют национальные нормативные правовые акты, регулирующие аудит финансовой отчетности за прошлые пе-

риоды или задания по подтверждению достоверности другой информации в той или иной стране, которые необходимо соблюдать в соответствии с национальными стандартами этой страны. В случае, когда национальные нормативные правовые акты отличаются от стандартов IAASB по какому-либо конкретному вопросу или противоречат им, задание, выполненное в соответствии с национальными нормативными правовыми актами, не будет автоматически соответствовать стандартам IAASB. Профессиональный бухгалтер имеет право делать заявление о соответствии стандартам IAASB только в том случае, когда выполненное им задание полностью соответствует всем стандартам, имеющим отношение к такому заданию.

3.2 Цель и основные задачи стандартов аудита. Порядок разработки и принятия международных стандартов аудита

Международные стандарты аудита предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, но их можно адаптировать и для аудита другой информации и оказания сопутствующих услуг. В международных стандартах аудита описываются: основные принципы, необходимые процедуры и рекомендации по применению принципов и процедур.

Обеспечено единство структуры стандартов. Международные стандарты аудита в к л ю ч а ю т :

- введение, где отражаются цель стандарта и задачи, стоящие перед аудитором, а также даются определения важнейших используемых терминов;
- разделы, излагающие суть стандарта;
- приложения (для некоторых стандартов).

Международные стандарты аудита призваны обеспечивать единство организации, порядка и оформления процедур, а также результатов аудиторской деятельности во всем мире.

Разработкой МСА занимается **Комитет по международной аудиторской практике (КМАП)**, который преследует две основные цели:

- повысить уровень профессионализма аудиторов в странах, где он ниже общемирового;
- гармонизировать национальные правила и иные нормативные документы в области аудита с целью предоставления высококачественных услуг для всего мирового сообщества.

Процесс разработки международных стандартов и положений аудита и сопутствующих услуг заключается в следующем:

- КМАП отбирает определенные темы для подробного их изучения подкомитетами, созданными именно для этой цели;

- КМАП делегирует подкомитетам обязательства по предварительной подготовке и разработке проектов стандартов и положений аудита;
 - подкомитет изучает предварительную информацию, состоящую из положений, рекомендаций, а также нормативных актов, изданных в странах, являющихся членами *Международной федерации бухгалтеров (МФБ)*, а также региональными и иными профессиональными организациями;
 - подкомитет готовит проект стандарта или положения и передает его на рассмотрение КМАП;
 - при утверждении нормативов КМАП данный проект передается на рассмотрение всем членам МФБ, а также международным организациям, не являющимся членами МФБ, но заинтересованным в принятии этих стандартов;
 - полученные комментарии и предложения рассматриваются в КМАП, и вносятся необходимые коррективы и изменения. Кворум для осуществления данного этапа составляет 10 членов комитета. Причем необходимым условием является то, чтобы нормативные документы (стандарты, проекты и положения) были утверждены тремя четвертями голосов, присутствующих на заседании членов КМАП, при условии, что в поддержку подано не менее десяти голосов.
- И, наконец, утвержденный вышеуказанным образом документ выпускается в качестве итогового и вступает в действие после публикации его Международной федерацией бухгалтеров на английском языке.

3.3 Классификация стандартов аудита

В настоящее время принято 39 международных стандартов по аудиторским заданиям и 13 положений по международной практике аудита. Международные стандарты аудита объединены в группы (таблица 3.1).

Т а б л и ц а 3.1 – Структура опубликованных стандартов аудита

Код	Группа
	Предисловие к международным стандартам контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий по подтверждению достоверности информации и сопутствующих услуг
	Кодекс этики профессиональных бухгалтеров
	Глоссарий терминов
	Международные стандарты контроля качества (МСКК)
200–299	Общие принципы и обязанности
200	Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита
210	Согласование условий аудиторского задания
220	Контроль качества аудита финансовой отчетности

Продолжение таблицы 3.1

Код	Группа
230	Аудиторская документация
240	Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности
250	Учет законодательных и нормативных актов при аудите финансовой отчетности
260	Информационное взаимодействие с представителями собственника
265	Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля до представителей собственника и руководства организации
300–499	<i>Оценка рисков и противодействие выявленным рискам</i>
300	Планирование аудита финансовой отчетности
315	Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации
320	Существенность в планировании и проведении аудита
330	Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам
402	Особенности аудита предприятия, пользующегося услугами обслуживающей организации
450	Оценка искажений, выявленных в ходе аудита
500–599	<i>Аудиторские доказательства</i>
500	Аудиторские доказательства
501	Аудиторские доказательства: особенности оценки отдельных статей
505	Подтверждение из внешних источников
510	Первичное аудиторское задание: начальное сальдо
520	Аналитические процедуры
530	Аудиторская выборка
540	Аудит расчетных оценок по справедливой стоимости и связанной с ними раскрываемой информации
550	Связанные стороны
560	Последующие события
570	Допущение о непрерывности деятельности организации
580	Письменные представления
600–699	<i>Использование услуг других лиц</i>
600	Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторских подразделений)
610	Использование внутренних аудиторов
620	Использование привлеченных экспертов
700–799	<i>Аудиторские выводы и заключение</i>
700	Формирование и представление заключения по финансовой отчетности
705	Виды модифицированного аудиторского заключения
706	Пояснительный раздел и раздел «Прочие вопросы» аудиторского заключения

Окончание таблицы 3.1

Код	Группа
710	Сравнительные данные, сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность
720	Обязанности аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность
800–899	<i>Особые аспекты</i>
800	Особые аспекты: аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения
805	Особые аспекты: аудит отдельных финансовых отчетов, конкретных элементов, счетов и статей финансового отчета
810	Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности
1000–1999	<i>Международные положения по аудиторской практике</i>
1000	Процедуры межбанковского подтверждения
1004	Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами банков
1005	Особенности аудита малых предприятий
1006	Аудит финансовой отчетности банков
1010	Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности
1012	Аудит производных финансовых инструментов
1013	Электронная торговля – влияние на аудит финансовой отчетности
1014	Подготовка аудиторских заключений при проверке на соответствие Международным стандартам финансовой отчетности
2000–2699	<i>Международные стандарты обзорных проверок</i>
2400	Задания по обзорной проверке финансовой отчетности
2410	Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, проводимая независимым аудитором
3000–3699	<i>Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность в достоверности информации</i>
3000	Задания по подтверждению достоверности информации, отличные от аудита и обзорных проверок исторической финансовой информации
3400	Исследование ожидаемой финансовой отчетности
4400–4699	<i>Международные стандарты по сопутствующим услугам</i>
4400	Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой отчетности
4410	Задания по компиляции финансовой информации

Стандарты аудита классифицируются по различным признакам.

По отношению к аудиторскому процессу международные стандарты аудита классифицируют:

– на определяющие общие принципы и регулирующие ответственность

участвующих в аудите лиц;

- регулирующие порядок оценки рисков и действия в ответ на оцененные риски;
- регулирующие получение информации о проверяемых объектах и аудиторских доказательств (свидетельств);
- регулирующие взаимоотношения различных субъектов в ходе проведения аудита;
- устанавливающие порядок формирования итоговых документов аудита;
- регулирующие выполнение специальных заданий и оказание сопутствующих услуг;
- регулирующие контроль качества в фирмах, осуществляющих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, выполняющих другие задания по подтверждению достоверности информации и оказывающих сопутствующие услуги;
- стандарты обзорных проверок;
- по заданиям, обеспечивающим уверенность.

По **масштабу применения** различают стандарты международные и национальные. Они определяют организацию аудиторской деятельности, являясь основным элементом системы ее нормативного регулирования.

По **уровню регулирования** стандарты аудиторской деятельности подразделяются:

- на национальные правила аудиторской деятельности;
- внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов;
- правила аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя. Они разрабатываются аудиторскими организациями или аудитором – индивидуальным предпринимателем с указанием сроков, порядка их разработки и введения в практику.

3.4 Взаимосвязь международных стандартов финансовой отчетности и аудита

Международные стандарты финансовой отчетности и аудита являются эффективным инструментарием формирования качественной финансовой информации. Они основаны на обобщении мировой практики в области учета, отчетности и аудита, обеспечивают простоту восприятия финансовой информации и четкую экономическую логику.

Взаимосвязи МСФО и МСА проявляются в следующих направлениях:

- единство терминологии, применяемой в международных стандартах финансовой отчетности и международных стандартах аудита;

– использование аудиторами МСФО в целом в качестве критерия соответствия проверяемой отчетности установленным требованиям.

Одним из преимуществ, которое обеспечивается МФБ, является общая терминология, используемая в МСФО и МСА. Благодаря этому удается избежать разногласий относительно представления о целях и объектах аудита между аудиторами и представителями аудируемых лиц, отвечающими за подготовку финансовой отчетности.

Если аудируемое лицо составляет отчетность в соответствии с МСФО, то при проведении аудита возникает необходимость в использовании практически всех введенных в действие МСФО. В МСА встречаются прямые ссылки на МСФО и другие документы, разработанные КМСФО, что представлено в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Взаимосвязь МСА и МСФО

Номер и наименование МСА	Содержание ссылки на документы, разработанные КМСФО
МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»	В качестве основ финансовой отчетности, которым должна соответствовать проверяемая информация, первыми названы международные стандарты финансовой отчетности
МСА 320 «Существенность в аудите»	Суждение о вопросах, существенных для пользователей финансовой отчетности, определено в соответствии с «Принципами подготовки и представления финансовой отчетности», принятыми Советом по МСФО в апреле 2001 г.
МСА 540 «Аудит расчетных оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информации»	В приложении «Оценка по справедливой стоимости и ее раскрытие в разрезе разных принципов финансовой отчетности» дается прямая ссылка на МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
МСА 560 «Последующие события»	Приводится ссылка на МСФО 10 «События после отчетной даты» в отношении раскрытия информации благоприятных и неблагоприятных событий, которые происходят между датой финансовой отчетности и датой утверждения финансовой отчетности к публикации
МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности предприятия»	Использование допущения непрерывности деятельности предусмотрено МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» (там же дано определение понятия «существенная неопределенность») и международным стандартом финансового учета и отчетности в государственном секторе (1P8A3)

	1 «Представление финансовой отчетности»
--	---

Окончание таблицы 3.2

Номер и наименование МСА	Содержание ссылки на документы, разработанные КМ-СФО
МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности»	Прямое указание на то, что термин «международные стандарты финансовой отчетности» означает Международные стандарты финансовой отчетности, изданные Советом по международным стандартам финансовой отчетности; «Международные стандарты финансового учета и отчетности в государственном секторе», изданные Комитетом по международным стандартам финансового учета и отчетности в государственном секторе

3.5 Международные стандарты аудита, определяющие общие принципы и регулирующие ответственность участвующих в аудите лиц

Проведение аудита связано с необходимостью повышения степени уверенности пользователей финансовой отчетности в ее достоверности.

В МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» приведены общие цели аудитора при проведении аудита финансовой отчетности:

– получить разумное подтверждение того, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, будь то в силу мошенничества или ошибки, что позволяет аудитору составить заключение о соответствии или несоответствии финансовой отчетности во всех существенных аспектах применяемым принципам финансовой отчетности. Разумное подтверждение достоверности информации для целей аудита финансовой отчетности означает высокий (но не абсолютный) уровень подтверждения достоверности информации;

– составить заключение по финансовой отчетности на основе результатов аудита и представить такое заключение в соответствии с требованиями МСА.

В МСА определено, что при выполнении аудита финансовой отчетности должны применяться:

1) *профессиональный скептицизм* – подход, подразумевающий скептический склад ума, готовность к выявлению условий, которые могут свидетельствовать о возможных искажениях в результате ошибки или мошенничества, а также критический анализ аудиторских доказательств. Аудитор должен планировать и проводить аудит на основе профессионального скептицизма, признавая возможное наличие обстоятельств, ведущих к существенным искажениям в финансовой отчетности. Профессиональный скептицизм включает готовность выявлять среди прочего:

– аудиторские доказательства, противоречащие другим полученным аудиторским доказательствам;

– сведения, которые ставят под сомнение достоверность документов и ответов на запросы, используемых в качестве аудиторских доказательств;

– условия, которые могут указывать на возможность мошенничества;

– обстоятельства, указывающие на необходимость проведения других аудиторских процедур в дополнение к требуемым МСА;

2) *профессиональное суждение* – использование соответствующей подготовки, знаний и опыта (в контексте, предусмотренном аудиторскими, бухгалтерскими и этическими стандартами) при принятии обоснованных решений о порядке действий, уместных в условиях выполняемого аудиторского задания. При планировании и проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен применять профессиональное суждение. В особенности профессиональное суждение необходимо при принятии решений по следующим вопросам:

– существенность и аудиторский риск;

– характер, сроки и объем аудиторских процедур, применяемых для соблюдения требований МСА и сбора аудиторских доказательств;

– оценка того, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства и необходимы ли дополнительные действия, чтобы реализовать цели, предусмотренные МСА, и, следовательно, общие цели аудитора;

– оценка суждений руководства, связанных с применением в организации принципов финансовой отчетности;

– формирование выводов на базе полученных аудиторских доказательств, например, об обоснованности расчетов, использованных руководством при подготовке финансовой отчетности.

В качестве основания для аудиторского заключения аудитор обязан получить разумное подтверждение того, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, будь то в силу мошенничества или ошибки. Разумное подтверждение означает высокий уровень подтверждения достоверности информации. Он достигается, когда аудитор получает достаточные надлежащие аудиторские доказательства, позволяющие снизить аудиторский риск (т.е. риск составления ненадлежащего аудиторского заключения при наличии существенных искажений в финансовой отчетности) до приемлемо низкого уровня. Аудиторский риск зависит от рисков существенного искажения информации и необнаружения ошибок. Оценка рисков проводится на базе аудиторских процедур по получению информации, необходимой для реализации этой цели, и доказательств на всем протяжении аудита.

При проведении аудита аудиторская организация должна соблюдать следующие принципы профессиональной этики:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение.

Для достижения цели независимого аудита международными стандартами предусмотрены следующие аудиторские процедуры:

1) *проверка* – изучение материалов и документов, внутренних и внешних, на бумажном, электронном и других носителях информации или физическую проверку активов;

2) *наблюдение* – надзор за процессами и процедурами, выполняемыми другими лицами, например наблюдение аудитором за проведением инвентаризации работниками организации или за выполнением контрольных мероприятий;

3) *запрос* – просьба о предоставлении информации (как финансовой, так и нефинансовой), адресованная осведомленным лицам в организации или за ее пределами. Оценка ответов на запросы является неотъемлемой частью этого процесса;

4) *внешнее подтверждение* – аудиторские доказательства, полученные аудитором в форме прямого письменного ответа третьего лица (подтверждающей стороны) на бумажном, электронном или другом носителе;

5) *пересчет* – проверка арифметической точности расчетов в документах или учетных записях. Пересчет может быть выполнен вручную или в электронной форме;

6) *повторное выполнение* – самостоятельное выполнение аудитором процедур и контрольных мероприятий, первоначально выполненных в рамках системы внутреннего контроля организации;

7) *аналитические процедуры* – оценка финансовой информации путем анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными.

МСА 210 «Согласование условий аудиторского задания» определяет сферу ответственности аудитора при согласовании условий выполнения аудиторского задания с руководством и, если необходимо, с представителями собственника организации, в том числе формирование мнения о наличии определенных предпосылок для проведения аудита, ответственность за которые возлагается на руководство, и, если необходимо, с представителями собственника. При этом он устанавливает, что целью аудитора является принятие решения или выполнение аудиторского задания только после того, как было согласовано основание для его выполнения посредством:

- определения наличия предпосылок для аудита;

- подтверждения того, что между аудитором и руководством организации есть общее понимание условий выполнения аудиторского задания.

Согласованные условия выполнения аудиторского задания фиксируются в письме о проведении аудита или в другом приемлемом письменном соглашении и включает следующую структуру письменного соглашения о проведении аудита:

- цель и объем аудита финансовой отчетности;
- обязательства аудитора;
- обязательства руководства;
- определение принципов финансовой отчетности, применяемых при подготовке финансовой отчетности;
- описание ожидаемых формы и содержания заключений, которые должны быть подготовлены аудитором, и заявление о возможности возникновения обстоятельств, при которых какое-либо заключение может отличаться от ожидаемых формы и содержания.

Обязательным условием заключения соглашения с руководством является его подтверждение, признание и понимание того факта, что в рамках согласованных и зафиксированных условий выполнения аудиторского задания именно на нем лежат определенные обязательства, а аудитор обязан получить согласие руководства о том, что оно признает и понимает свою ответственность за систему внутреннего контроля.

Согласие на оказание аудиторских услуг заключается в письменной форме. Оно включает следующие существенные условия:

- предмет договора;
- сроки оказания аудиторских услуг;
- права и обязанности сторон;
- стоимость аудиторских услуг, сроки и порядок их оплаты;
- ответственность сторон за невыполнение или ненадлежащее выполнение обязательств, предусмотренных этим договором, в том числе ответственность аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя за виновное неисполнение обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг, включая случаи последующего выявления контролируемыми (надзорными) органами нарушений финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, не выявленных в ходе оказания аудиторских услуг;
- порядок разрешения споров;
- порядок соблюдения конфиденциальности;
- иные условия, относительно которых по заявлению одним из сторон должно быть достигнуто соглашение.

МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора в отношении процедур контроля, качества ау-

дита финансовой отчетности, а также, если применимо, обязанности лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания.

Система контроля качества включает правила и процедуры, регулирующие следующие элементы:

- ответственность руководства за качество работы в организации;
- применяемые этические нормы;
- установление и поддержание взаимоотношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий;
- людские ресурсы;
- выполнение задания;
- мониторинг.

Руководитель аудиторской проверки отвечает за руководство, контроль и выполнение аудиторского задания с учетом профессиональных стандартов действующих законодательных и нормативных требований и составление аудиторского заключения, соответствующего обстоятельствам данного задания.

Лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, обязано провести объективную оценку значимых суждений аудиторской команды и выводов, сделанных при составлении аудиторского заключения. Что же касается аудита финансовой отчетности котируемых (публичных) организаций, то лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, после проведения обзорной проверки качества выполнения задания должно также рассмотреть следующие вопросы:

- оценку аудиторской командой независимости фирмы по отношению к аудиторскому заданию;
- проведены ли надлежащие консультации по вопросам, по которым сложились различные мнения, по иным сложным или спорным вопросам, а также анализ выводов, сделанных по итогам таких консультаций;
- отражает ли выбранная для анализа аудиторская документация объем работ, выполненных для вынесения значимых суждений, и подкрепляет ли она сделанные выводы.

В отношении проверяемого аудиторского задания указанное лицо документально подтверждает, что:

- процедуры, предусмотренные принятыми в организации правилами обзорной проверки качества выполнения задания, выполнены;
- обзорная проверка качества выполнения задания завершена до даты аудиторского заключения включительно;
- лицу, осуществляющему обзорную проверку, неизвестно о каких-либо нерешенных проблемах, которые давали бы основания полагать, что аудиторской командой сделаны ненадлежащие значимые суждения и выводы.

Объем обзорной проверки контроля качества выполнения задания зависит от таких вопросов, как уровень сложности аудиторского задания, является ли проверяемая организация котируемой (публичной), имеется ли риск того, что в сложившихся обстоятельствах аудиторское заключение будет ненадлежащим.

Обзорная проверка контроля качества выполнения задания должна проводиться на регулярной основе на соответствующих этапах выполнения задания. Такой подход позволяет решать значимые вопросы в ходе аудита до даты аудиторского заключения включительно, т.е. до проставления даты аудиторского заключения.

Документ МСА 220 устанавливает дополнительные требования к обзорной проверке контроля качества выполнения задания при аудите малых предприятий, организаций государственного сектора и котируемых (публичных) организаций.

МСА 230 «Аудиторская документация» определяет задачи аудитора в области подготовки аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности.

Аудиторская документация – материалы, отражающие выполненные аудиторские процедуры, полученные аудиторские доказательства и сделанные аудитором выводы (иногда также используются термины «рабочие документы» и «рабочая документация»). Целями создания аудиторской документации являются:

- доказательства имеющихся у аудитора оснований для составления заключения о достижении общих целей аудита;
- доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с МСА и действующими законодательными и нормативными требованиями;
- содействие аудиторской команде в планировании и проведении аудита;
- содействие руководителям аудиторской команды в управлении и контроле за работой по аудиту, а также в исполнении своих обязанностей по контролю качества в соответствии с МСА 220;
- создание условий для ведения отчетности по работе аудиторской команды;
- учет имеющих постоянную значимость вопросов для проведения будущих аудиторских проверок;
- создание условий для проведения внешних проверок в соответствии с действующими законодательными, нормативными или другими актами.

Форма, содержание и объем аудиторской документации зависят от следующих факторов:

- размера и сложности структуры организации;

- характера аудиторских процедур, которые необходимо провести;
- выявленных рисков существенного искажения;
- значимости полученных аудиторских доказательств;
- характера и объема выявленных возражений;
- необходимости документального оформления выводов или оснований для выводов, которые прямо не вытекают из документации по проделанной работе или полученных аудиторских доказательств;

- использованных методов и инструментов аудита.

Аудиторская документация может вестись на бумажных, электронных или других носителях информации.

Аудиторская документация может включать:

- аудиторские планы;
- аналитические отчеты;
- пояснительные материалы по спорным вопросам;
- краткое изложение значимых вопросов;
- письменные подтверждения и заверения;
- контрольные списки;
- переписку (в том числе по электронной почте) по значимым вопросам.

В приложении к МСА 230 приводятся *разделы других МСА*, содержащие специальные требования к аудиторской документации, которые применяются к аудиторским проверкам финансовой отчетности:

- МСА 210 «Согласование условий аудиторского задания»;
- МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»;
- МСА 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности»;
- МСА 250 «Учет законодательных и нормативных актов при аудите финансовой отчетности»;
- МСА 260 «Информационное взаимодействие с представителями собственника»;
- МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»;
- МСА 315 «Выявление и оценка риска существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации»;
- МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита»;
- МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам»;
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»;
- МСА 540 «Аудит расчетных оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости и связанной с ними раскрываемой информации»;
- МСА 550 «Связанные стороны»;

- МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов подразделений)»;
- МСА 610 «Использование внутренних аудиторов».

МСА 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности, в том числе порядок применения стандартов МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации» и МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» по отношению к рискам существенного искажения в результате мошенничества.

Искажения в финансовой отчетности могут возникать в результате мошенничества или ошибки. В глоссарии терминов под ошибкой понимается непреднамеренное искажение финансовой отчетности, включая пропуск суммы или отсутствие раскрытия информации.

Чтобы отличить мошенничество от ошибки, необходимо выяснить, является ли исходное действие, приводящее к искажению финансовой отчетности, намеренным или ненамеренным. В МСА 240 приведены термины, имеющие следующее значение:

- *мошенничество* – умышленное действие одного или нескольких лиц из числа руководства, представителей собственника, работников или третьих лиц, связанное с обманом с целью получения несправедливого преимущества;
- *факторы риска мошенничества* – события или условия, которые свидетельствуют о наличии стимула или давления, вынуждающего совершить мошенничество, или предоставляют возможность совершения мошенничества.

Аудитор разрабатывает и выполняет следующие аудиторские процедуры, связанные с оценкой рисков возможного мошенничества:

- проверяет правомерность бухгалтерских проводок и других корректировок, выполненных при подготовке финансовой отчетности;
- запрашивает сведения у лиц, участвующих в составлении финансовой отчетности, о ненадлежащих или нетипичных действиях, связанных с обработкой бухгалтерских проводок и других корректировок;
- отбирает бухгалтерские проводки и другие корректировки, сделанные в конце отчетного периода;
- определяет необходимость проверки бухгалтерских проводок и других корректировок в течение всего отчетного периода;
- выполняет обзорную проверку расчетных оценок с целью выявления не объективности и оценивает, являются ли обстоятельства, приведшие к возникновению необъективности (при ее наличии), риском существенного искажения в результате мошенничества;

– оценивает, свидетельствуют ли суждения и решения, принятые руководством при проведении расчетных оценок, включенных в финансовую отчетность (даже если каждое из них по отдельности обосновано), о возможной не объективности со стороны руководства организации, что может представлять собой риск существенного искажения в результате мошенничества. Если да, то аудитор проводит переоценку всех расчетных оценок;

– выполняет ретроспективную обзорную проверку суждений и допущений руководства, связанных с существенными расчетными оценками, отраженными в финансовой отчетности за предшествующий год;

– в отношении существенных сделок, которые выходят за пределы обычной хозяйственной деятельности организации или выглядят нетипично в других отношениях с учетом представления аудитора об организации, ее коммерческом окружении и другой информации, полученной в ходе аудита, аудитор оценивает, предполагает ли коммерческий смысл (или его отсутствие) сделки тот факт, что она заключена с целью фальсификации финансовой отчетности или сокрытия незаконного присвоения активов.

В соответствии с МСА 240, если вследствие искажения, возникшего в результате установленного или предполагаемого мошенничества, аудитор сталкивается с исключительной ситуацией, которая ставит под сомнение его способность продолжать выполнение задания, а у д и т о р д о л ж е н :

– определить профессиональные и юридические обязанности, применимые в сложившейся ситуации, в том числе обязан ли он уведомить лицо (лица), назначившее аудит, или в некоторых случаях регулирующие органы;

– рассмотреть, будет ли целесообразно отказаться от выполнения задания, если такой отказ возможен в соответствии с действующими законодательными и нормативными актами.

МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» определяет задачи аудитора в области учета законодательных и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности. Цель данного МСА – оказать содействие аудитору в выявлении существенных искажений финансовой отчетности вследствие несоблюдения требований законодательных и нормативных актов.

В документе МСА 250 используется термин, имеющий следующее значение: *несоблюдение требований законодательных и нормативных актов* – намеренное или ненамеренное бездействие или действие организации, противоречащее действующим законодательным и нормативным актам. Такие действия включают сделки, заключенные организацией или от ее имени представителями собственника, руководством или сотрудниками. Несоблюдение требований законодательных и нормативных актов не включает личные неправомерные действия (не связанные с хозяйственной деятельностью организации) представителей собственника, руководства и сотрудников организации.

В ходе изучения деятельности и коммерческого окружения организации аудитор должен определить:

– нормативно-правовую среду, в которой действует организация, отрасль или сектор;

– каким образом организация обеспечивает выполнение нормативно-правовых требований.

Для достижения поставленных целей аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения требований других законодательных и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность:

– запросить у руководства и, если это необходимо, у представителей собственника сведения о соблюдении таких законодательных и нормативных актов;

– изучить переписку с соответствующими лицензирующими или регулирующими органами.

МСА 260 «Информационное взаимодействие с представителями собственника» определяет задачи аудитора в области информационного взаимодействия с представителями собственника при аудите финансовой отчетности. При этом МСА 260, как и глоссарий терминов, вводит термины, имеющие следующие значения:

– *представители собственника* – физическое или юридическое лицо или лица (например, организация, выполняющая функции доверительного управления), которые отвечают за определение стратегических направлений деятельности и выполнение обязанностей, связанных с отчетностью организации, включая надзор за процессом составления финансовой отчетности. В некоторых организациях в ряде юрисдикций в состав представителей собственника могут входить руководящие работники, например члены исполнительного комитета правления частного или государственного предприятия или собственник-руководитель;

– *руководство* – лицо (лица), осуществляющее оперативное управление деятельностью организации. В некоторых организациях в определенных юрисдикциях в состав руководства входят все или некоторые представители собственника, например члены исполнительного комитета правления или собственник-руководитель.

В ходе аудита в отношении информационного взаимодействия решаются следующие задачи:

– предоставление представителям собственника ясной информации об обязанностях аудитора при аудите финансовой отчетности и краткого описания запланированного объема и сроков аудита;

– получение от представителей собственника относящейся к аудиту ин-

формации;

- своевременное предоставление представителям собственника полученных в ходе аудита данных, которые являются существенными и относятся к их обязательствам по надзору за составлением финансовой отчетности;

- содействие эффективному двустороннему информационному взаимодействию между аудитором и представителями собственника.

Если двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и представителями собственника недостаточно и ситуация не может быть разрешена, аудитор имеет право предпринять следующие действия:

- составить модифицированное аудиторское заключение на основании ограничения объема аудита;

- обратиться за юридической консультацией о последствиях различных возможных действий;

- обратиться к третьим лицам (например, регулирующему органу) или вышестоящему органу управления за пределами организации, например к собственникам (общему собранию акционеров) или профильному министру, или парламенту, если речь идет об организации государственного сектора;

- отказаться от выполнения задания, если это разрешено законодательными и нормативными актами.

МСА 265 «Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля до представителей собственника и руководства организации» определяет обязанности аудитора по надлежащему доведению до представителей собственника и руководства организации информации о недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита финансовой отчетности. При этом МСА 265 вводит термин *«значимый недостаток в системе внутреннего контроля»*, имеющий следующее значение: недостаток или ряд недостатков системы внутреннего контроля, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, достаточно важны, чтобы о них были проинформированы представители собственника.

Согласно МСА 265, цель аудитора состоит в том, чтобы надлежащим образом довести до представителей собственника и руководства организации информацию о выявленных в ходе аудита недостатках в системе внутреннего контроля, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, достаточно важны, чтобы о них были проинформированы указанные лица.

В отношении аудитора МСА 265 предъявляет ряд требований. Аудитор должен определить, выявлены ли на основании проведенной аудиторской проверки один или несколько недостатков в системе внутреннего контроля. Если недостатки выявлены, то аудитор должен определить, являются ли они по отдельности или в совокупности значимыми недостатками. В случае, если один или несколько недостатков в системе внутреннего контроля явля-

ются значимыми, аудитор должен своевременно в письменной форме уведомить представителей собственника о них, а также своевременно уведомить руководителей соответствующего уровня:

- о значимых недостатках внутреннего контроля, о которых аудитор сообщил или намерен сообщить представителям собственника, за исключением случаев, когда в сложившейся ситуации доведение информации напрямую до руководства организации может быть сочтено ненадлежащим;

- других недостатках внутреннего контроля, выявленных во время аудита, информация о которых не была предоставлена руководству другими лицами и которые, согласно профессиональному суждению аудитора, достаточно важны, чтобы о них было проинформировано руководство организации.

Степень детализации уведомления о значимых недостатках определяется аудитором на основе профессионального суждения в сложившейся ситуации.

3.6 Международные стандарты аудита, регулирующие порядок оценки рисков и действия в ответ на оцененные риски

МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности и применяется к проведению регулярного аудита. Планирование аудита включает определение общей стратегии выполнения аудиторского задания и разработку плана проверки. Надлежащее планирование имеет ряд преимуществ для проведения аудита финансовой отчетности и позволяет аудитору составить такой план аудиторской проверки, который обеспечит ее эффективность.

П л а н а у д и т а включает описание:

- характера, сроков и объемов планируемых процедур оценки рисков в соответствии с требованиями МСА 315;

- характера, сроков и объемов планируемых дополнительных процедур на уровне утверждений в соответствии с требованиями МСА 330;

- другие планируемые аудиторские процедуры, которые необходимы для соблюдения требований МСА.

Вначале разрабатывается общая стратегия аудита, позволяющая аудитору при условии завершения аудиторских процедур оценки рисков принять решения по следующим вопросам:

- ресурсы, необходимые для проведения работ в определенных областях аудита, например использование обладающих надлежащей квалификацией членов аудиторской команды в зонах повышенного риска или привлечение экспертов к решению сложных вопросов;

- количество ресурсов, которые следует выделить для работы в определенных областях аудита, например количество членов аудиторской команды,

которым поручено проверить учет запасов в существенных территориальных подразделениях, объем обзорных проверок работы других аудиторов в случае аудита группы компаний или количество часов, которые необходимо выделить для проверки зон повышенного риска;

– в какой момент следует использовать указанные ресурсы, например на этапе промежуточного аудита или до даты окончания ключевых периодов;

– каким образом осуществляется управление такими ресурсами и контроль за ними; например, когда следует провести инструктаж членов команды и заслушать их отчеты, как следует организовать проведение обзорных проверок руководителем аудиторской проверки и непосредственным руководителем, следует ли завершить обзорные проверки качества выполнения задания.

План аудита предполагает более детальное описание проверки, чем общая стратегия, поскольку содержит данные о характере, сроках и объеме аудиторских процедур, которые должны быть выполнены членами аудиторской группы. Планирование таких процедур осуществляется в течение всего аудита по мере разработки плана выполнения аудиторского задания.

МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды» определяет обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности через изучение деятельности и коммерческого окружения организации, включая ее систему внутреннего контроля. В МСА 315 используются следующие термины:

1) *коммерческий риск* – риск, возникающий в результате существенных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут неблагоприятно повлиять на способность организации обеспечить достижение своих целей и реализацию своей стратегии, или связанный с постановкой неадекватных целей и разработкой неадекватной стратегии;

2) *процедуры оценки рисков* – аудиторские процедуры, направленные на получение представления об организации и среде ее деятельности, включая систему внутреннего контроля, выявление и оценку рисков существенного искажения, будь то вследствие мошенничества или ошибки, на уровне финансовой отчетности и утверждений;

3) *значительный риск* – установленный и оцененный риск существенного искажения, который, по мнению аудитора, требует специального анализа;

4) *контрольная среда* – руководящие и управленческие функции, а также установки, осведомленность и действия лиц, ответственных за руководство и управление внутренним контролем в организации, обеспечивающих его действенность для предприятия. Контрольная среда является частью внутреннего контроля. Данная среда влияет на эффективность конкретных систем контроля и имеет следующие составляющие:

- стиль и основные принципы управления данной организацией;
- организационную структуру организации. Изучение данного блока во-

просов позволяет проанализировать положения о структурных подразделениях и различного рода комиссиях, должностные инструкции работников в увязке с организационной структурой, штатным расписанием, номенклатурой дел, графиком документооборота и другими локальными нормативными актами проверяемой организации. Оптимальная организационная структура препятствует нарушениям требований контроля и обеспечивает разделение несоместимых функций сотрудников, т.е. непосредственный доступ к имуществу, разрешение на осуществление операций с имуществом, непосредственное осуществление хозяйственных операций, отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете;

– распределение ответственности и полномочий. Очень важной является правильная расстановка менеджеров. Основная функция менеджеров – управление, включающее процесс планирования, организации, мотивации и контроля. В зависимости от величины и количества объектов управления различают уровни управления, а следовательно, и менеджеров таких уровней.

Процесс оценки аудлируемым лицом рисков хозяйственной деятельности включает следующие процедуры:

– выявление коммерческих рисков, значимых для целей финансовой отчетности;

– оценку значимости рисков;

– оценку вероятности их возникновения;

– принятие решений о мерах по борьбе с такими рисками;

5) *контрольные мероприятия* – правила и процедуры, которые помогают обеспечить выполнение указаний руководства. Они являются частью внутреннего контроля. Контрольные мероприятия имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях. К ним относятся:

– предоставление полномочий (авторизация);

– обзорная проверка результатов;

– обработка информации;

– физический контроль;

– разделение обязанностей и др.;

6) *мониторинг средств контроля* – процесс оценки эффективности системы внутреннего контроля за определенный период. Он включает своевременную оценку структуры и функционирования средств контроля, а также принятие необходимых корректирующих мер в случае изменения условий. Мониторинг средств контроля является одним из элементов системы внутреннего контроля. Осуществляемый руководством мониторинг может включать использование данных, полученных из сообщений третьих лиц, например претензий клиентов и заключений регулирующих органов, которые могут указывать на проблемы или аспекты деятельности, требующие улучшения.

По результатам выполненных аудиторских процедур делается оценка достаточности системы внутреннего контроля и рисков существенного искажения.

МСА 320 «Существенность в планировании и выполнении аудита» определяет обязанности аудитора в области применения принципа существенности при планировании и проведении аудита финансовой отчетности.

Риск существенного искажения – риск того, что финансовая отчетность содержит существенные искажения до проведения аудита. Он состоит из двух элементов, которые на уровне утверждений определяются следующим образом:

– *неотъемлемый риск* – подверженность любого утверждения о категории сделки, сальдо счета или раскрытии информации искажению, которое может быть существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями, до учета любых соответствующих средств контроля;

– *риск системы контроля* – риск того, что искажение, которое может возникнуть в утверждении о категории сделки, сальдо счета или раскрытии информации и может быть существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено средствами внутреннего контроля организации.

Искажением является разница между величиной, классификацией, представлением или раскрытием информации, отраженных в статье финансового отчета, и величиной, классификацией, представлением или раскрытием информации, которые должны быть отражены в такой статье в соответствии с действующими принципами финансовой отчетности.

Для целей МСА используются **т е р м и н ы**, имеющие следующее значение:

– *существенность показателей* – величина (величины), устанавливаемая аудитором ниже уровня существенности по финансовой отчетности в целом с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности по финансовой отчетности в целом. В соответствующих случаях существенность показателей также относится к величине (величинам), устанавливаемой аудитором ниже уровня (уровней) существенности для отдельных категорий операций, сальдо счетов или раскрытия информации;

– *порог существенности* – величина (величины), устанавливаемая аудитором ниже уровня существенности по финансовой отчетности в целом с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности по финансовой отчетности в целом. В соответствующих случаях порог существенности также относится к величине (величинам), устанавливаемой аудитором ниже уровня (уровней) существенности для отдельных категорий

операций, сальдо счетов или раскрытия информации.

При планировании аудита необходимо иметь в виду тот факт, что существенное искажение финансовой отчетности может представлять собой совокупность искажений, каждое из которых не является существенным само по себе. Существенность для выполнения аудиторских процедур устанавливается с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой отчетности превысит величину существенности для финансовой отчетности в целом. Также существенность для выполнения аудиторских процедур, относящаяся к уровню существенности, установленному для определенного вида операций, остатков по счетам или раскрытия информации, задается с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений в таком виде операций, остатков по счетам или раскрытия информации, превысит уровень существенности для такого определенного вида операций, остатков по счетам или раскрытия информации. Определение существенности для выполнения аудиторских процедур не является простым механическим подсчетом, а предполагает применение профессионального суждения. Оно зависит от понимания аудитором деятельности организации, уточненного в ходе выполнения процедур оценки рисков, а также от характера и объема искажений, выявленных в ходе предшествующих аудиторских заданий, и, таким образом, от ожиданий аудитора в отношении искажений в текущем периоде.

Существенность может потребовать пересмотра вследствие изменения обстоятельств, имевших место в ходе аудита (например, решения об отчуждении значительной части бизнеса аудируемой организации), поступления новой информации или изменения представлений аудитора об организации и ее операционной деятельности в результате проведения последующих аудиторских процедур. Например, если в ходе аудита становится ясно, что реальные финансовые результаты, скорее всего, могут оказаться значительно отличающимися от ожидавшихся на конец периода, хотя изначально использовались для определения уровня существенности по показателям финансовой отчетности в целом, аудитор должен пересмотреть значение уровня существенности.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, т. е. чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска и наоборот.

МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» определяет обязанности аудитора в области разработки и осуществления мероприятий по устранению рисков существенного искажения, выявленных и оцененных аудитором в ходе аудита финансовой отчетности в соответствии с МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации». В связи с этой целью аудита является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении выявленных рисков

существенного искажения посредством разработки и осуществления соответствующих мероприятий по противодействию этим рискам.

Для достижения этой цели разрабатываются и проводятся общие мероприятия по устранению выявленных рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности, а затем – дополнительные аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых определяются на основании выявленных рисков существенного искажения на уровне утверждений и направлены на их устранение.

Общими мероприятиями по устранению выявленных рисков являются:

- подчеркивание необходимости в сохранении профессионального скептицизма членами аудиторской команды;
- привлечение более опытного персонала, работников со специальными навыками или экспертов;
- учет дополнительных элементов непредсказуемости при выборе последующих аудиторских процедур;
- более тщательный контроль;
- внесение общих изменений в характер, сроки или объем аудиторских процедур, например выполнение процедур проверки по существу в конце периода вместо промежуточной даты или изменение характера аудиторских процедур с целью получения более убедительных аудиторских доказательств.

МСА 402 «Особенности аудита предприятия, пользующегося услугами обслуживающей организации», определяет обязанности аудитора по получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств в тех случаях, когда аудируемое лицо пользуется услугами одной или нескольких обслуживающих организаций, в том числе он устанавливает порядок применения стандартов МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации» и МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» при формировании представления о его деятельности, достаточного для выявления и оценки рисков существенного искажения, а также при разработке и выполнении последующих аудиторских процедур по устранению этих рисков.

Обслуживающая организация – сторонняя организация (или подразделение сторонней организации), предоставляющая услуги организациям-пользователям, которые входят в состав информационных систем организаций, связанных с финансовой отчетностью.

Субобслуживающая организация – обслуживающая организация, которая привлекается другой обслуживающей организацией для выполнения определенных работ, услуг, предоставляемых организациям, являющимся пользователями, входящим в состав информационных систем организаций, связанных с финансовой отчетностью

МСА 402 устанавливает действия аудитора, клиент которого на договорной основе пользуется услугами сторонней организации, например для обработки операций и ведения соответствующих учетных документов или учета операций и обработки соответствующих данных.

В определенных обстоятельствах организация-пользователь может передать одной или нескольким обслуживающим организациям одну или несколько значимых бизнес-функций или служб, например налоговое планирование, контроль за соблюдением законодательства, финансовый и бухгалтерский учет или финансовый контроль.

МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» определяет задачи аудитора по оценке влияния выявленных искажений на аудиторское задание и неустраненных искажений (если таковые имеются) на финансовую отчетность.

В МСА 450 определяются понятия «искажение», «фактические искажения», «связанные с суждением искажения», «прогнозируемые искажения», «несущественные искажения», «очевидно незначительные искажения», «уровень незначительности». В нем определяются также обязанности аудитора по своевременному доведению информации об искажениях до сведения руководства соответствующего уровня и оценке влияния неустраненных искажений.

3.7 Международные стандарты аудита, регулирующие получение информации о проверяемых объектах и аудиторских доказательствах

МСА 500 «Аудиторские доказательства» поясняет, из чего состоят аудиторские доказательства при аудите финансовой отчетности и описывает обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур, на основании которых он должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, что позволит сделать обоснованные выводы для составления аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В МСА приводятся следующие термины:

1) *аудиторские доказательства* – информация, используемая аудитором для обоснования выводов, на которых основывается аудиторское заключение. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, лежащих в основе финансовых отчетов, так и прочую информацию;

2) *надлежащий характер аудиторских доказательств* – мера качества аудиторских доказательств, т. е. их актуальность и надежность в обосновании выводов, на которых основывается аудиторское заключение;

3) *достаточность аудиторских доказательств* – мера количества аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения и качества аудиторских доказательств.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны. Необходимое количество аудиторских доказательств зависит от вынесенной аудитором оценки рисков искажения (чем выше оцененные риски, тем больше аудиторских доказательств может потребоваться) и качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше требуемое количество). Однако увеличение количества аудиторских доказательств не может компенсировать их низкое качество.

К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, письменные разъяснения работников аудируемого лица, а также информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Формируемые аудитором аудиторские доказательства должны соответствовать требованиям уместности и достоверности (надежности). Уместность отражает логическую связь с целью аудиторской процедуры и, если применимо, рассматриваемого утверждения. Уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может определяться направлением тестирования. Достоверность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств и, следовательно, самих аудиторских доказательств, определяется ее источником и характером, а также обстоятельствами ее получения, включая средства контроля за ее подготовкой и, если применимо, обновлением.

При оценке достоверности аудиторских доказательств в зависимости от конкретной ситуации исходят из следующего:

- достоверность аудиторских доказательств возрастает, если они получены из независимых внешних источников;
- достоверность аудиторских доказательств из внутренних источников возрастает, если применяемые организацией средства контроля, в том числе связанные с подготовкой и обновлением информации, эффективны;
- аудиторские доказательства, полученные аудитором напрямую (например, путем наблюдения за практическим применением средства контроля), более достоверны, чем аудиторские доказательства, полученные косвенно или путем умозаключений;
- аудиторские доказательства, оформленные документально, будь то на бумажном, электронном или ином носителе, более достоверны, чем аудиторские доказательства, полученные устно;
- аудиторские доказательства, отраженные в оригинальных документах, более достоверны, чем аудиторские доказательства, представленные в форме

ксерокопий, факсимильных копий или документов, снятых на пленку, оцифрованных или иным образом трансформированных в электронную форму, достоверность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и обновлением.

МСА 501 «Аудиторские доказательства: особенности оценки отдельных статей» рассматривает особенности оценки аудитором отдельных факторов при получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств с точки зрения определенных аспектов анализа запасов, судебных процессов и исков, затрагивающих организацию, и информации о подразделениях при проведении аудита финансовой отчетности.

Целью аудитора является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении, к примеру, наличия и состояния запасов. В случае, если запасы являются существенной статьей финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства их наличия, состояния и оценки путем присутствия при проведении инвентаризации (если это практически возможно) с целью:

- оценки инструкций руководства и процедур учета и контроля результатов инвентаризации в организации;
- наблюдения за выполнением установленных руководством процедур подсчета остатков;
- проверки запасов;
- проведения тестовых подсчетов;
- выполнения аудиторских процедур проверки итоговой инвентаризационной документации организации, чтобы определить, насколько точно она отражает результаты фактического инвентаризационного подсчета.

МСА 505 «Подтверждение из внешних источников» рассматривает применение процедур подтверждения из внешних источников в целях получения аудиторских доказательств.

Получение подтверждения из внешних источников – аудиторские доказательства, полученные в форме прямого письменного ответа аудитору от третьего лица (подтверждающей стороны) на бумажном, электронном или другом носителе. С этой целью аудитор подготавливает:

- *запрос положительного подтверждения* – запрос, на который подтверждающая сторона отвечает непосредственно аудитору и в котором указывает, согласна или не согласна она с информацией, изложенной в запросе, или предоставляет запрошенную информацию;
- *запрос отрицательного подтверждения* – запрос, на который подтверждающая сторона отвечает непосредственно аудитору только в том случае, если она не согласна с информацией, изложенной в запросе.

Аудитор согласовывает с руководством аудируемого лица возможность отправки запроса третьим лицам.

МСА 510 «Первичное аудиторское задание: начальное сальдо» определяет обязанности аудитора по проверке начального сальдо при выполне-

нии первичного аудиторского задания. В дополнение к суммам, отражаемым в финансовой отчетности, начальные сальдо также содержат требующие раскрытия вопросы, которые имелись на начало периода, такие, как непредвиденные расходы и обязательства.

При выполнении первичного аудиторского задания целью аудитора в разрезе начальных сальдо является *получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств следующих факторов:*

- отсутствия в начальном сальдо каких-либо искажений, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период;
- соблюдения строгой последовательности при применении отраженной в начальных сальдо учетной политики при составлении финансовой отчетности текущего периода;
- обеспечения надлежащего учета, правильного представления и раскрытия внесенных в учетную политику изменений в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности.

Далее аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия или отсутствия в начальных сальдо каких-либо искажений, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период.

МСА 520 «Аналитические процедуры» определяет методологические подходы к оценке финансовой информации путем анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными. При необходимости аналитические процедуры также охватывают исследование выявленных колебаний или соотношений, которые противоречат другой соответствующей информации или существенно расходятся с ожидаемыми значениями.

Цель МСА 520 – установление стандартов и предоставление руководства в отношении аналитических процедур, проводимых в ходе аудита.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита:

- при планировании аудита, определении его специфики, сроков и объемов аудиторских процедур;
- проведении процедур проверки по существу (вместо тестов);
- в качестве завершающей обзорной проверки при конечной стадии аудита.

Применение аналитических процедур позволяет повысить качество аудита и сократить затраты времени на его проведение.

МСА 530 «Аудиторская выборка» применяется, если аудитор принял решение использовать аудиторскую выборку при выполнении аудиторских процедур. Он регулирует применение аудитором статистической и нестатистической выборок при формировании аудиторской выборки и отборе ее элементов, выполнение тестов средств контроля и детальных тестов, а также оценку результатов, полученных из элементов аудиторской выборки.

Цель аудитора при использовании аудиторской выборки – формирование достаточных оснований для выводов о генеральной совокупности, из которой отобраны элементы выборки.

Аудиторская выборка – это применение аудиторских процедур менее чем к 100 % значимых для аудита элементов совокупности таким образом, чтобы каждый элемент совокупности имел вероятность попасть в выборку, что предоставит аудитору достаточные основания для формирования выводов обо всей совокупности.

Генеральная совокупность – весь набор данных, из которых делается выборка и на основании которых аудитор намерен сделать выводы. Она подразделяется на страты, каждая из которых проверяется отдельно.

Стратификация – процесс разделения генеральной совокупности на подсовкупности, каждая из которых представляет собой группу элементов выборки, имеющих сходные характеристики (часто денежную величину).

При формировании аудиторской выборки аудитор обязан принять во внимание цель аудиторской процедуры и характеристики генеральной совокупности, из которой будет формироваться выборка. Аудитор должен отбирать элементы для выборки таким образом, чтобы каждый элемент совокупности имел вероятность попасть в выборку. Элемент выборки – отдельный элемент, составляющий генеральную совокупность. Элементами выборки могут быть материальные элементы или денежные единицы. При построении статистической выборки ее элементы отбираются таким образом, чтобы для каждого элемента существовала известная вероятность попадания в выборку.

В ходе аудита могут использоваться различные методы построения выборки:

- случайный отбор элементов выборки;
- систематический отбор;
- монетарная выборка;
- беспорядочный отбор;
- блочный отбор.

При выборке возможно возникновение ошибок, которые являются следствием выборки.

Риск выборки – риск того, что аудиторское заключение на основе выборки может отличаться от заключения, сделанного на основе такого же аудита всей генеральной совокупности.

МСА 540 «Аудит расчетных оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости и связанной с ними раскрываемой информации» определяет обязанности аудитора по аудиту расчетных оценок, включая оценки по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информации в финансовой отчетности.

Расчетная оценка (оценочное значение) – определение приближенного значения денежной величины при отсутствии точных способов ее измерения. Данный термин используется для обозначения величин, оцениваемых по справедливой стоимости в случае неопределенности оценки, а также для обозначения других величин, которые требуют оценки.

Организации государственного сектора могут владеть значительными активами специфического характера, по которым нет общедоступных и надежных источников информации для целей оценки справедливой стоимости и (или) другой основы для определения текущей стоимости. Зачастую специфические активы не генерируют денежных потоков и не имеют активных рынков. Поэтому оценка по справедливой стоимости, как правило, основана на сложных оценочных измерениях, а в редких случаях вообще не может быть выполнена.

МСА 550 «Связанные стороны» определяет обязанности аудитора, касающиеся отношений и операций со связанными сторонами в ходе аудита финансовой отчетности.

Связанная сторона – сторона, которая является:

1) связанной согласно определению, приведенному в применяемых принципах финансовой отчетности;

2) если применяемые принципы финансовой отчетности устанавливают минимальные требования или не устанавливают никаких требований к связанной стороне:

– физическим лицом или организацией, которые контролируют или значительным образом влияют (прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников) на отчитывающуюся организацию;

– организацией, которая контролируется или находится под значительным влиянием (прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников) отчитывающейся организации; или с организацией, которая находится под общим контролем с отчитывающейся организацией вследствие наличия:

– общего собственника, владеющего контрольным пакетом акций;

– собственников, состоящих в близком родстве; общего ключевого руководства.

Применительно к выявленным крупным операциям со связанными сторонами, выходящим за рамки обычного делового оборота организации, аудитор должен:

– проверить первичные договоры и соглашения (если таковые имеются), оценить их;

– получить аудиторские доказательства надлежащего санкционирования и утверждения операций.

МСА 560 «Последующие события» определяет обязанности аудитора, относящиеся к последующим событиям, в ходе аудита финансовой отчетности.

Последующие события – события, происходящие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского заключения, а также факты, которые стали известны аудитору после даты аудиторского заключения.

Дата финансовой отчетности – дата окончания последнего периода, включенного в финансовую отчетность.

Дата утверждения финансовой отчетности – дата, на которую все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая соответствующие примечания, подготовлены и наделенные необходимыми полномочиями лица заявили, что берут на себя ответственность за такую финансовую отчетность.

Дата аудиторского заключения – день, которым аудитор датировал заключение по финансовой отчетности.

Дата опубликования финансовой отчетности – дата, в которую аудиторское заключение и аудированная финансовая отчетность становятся доступны третьим лицам.

Аудитор не несет обязательств по выполнению любых аудиторских процедур, связанных с финансовой отчетностью, после даты аудиторского заключения. Однако если после даты аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности, аудитору становятся известны факты, которые, если бы были известны на дату аудиторского заключения, могли привести к внесению изменений в аудиторское заключение, аудитор должен:

– обсудить этот вопрос с руководством и, если применимо, с представителями собственника;

– определить, следует внести корректировки в финансовую отчетность или нет;

– запросить, какие корректировки руководство аудируемого лица планирует внести в финансовую отчетность.

МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности организации» определяет обязанности аудитора в ходе аудита финансовой отчетности, относящиеся к допущению о непрерывности деятельности организации, принятому руководством при подготовке финансовой отчетности.

Если аудитором выявлены события или условия, которые могут поставить под серьезное сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывную деятельность, он должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия или отсутствия существенной неопределенности посредством выполнения дополнительных аудиторских процедур:

– если руководством еще не выполнена оценка способности организации продолжать непрерывную деятельность, – требование к руководству выполнить такую оценку;

– оценка запланированных руководством действий, связанных с допущением о непрерывности деятельности организации: улучшит ли ситуацию результат таких действий и осуществимы ли планы руководства в данных обстоятельствах;

– если организацией подготовлен прогноз денежных потоков и анализ такого прогноза представляет собой важный фактор при рассмотрении резуль-

тата будущих событий или условий в рамках оценки запланированных действий руководства;

– запрос письменных представлений руководства и, если необходимо, представителей собственника о планах действий и осуществимости таких планов.

МСА 580 «Письменные представления» определяет обязанности аудитора по получению письменных представлений от руководства и, если необходимо, от представителей собственника в ходе аудита финансовой отчетности.

Письменное представление – письменное заявление руководства аудируемого лица, предоставляемое аудитором в подтверждение определенных вопросов или других аудиторских доказательств. Письменные представления в этом значении не включают финансовую отчетность, содержащиеся в ней утверждения или подтверждающие книги и данные учета.

Аудитор должен запросить у руководства письменное представление о том, что:

– руководство предоставило аудитором всю значимую информацию и необходимый доступ в соответствии с условиями аудиторского задания;

– все операции учтены и отражены в финансовой отчетности.

Если руководство аудируемого лица не предоставляет одно или несколько запрошенных письменных представлений, то аудитор должен:

– обсудить этот вопрос с руководством;

– пересмотреть оценку честности руководства и определить возможное влияние такой переоценки на достоверность представлений (устных или письменных) и аудиторских доказательств в целом;

– принять надлежащие меры, в том числе определить возможное влияние такого непредставления на аудиторское заключение.

Аудитор должен отказаться от аудиторского заключения по финансовой отчетности:

– если аудитор определяет наличие сомнений в непредвзятости руководства, достаточных, чтобы сделать вывод о недостоверности письменных представлений;

– руководство не предоставляет требуемые письменные представления.

3.8 Международные стандарты аудита, регулирующие взаимоотношения различных субъектов в ходе проведения аудита

МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы» применяется к аудиторским проверкам групп компаний. В нем рассматриваются особые аспекты аудита группы, особенно касающиеся работы аудиторов подразделений, в том числе требования к обязанностям аудитора, установлению и поддержанию взаимоотношений при разработке общей стра-

тегии и плана аудита, существенности, процессу консолидации, документации аудитора и др. Под подразделением понимается организация в составе группы или подразделения организации, по которому руководство группы или подразделения готовит финансовую информацию для включения в финансовую отчетность группы.

Аудиторская команда группы – партнеры, в том числе руководитель аудиторской проверки группы, и работники, которые определяют общую стратегию аудита группы, взаимодействуют с аудиторами подразделений, выполняют работу по консолидации полученных данных и оценивают выводы, сделанные на основании аудиторских доказательств, в качестве основы для формирования заключения по финансовой отчетности группы.

Аудитор подразделения – аудитор, который по поручению аудиторской команды, проводящей аудит группы, выполняет работу по проверке финансовой информации, связанной с подразделением, для целей аудита группы.

Целью аудитора является определение целесообразности его участия в качестве аудитора в проверке финансовой отчетности. Если он действует в качестве аудитора финансовой отчетности группы, то должен довести до сведения аудиторов подразделений четкую информацию о сроках и объеме их работы по проверке финансовой информации подразделений и обработке полученных данных, а также получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся финансовой информации подразделений и процесса консолидации, для выражения мнения о соответствии финансовой отчетности группы во всех существенных аспектах применяемым принципам финансовой отчетности.

Аудиторская команда группы должна включить в аудиторскую документацию следующую информацию:

– анализ подразделений в целях определения значимых подразделений и видов работ по проверке финансовой информации подразделений;

– о характере, сроках и объемах участия аудиторской команды группы в работе аудиторов подразделений по проверке значимых подразделений, включая, если применимо, обзорную проверку аудиторской командой группы соответствующих разделов аудиторской документации и заключений аудиторов подразделений;

– о переписке между аудиторской командой группы и аудиторами подразделений по уточнению требований, предъявляемых аудиторской командой группы.

МСА 610 «Использование внутренних аудиторов» рассматривает обязанности внешнего аудитора, связанные с работой внутренних аудиторов, в тех случаях, когда внешний аудитор определяет, что служба внутреннего аудита может сыграть значимую роль при проведении аудиторской проверки.

Внутренний аудит – деятельность по оценке работы, проводимая самим аудируемым лицом или предоставляемая ему в качестве услуги. В функции внутреннего аудита входят изучение, оценка и мониторинг достаточности и эффективности системы внутреннего контроля.

Внутренние аудиторы – лица, осуществляющие внутренний аудит. Внутренние аудиторы могут входить в состав департамента внутреннего аудита или аналогичного подразделения.

Если у аудируемого лица имеется служба внутреннего аудита, которая, по мнению внешнего аудитора, может сыграть значимую роль при проведении аудита, то внешний аудитор может:

- решить, следует ли использовать внутренних аудиторов для определенных видов работы и в каком объеме;
- определить в случае использования внутренних аудиторов для некоторых видов работ, достаточен ли объем их работы для целей аудита.

МСА 620 «Использование привлеченных экспертов» рассматривает обязанности аудитора, связанные с работой специалиста (физического или юридического лица) в любой области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, если такая работа помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Эксперт аудитора – физическое или юридическое лицо, обладающее специальными знаниями в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, чья работа в этой области используется аудитором как вспомогательное средство получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. В качестве эксперта может выступать внутренний (партнер или работник, в том числе временный, аудиторской фирмы или сети фирм) или внешний эксперт.

Аудитор должен согласовать с экспертом (если необходимо – в письменной форме):

- характер, объем работы и задачи данного эксперта;
- функции и обязанности аудитора и данного эксперта соответственно;
- характер, сроки и объем информационного взаимодействия между аудитором и данным экспертом, включая формы любых отчетов, которые должен представить данный эксперт;
- необходимость соблюдения экспертом требования конфиденциальности.

Аудитор несет единоличную ответственность за представленное аудиторское заключение, и его ответственность не снижается с привлечением эксперта. Тем не менее, если аудитор использует работу привлеченного эксперта и приходит к выводу, что такая работа достаточна для его целей, аудитор может принять результаты такой работы и выводы данного эксперта в его области специализации в качестве надлежащих аудиторских доказательств.

В отчете аудитора, содержащем немодифицированное заключение, не должно быть ссылки на работу эксперта, если это не требуется норматив-

ными актами. Если такая ссылка требуется законодательными или нормативными актами, в отчете аудитора должно быть указано, что данная ссылка не ограничивает ответственность аудитора за аудиторское заключение.

Если аудитор в своем отчете ссылается на работу эксперта, поскольку это необходимо для понимания модифицированного аудиторского заключения, он должен указать, что данная ссылка не ограничивает его ответственность за аудиторское заключение.

3.9 Международные стандарты аудита, устанавливающие порядок формирования итоговых документов аудита

МСА 700 «Формирование и представление заключения по финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора в области формирования заключения по финансовой отчетности, а также указывает форму и содержание аудиторского заключения, составленного по результатам аудиторской проверки финансовой отчетности.

Международный стандарт 700 применяется к полному комплексу финансовой отчетности, составленной в соответствии с принципами бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, закрепленными в МСФО.

Аудитор должен составить заключение о том, соответствует ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах применяемым принципам финансовой отчетности. Чтобы подготовить такое заключение, аудитор должен определить, получено ли разумное подтверждение того, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, будь то в силу мошенничества или ошибки.

В МСА 700 устанавливается, что аудиторское заключение должно быть представлено в письменной форме и иметь структуру, указанную в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Структура аудиторского заключения

Наименование раздела	Содержание раздела
Заголовок	Аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора
Адресат	Аудиторское заключение должно быть адресовано с учетом обстоятельств задания
Вступительный раздел	Указывается организация, чья финансовая отчетность была подвергнута аудиту, и то, что финансовая отчетность прошла аудиторскую проверку; приводится название каждого отчета, входящего в состав финансовой отчетности
Обязанности руководства по подготовке финансовой отчетности	Описываются обязанности тех лиц, которые несут ответственность за подготовку финансовой отчетности. Указывается, что руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применяемыми принципами и организацию такой системы внутреннего контроля, которая, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, будь то

	вследствие мошенничества или ошибки
Обязанности аудитора	Указывается, что обязанность аудитора состоит в подготовке заключения по финансовой отчетности на основе проведенной аудиторской проверки; аудит проводился в соответствии с МСА. Заявление о том, что, по мнению аудитора, полученные аудиторские доказательства достаточны и надлежащие для обоснования аудиторского заключения

Окончание таблицы 3.3

Наименование раздела	Содержание раздела
Аудиторское заключение	При составлении немодифицированного заключения по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами справедливого представления, аудиторское заключение, если иное не установлено законодательными и нормативными актами, должно содержать одну из следующих формулировок: «финансовая отчетность отражает справедливо во всех существенных аспектах» или «финансовая отчетность дает достоверное и справедливое представление» финансовой информации в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности
Другие виды отчетности	Если кроме предусмотренной МСА обязанности представить заключение по финансовой отчетности организации аудитор должен выразить мнение по другим видам отчетности, такое мнение должно быть изложено в отдельном разделе «Заключение о выполнении других законодательных и нормативных требований»
Подпись аудитора	Аудиторское заключение должно быть подписано аудитором
Дата аудиторского заключения	Должно быть датировано не ранее даты получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования аудиторского заключения по финансовой отчетности, включая доказательства того, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая сопроводительные примечания, подготовлены, а наделенные необходимыми полномочиями лица заявили, что берут на себя ответственность за такую финансовую отчетность
Адрес аудитора	Должен быть указан адрес аудитора в той юрисдикции, в которой он ведет свою деятельность

МСА 705 «Виды модифицированного аудиторского заключения» определяет обязанности аудитора по составлению надлежащего заключения в обстоятельствах, когда при формировании заключения в соответствии с МСА 700 аудитор приходит к выводу о необходимости вынесения модифицированного заключения по финансовой отчетности.

В МСА 705 выделяются три вида модифицированного заключения:

- мнение с оговоркой;
- отрицательное мнение;
- отказ от выражения мнения.

Аудитор должен составить аудиторское заключение *с оговорками* в следующих случаях:

- получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор

приходит к выводу о том, что искажения, каждое в отдельности или в совокупности с другими, носят существенный, но нераспространенный характер;

– аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования аудиторского заключения, но приходит к выводу о том, что возможное влияние невыявленных искажений (если таковые имеются) на финансовую отчетность может носить существенный, но нераспространенный характер.

Аудитор должен составить *отрицательное* аудиторское заключение, если, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения, каждое в отдельности или в совокупности с другими, носят одновременно существенный и распространенный характер.

Аудитор должен *отказаться от заключения*, если он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования аудиторского заключения и приходит к выводу о том, что возможное влияние невыявленных искажений (если таковые имеются) на финансовую отчетность может носить одновременно существенный и распространенный характер. Если аудитор отказывается от аудиторского задания, то до такого отказа он обязан проинформировать представителей собственника обо всех вопросах, касающихся выявленных в ходе аудита искажений, которые могли бы привести к вынесению модифицированного заключения.

Если аудитор выражает модифицированное мнение о финансовой отчетности, он должен:

- изменить заголовок «Основание для выражения мнения» на «Основание для выражения мнения с оговоркой», «Основание для выражения отрицательного мнения» или «Основание для отказа от выражения мнения» в зависимости от обстоятельств;
- включить в этот раздел описание обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения.

МСА 706 «Пояснительный раздел» и раздел «Прочие вопросы» аудиторского заключения рассматривает дополнительную информацию, которая, по мнению аудитора, должна быть включена в аудиторское заключение с тем, чтобы:

- обратить внимание пользователей на какой-либо вопрос (вопросы), представленный или раскрытый в финансовой отчетности, который настолько важен, что имеет фундаментальное значение для понимания финансовой отчетности пользователями;
- обратить внимание пользователей на какой-либо вопрос (вопросы), кроме надлежащим образом представленных и раскрытых в финансовой отчетности, который необходим для понимания пользователями процедуры аудита, обязанностей аудитора или аудиторского заключения.

Пояснительный раздел – раздел в аудиторском заключении, касающийся надлежащим образом представленного или раскрытого в финансовой отчетности вопроса, который, по мнению аудитора, настолько важен, что имеет фундаментальное значение для понимания финансовой отчетности пользователями.

Раздел «Прочие вопросы» – раздел аудиторского заключения, касающийся вопросов (кроме надлежащим образом представленных и раскрытых в финансовой отчетности), которые, по мнению аудитора, необходимы для понимания пользователями процедуры аудита, обязанностей аудитора или аудиторского заключения.

Если аудитор намерен включить в аудиторское заключение пояснительный раздел или раздел «Прочие вопросы», он должен проинформировать представителей собственника о своем намерении и предполагаемых формулировках такого раздела.

МСА 710 «Сравнительные данные, сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность» определяет обязанности аудитора по проверке сравнительных данных в ходе аудита финансовой отчетности.

Сравнительные данные – суммы и другие сведения, раскрытые в финансовой отчетности за один или несколько предшествующих периодов в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности.

Сравнительные показатели – сравнительные данные, в которых суммы и прочие раскрываемые сведения за предшествующий период включены в качестве неотъемлемой части в финансовую отчетность за текущий период и которые должны рассматриваться только в связи с соответствующими суммами и прочими раскрываемыми сведениями за текущий период (именуемыми «показатели текущего периода»). Степень детализации сравнительных показателей и других раскрываемых сведений определяется прежде всего их значимостью для показателей текущего периода.

Сравнительная финансовая отчетность – сравнительные данные, которые содержат суммы и другие раскрытые сведения за предыдущий период для сравнения с финансовой отчетностью за текущий период. Но если такие суммы и сведения уже проверены аудитором, то они включаются в аудиторское заключение. Степень раскрытия информации в такой сравнительной финансовой отчетности сопоставима с информацией, представленной в финансовой отчетности за текущий период.

Характер сравнительных данных, представленных в финансовой отчетности организации, зависит от требований применяемых принципов финансовой отчетности. Существуют две разные концепции составления заключения по следующим сравнительным данным: сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность. Применяемая концепция часто устанавливается законодательными или нормативными актами, но может быть определена и в условиях аудиторского задания.

Существенные различия между этими концепциями при составлении аудиторского заключения состоят в следующем:

- концепция сравнительных показателей предполагает, что аудиторское заключение по финансовой отчетности относится только к текущему периоду;
- при применении концепции сравнительной финансовой отчетности аудиторское заключение охватывает каждый период, по которому представлена финансовая отчетность.

МСА 720 «Обязанности аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность» раскрывает подход к принятию надлежащих мер в случае, если в документе, содержащем аудированную финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней, присутствует прочая информация, которая может подорвать доверие к такой финансовой отчетности и соответствующему аудиторскому заключению.

Прочая информация – финансовая и нефинансовая информация (кроме финансовой отчетности и аудиторского заключения по ней), которая в силу закона, нормативного акта или обычая включена в документ, содержащий аудированную финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней.

Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления существенных несоответствий (если таковые имеются) между нею и сведениями, представленными в аудированной финансовой отчетности.

3.10 Международные стандарты аудита, регулирующие выполнение специальных заданий и оказание сопутствующих услуг

МСА 800 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения» направлен на обеспечение надлежащего рассмотрения особых аспектов, значимых для формирования и представления заключения по финансовой отчетности.

Принципы специального назначения – принципы финансовой отчетности, предназначенные для удовлетворения потребностей в финансовой информации конкретных пользователей. К ним относятся:

- принципы налогового учета для комплекта финансовой отчетности, представляемого вместе с налоговой декларацией организации;
- метод учета денежных поступлений и выплат для подготовки сведений о потоках денежных средств, которые организация может быть обязана предоставить кредиторам;
- требования к финансовой отчетности, установленные регулирующим органом, с целью соблюдения требований такого регулирующего органа;
- договорные положения о финансовой отчетности, например в облигаци-

онном соглашении, кредитном договоре или в договоре о предоставлении субсидии на реализацию проекта.

Аудиторское заключение по финансовой отчетности специального назначения должно содержать пояснительный раздел, в котором аудитор обращает внимание пользователей на тот факт, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с принципами специального назначения и, следовательно, может быть непригодна для какой-либо другой цели.

МСА 805 «Особые аспекты: аудит отдельных финансовых отчетов, конкретных элементов, счетов и статей финансового отчета» применяется в ходе аудита отдельных финансовых отчетов или конкретных элементов, счетов или статей финансового отчета.

Отдельный финансовый отчет или конкретный элемент финансового отчета рассматривается в совокупности с сопроводительными примечаниями. Сопроводительные примечания, как правило, содержат описание основных положений учетной политики и прочие пояснительные материалы, касающиеся финансового отчета или его элемента.

Если аудитор приходит к выводу о необходимости вынести отрицательное аудиторское заключение или отказаться от заключения по полному комплекту финансовой отчетности организации в целом, но в рамках отдельного аудита конкретного элемента, входящего в состав такой финансовой отчетности, аудитор тем не менее считает целесообразным составить немодифицированное заключение, он имеет на это право только в следующих случаях:

- если это не запрещено законодательным или нормативным актом;
- такое аудиторское заключение не может быть опубликовано вместе с отрицательным аудиторским заключением или отказом аудитора от заключения;
- конкретный элемент не составляет значительную часть полного комплекта финансовой отчетности организации.

Аудитор не может вынести немодифицированное заключение по отдельному финансовому отчету полного комплекта финансовой отчетности, если он составил отрицательное аудиторское заключение или отказался от заключения по такому полному комплекту финансовой отчетности в целом.

МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора, относящиеся к заданию по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности, полученной на основании финансовой отчетности, которая была проверена тем же аудитором в соответствии с МСА.

Обобщенная финансовая отчетность – финансовая информация за прошлые периоды, которая составлена на основании финансовой отчетности, но содержит меньше сведений по сравнению с финансовой отчетностью, обеспечивая при этом структурированное представление (соответствующее пред-

ставлению, которое дает финансовая отчетность) о хозяйственных ресурсах и обязательствах организации на конкретный момент или изменениях в них за определенный период.

Согласно МСА 810 аудитор должен:

- определить, следует ли принимать задание по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности;
- в случае принятия задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности сформировать заключение по обобщенной финансовой отчетности на основе оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств и составить ясное письменное заключение с указанием оснований для его вынесения.

Кроме перечисленных международных стандартов аудита в практике осуществления контрольной деятельности применяются и иные международные стандарты, объединенные в следующие группы:

- по аудиторской практике;
- обзорным проверкам;
- заданиям, обеспечивающим уверенность в достоверности информации;
- сопутствующим услугам.

ПРИЛОЖЕНИЕ А
(справочное)

**Международный стандарт финансовой отчетности
(IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»**

Цель

1 Настоящий стандарт устанавливает основу для представления финансовой отчетности общего назначения с тем, чтобы обеспечить ее сопоставимость как с финансовой отчетностью предприятия за предыдущие периоды, так и с финансовой отчетностью других предприятий. В настоящем стандарте излагаются общие требования по представлению финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования по ее содержанию.

Сфера применения

2 Предприятие должно применять настоящий стандарт при подготовке и представлении финансовой отчетности общего назначения в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS).

3 Признание, оценка и раскрытие конкретных операций и других событий являются предметом рассмотрения других МСФО.

4 Настоящий стандарт не регламентирует структуру и содержание сокращенной промежуточной финансовой отчетности, подготавливаемой в соответствии с МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность». Тем не менее, на такую финансовую отчетность распространяется действие пунктов 15–35. Настоящий стандарт в равной мере применяется ко всем предприятиям, включая те, что представляют консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», и те, что представляют отдельную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность».

5 В настоящем стандарте использована терминология, которая подходит для коммерческих предприятий, включая коммерческие предприятия государственного сектора. Если предприятия частного или государственного сектора, осуществляющие некоммерческую деятельность, применяют настоящий стандарт, им, возможно, потребуется внести изменения в наименования отдельных статей финансовой отчетности и самих отчетов.

6 Аналогичным образом, предприятиям, которые не имеют капитала в значении, определенном в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» (например, некоторым взаимным фондам), и предприятиям, долевые вклады которых не есть капитал (например, некоторым кооперативным предприятиям), воз-

можно, потребуется скорректировать форму представления информации о долях участников или пайщиков.

Определения

7 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Финансовая отчетность общего назначения (именуемая «финансовая отчетность») – это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получать отчетность, подготовленную специально для удовлетворения их особых информационных нужд.

Практически невозможно. Применение какого-либо требования представляется практически невозможным, когда предприятие не может его применить, несмотря на все реально возможные попытки сделать это.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО (IFRS)) – это стандарты и разъяснения, принятые Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (Правление КМСФО). Они состоят из:

(a) Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS);

(b) Международных стандартов финансовой отчетности (IAS); и

(c) разъяснений, подготовленных Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО) или ранее действовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (ПКР).

Существенный. Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера пропущенной информации или искажений, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств. Размер или характер статьи, или их сочетание могут быть определяющим фактором.

Оценка того, могут ли пропуск или искажение информации повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности и, следовательно, быть существенными, требует рассмотрения характеристик этих пользователей. Пункт 25 «**Концепции подготовки и представления финансовой отчетности**» указывает на то, что «предполагается, что пользователи должны иметь достаточные знания в области бизнеса и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным старанием». Поэтому при оценке необходимо учитывать, насколько обоснованно можно предположить, что будет оказано влияние на экономические решения пользователей с такими характеристиками.

Примечания содержат информацию, дополняющую данные отчета о финансовом положении, отчета(ов) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств. Примечания включают описания или детализированные расшифровки статей, раскрытых в указанной отчетности, а также информацию о статьях, не подлежащих признанию в отчетности.

Прочий совокупный доход включает статьи дохода и расхода (в том числе корректировки в отношении реклассификации), которые не признаны в составе прибыли или убытка, как того требуют или допускают другие МСФО.

Компоненты прочего совокупного дохода включают:

(а) изменения прироста стоимости от переоценки [см. МСФО (IAS) 16 «**Основные средства**» и МСФО (IAS) 38 «**Нематериальные активы**»];

(b) переоценка пенсионных планов с установленными выплатами [см. МСФО (IAS) 19 «**Вознаграждения работникам**»];

(с) прибыли и убытки, возникающие от перевода финансовой отчетности иностранного подразделения [см. МСФО (IAS) 21 «**Влияние изменений обменных курсов валют**»];

(d) прибыли и убытки от инвестиций в долевые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 5.7.5 МСФО (IFRS) 9 «**Финансовые инструменты**»;

(е) эффективную часть прибылей и убытков от инструментов хеджирования при хеджировании денежных потоков [см. МСФО (IAS) 39 «**Финансовые инструменты: признание и оценка**»];

(f) для определенных обязательств, классифицированных как учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, сумму изменения в справедливой стоимости, которая относится к изменениям в кредитном риске по обязательству [см. пункт 5.7.7 МСФО (IFRS) 9].

Собственники – это держатели инструментов, классифицируемых как долевые.

Прибыль или убыток – общая сумма дохода за вычетом расходов, за исключением компонентов прочего совокупного дохода.

Корректировки при реклассификации – суммы, реклассифицируемые в состав прибыли или убытка в текущем периоде, которые были признаны в составе прочего совокупного дохода в текущем или предыдущем периодах.

Общий совокупный доход – изменение в капитале в течение периода в результате операций и других событий, не являющееся изменением в результате операций с собственниками в их качестве собственников.

Общий совокупный доход включает все компоненты «прибыли или убытка» и «прочего совокупного дохода».

8 Хотя в настоящем стандарте используются термины «прочий совокупный доход», «прибыль или убыток» и «общий совокупный доход», предприятие может использовать другие термины для описания общих сумм, если их значение очевидно. Например, предприятие может использовать термин «чистая прибыль» для описания прибыли или убытка.

8A Следующие термины описаны в МСФО (IAS) 32 «**Финансовые инструменты: представление информации**» и используются в настоящем стандарте в значении, представленном в МСФО (IAS) 32:

(а) финансовый инструмент с правом обратной продажи, классифицируемый как долевой инструмент [описан в пунктах 16A и 16B МСФО (IAS) 32];

(b) инструмент, налагающий на предприятие обязательство по предоставлению другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации и классифицируемый как долевой инструмент [описан в пунктах 16C и 16D МСФО (IAS) 32].

Финансовая отчетность

Назначение финансовой отчетности

9 Финансовая отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов предприятия. Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств предприятия, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству предприятия. Для достижения указанной цели финансовая отчетность содержит сведения о следующих показателях деятельности предприятия:

- (а) активы;
- (b) обязательства;
- (с) капитал;
- (d) доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
- (е) взносы и распределения среди собственников, действующих в их качестве собственников;
- (f) движение денежных средств.

Эти сведения наряду с дополнительной информацией, содержащейся в примечаниях, помогает пользователям финансовой отчетности прогнозировать будущие потоки денежных средств предприятия и, в частности, сроки и вероятность их возникновения.

Полный комплект финансовой отчетности

10 Полный комплект финансовой отчетности включает:

- (а) отчет о финансовом положении на дату окончания периода;
- (b) отчет о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата за период;
- (с) отчет об изменениях в собственном капитале за период;
- (d) отчет о денежных потоках за период;
- (е) примечания, состоящие из краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации;
- (еа) сравнительную информацию за предшествующий период, как указано в пунктах 38 и 38A;
- (f) отчет о финансовом положении на начало предшествующего периода в случае, если организация применяет учетную политику ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или если она реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности в соответствии с пунктами 40A–40D.

Организация может использовать наименования отчетов, отличающиеся от тех, что использованы в настоящем стандарте. Например, организация может использовать название «Отчет о совокупном доходе» вместо «Отчета о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата».

10А Предприятие может представлять единый отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, в котором прибыль или убыток и прочий совокупный доход представляются в двух разделах. Разделы в отчете должны представляться вместе, при этом раздел прибыли или убытка представляется первым, за которым сразу следует раздел прочего совокупного дохода. Предприятие может представлять раздел прибыли или убытка в отдельном отчете о прибыли или убытке. В таком случае отдельный отчет о прибыли или убытке должен сразу же предшествовать отчету о совокупном доходе, который должен начинаться с показателя прибыли или убытка.

11 В полном комплекте финансовой отчетности предприятие должно в равной степени представлять все финансовые отчеты.

12 [Удален]

13 Помимо финансовой отчетности, многие предприятия представляют финансовый обзор руководства, в котором описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов и финансового положения предприятия, а также основные ситуации неопределенности, с которыми оно сталкивается. Такой отчет может содержать обзор:

(а) основных факторов и влияний, определяющих финансовые результаты, включая изменения внешней среды, в которой функционирует предприятие, реакцию предприятия на эти изменения и их воздействие, а также инвестиционную политику предприятия, направленную на поддержание и улучшение финансовых результатов, в том числе политику в отношении дивидендов;

(б) источников предоставления средств предприятия и его целевых показателей соотношения обязательств и капитала;

(с) тех ресурсов предприятия, которые не признаны в отчете о финансовом положении в соответствии с МСФО (IFRS).

14 Помимо финансовой отчетности, многие предприятия также представляют отчеты и официальные бюллетени, такие, как отчеты по вопросам охраны окружающей среды и официальные бюллетени о добавленной стоимости, особенно в отраслях, где факторы охраны окружающей среды имеют большое значение и где работники рассматриваются в качестве важной группы пользователей отчетности. Отчеты и официальные бюллетени, представляемые помимо финансовой отчетности, не входят в сферу применения МСФО (IFRS).

Общие аспекты

Достоверное представление и соответствие МСФО (IFRS)

15 Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в «Концепции». Предполагается, что применение МСФО (IFRS), при необходимости – с дополнительным раскрытием информации, обеспечивает формирование финансовой отчетности, решающей задачу достоверного представления.

16 Предприятие, финансовая отчетность которого соответствует МСФО (IFRS), должно сделать четкое и безоговорочное заявление о таком соответствии в примечаниях к финансовой отчетности. Не допускается описание финансовой отчетности как соответствующей МСФО (IFRS), если она не соответствует всем требованиям МСФО (IFRS).

17 Практически при любых обстоятельствах достоверное представление обеспечивается за счет соответствия применимым МСФО (IFRS). Для обеспечения достоверного представления предприятие также должно:

(а) избрать и применять учетную политику в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». МСФО (IAS) 8 содержит свод методологических рекомендаций, на которые должно опираться руководство при отсутствии стандарта или разъяснения, применимого к конкретной статье;

(б) представлять информацию, включая учетную политику, таким образом, чтобы обеспечить уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию;

(с) обеспечить дополнительное раскрытие информации в тех случаях, когда соблюдения соответствующих требований МСФО (IFRS) недостаточно для того, чтобы пользователи могли понять воздействие конкретных операций, других событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты предприятия.

18 Предприятие не может компенсировать ненадлежащую учетную политику ни раскрытием применяемой учетной политики, ни примечаниями или иными пояснительными материалами.

19 В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования стандарта или разъяснения может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», предприятие должно отказаться от выполнения такого требования, прибегнув к способу, описанному в пункте 20, если соответствующая нормативно-правовая база предписывает или не запрещает произвести такое отступление.

20 Если предприятие отказывается от выполнения требования какого-либо МСФО в соответствии с пунктом 19, оно должно раскрыть следующую информацию:

(а) что руководство пришло к выводу, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия;

(б) что оно выполнило требования применимых МСФО, за исключением того, что оно отказалось от выполнения данного конкретного требования с целью обеспечения достоверного представления;

(с) наименование МСФО, от выполнения требований которого предприятие отступило, характер отступления, включая порядок учета, который требовался бы при применении этого МСФО, причину, по которой этот порядок учета вводил бы в заблуждение до такой степени, что возникало бы противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», а также принятый порядок учета;

(д) применительно к каждому отчетному периоду финансовое воздействие отступления на каждую статью финансовой отчетности, которая отражалась бы в отчетности в соответствии с невыполненным требованием.

21 Если предприятие отступило от какого-либо требования МСФО в одном из предыдущих периодов и такое отступление повлияло на суммы, признанные в финансовой отчетности за текущий период, то оно должно раскрыть информацию, указанную в подпунктах (с) и (d) пункта 20.

22 Пункт 21 применяется, например, если предприятие в одном из предыдущих периодов отступило от требования отдельного МСФО в отношении оценки активов или обязательств и такое отступление влияет на оценку изменения активов и обязательств в финансовой отчетности в текущем периоде.

23 В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования МСФО может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», но при этом соответствующая нормативно-правовая база запрещает отступление от этого требования, предприятие должно в максимально возможной степени уменьшить воздействие тех аспектов соблюдения требования, которые воспринимаются как вводящие в заблуждение, путем раскрытия следующей информации:

(а) наименование соответствующего МСФО, характер требования и причина, по которой руководство пришло к выводу, что соблюдение этого требования при данных обстоятельствах до такой степени вводит в заблуждение, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», и

(б) применительно к каждому отчетному периоду корректировки по каждой статье финансовой отчетности, которые руководство считает необходимыми для обеспечения достоверного представления информации.

24 Для пунктов 19–23 статья отчетности будет противоречить цели финансовой отчетности, если она не обеспечивает правдивого отображения операций, других событий и условий, для отображения которых она предназначена или которые она, как можно обоснованно ожидать, отображает, и ввиду этого, вероятно, повлияет на экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности. При оценке того, не будет ли соблюдение конкретного требования какого-либо МСФО вводить в заблуждение до такой степени, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», руководству необходимо проанализировать следующие аспекты:

(а) почему при данных обстоятельствах не реализуется цель финансовой отчетности;

(б) как обстоятельства предприятия отличаются от обстоятельств других предприятий, которые соблюдают это требование. Если при схожих обстоятельствах другие предприятия соблюдают данное требование, то существует опровержимое допущение, что соблюдение указанного требования предприятием не будет вводить в заблуждение в такой степени, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции».

Непрерывность деятельности

25 При подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность предприятия продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за

исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать предприятие, прекратить его торговую деятельность либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив. Если руководство, в ходе оценки, располагает информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которая может вызвать серьезные сомнения в способности предприятия непрерывно осуществлять свою деятельность в дальнейшем, то такая неопределенность должна быть раскрыта в отчетности. Если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт должен быть раскрыт в отчетности вместе с основой, использованной при подготовке финансовой отчетности, а также причиной, по которой предприятие считается неспособным непрерывно продолжать свою деятельность.

26 При оценке того, является ли допущение о непрерывности деятельности правильным, руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем, которая охватывает не менее двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, но не ограничивается этим сроком. Глубина анализа зависит от конкретных фактов в каждом отдельном случае. Если предприятие в течение многих лет осуществляет прибыльную деятельность и имеет свободный доступ к финансовым ресурсам, вывод о том, что допущение о непрерывности деятельности является правильным, может быть сделан без проведения детального анализа. При других обстоятельствах руководству, возможно, потребуется проанализировать широкий спектр факторов, относящихся к текущей и будущей прибыльности, графикам погашения задолженности и принципиальным источникам рефинансирования, прежде чем оно сможет убедиться в приемлемости допущения о непрерывности деятельности.

Учет на основе принципа начисления

27 Предприятие должно составлять свою финансовую отчетность на основе принципа начисления, за исключением информации о движении денежных средств.

28 При применении учета на основе принципа начисления статьи признаются в качестве активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (элементы финансовой отчетности), если они соответствуют определениям и критериям признания этих элементов, изложенным в «Концепции».

Существенность и агрегирование

29 Предприятие должно представлять каждый существенный класс аналогичных статей в финансовой отчетности отдельно. Предприятие должно представлять статьи, отличающиеся по характеру или функции, отдельно, за исключением случаев, когда они являются незначительными.

30 Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций или других событий, которые объединяются в классы (виды) на основе своего характера или функции. Завершающий этап процесса агрегирования и классификации заключается в представлении сжатых и классифицированных данных, которые образуют статьи непосредственно в самих финансовых отчетах. Если какая-либо статья сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо непосредственно в формах финансовой отчетности, либо в примечаниях.

Статья, которая не является достаточно существенной для отдельного представления непосредственно в формах финансовой отчетности, тем не менее, может оказаться достаточно существенной для отдельного представления в примечаниях.

31 Выполнение предприятием конкретного требования какого-либо МСФО по раскрытию информации не требуется, если соответствующая информация не является существенной.

Взаимозачет

32 Предприятие не должно зачитывать активы и обязательства, а также доходы и расходы, если только это не требуется или не разрешено в соответствии с каким-либо МСФО.

33 Предприятие отражает как активы, так и обязательства, а также доходы и расходы по отдельности. Свернутое представление статей в отчетах о совокупном доходе или о финансовом положении, или в отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется), за исключением случаев, когда такое представление отражает содержание операции или другого события, снижает способность пользователей как понимать совершенные операции, а также другие возникшие события и условия, так и оценивать будущие потоки денежных средств предприятия. Оценка активов на нетто-основе за вычетом оценочных резервов, например резервов на устаревание запасов или резервов по сомнительным долгам, не считается свернутым представлением.

34 МСФО (IAS) 18 «Выручка» дает определение выручки и требует, чтобы она оценивалась по справедливой стоимости полученного или причитающегося возмещения с учетом суммы любых торговых и оптовых скидок, предоставленных предприятием. В ходе своей обычной деятельности предприятие совершает и другие операции, которые не приносят выручку, но которые являются сопутствующими по отношению к основной деятельности, приносящей выручку. Представление результатов таких операций производится на основе свернутого представления доходов и соответствующих расходов, возникающих по одной и той же операции, в случаях, когда такое представление отражает содержание операции или другого события. Например:

(а) прибыли и убытки от выбытия долгосрочных (внеоборотных) активов, включая инвестиции и операционные активы, отражаются в учете путем вычитания балансовой стоимости актива и соответствующих расходов по его продаже из вырученной от выбытия суммы;

(б) затраты по формированию резервов, признаваемых в соответствии с МСФО (IAS) 37 «*Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы*» и возмещаемые по условиям положения договора с третьим лицом (например, соглашение о гарантийных обязательствах поставщика), могут представляться свернуто с полученным возмещением.

35 Кроме того, предприятие представляет прибыли и убытки, возникающие по группе аналогичных операций, на нетто-основе, например, положительные и отрицательные курсовые разницы или прибыли и убытки, возникающие по финансовым инструментам, предназначенным для торговли. Тем не менее, если такие прибыли и убытки являются существенными, то они отражаются развернуто.

Периодичность представления отчетности

36 Предприятие представляет полный комплект финансовой отчетности (включая сравнительную информацию), как минимум, на ежегодной основе. Если предприятие меняет дату окончания отчетного периода и представляет финансовую отчетность за период, больше или меньше одного года, в дополнение к периоду, охваченному финансовой отчетностью, предприятие должно раскрыть:

(а) причину использования более продолжительного или короткого периода, и

(б) тот факт, что суммы, представленные в финансовой отчетности, не являются в полной мере сопоставимыми.

37 Обычно предприятие последовательно составляет финансовую отчетность за период продолжительностью в один год. Однако, по практическим причинам, некоторые предприятия предпочитают отчитываться, например, за период, составляющий 52 недели. Настоящий стандарт не препятствует данной практике.

Сравнительная информация

Минимальный объем сравнительной информации

38 За исключением случаев, когда стандартами МСФО допускается или требуется иное, по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности за текущий период, должна представляться сравнительная информация за предшествующий период. Организация должна включать сравнительную информацию также и в описательную часть, если она уместна с точки зрения понимания финансовой отчетности за текущий период.

38А Организация должна представлять как минимум два отчета о финансовом положении, два отчета о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата, два отчета о прибылях и убытках (если таковые представляются отдельно), два отчета о денежных потоках и два отчета об изменениях в собственном капитале, а также соответствующие примечания.

38В В некоторых случаях описательная информация, представленная в финансовой отчетности за предшествующий период (предшествующие периоды), сохраняет свою уместность и для текущего периода. Например, организация раскрывает в текущем периоде подробности еще не урегулированного судебного разбирательства, исход которого на конец предшествующего периода был неопределенным. Для пользователей полезна информация о том, что на конец предшествующего периода существовала неопределенность, а также о том, какие меры предпринимались в течение данного периода для разрешения этой неопределенности.

Дополнительная сравнительная информация

38С Организация может представлять сравнительную информацию в дополнение к минимальному объему сравнительной финансовой отчетности, требуемому согласно МСФО (IFRS), если данная информация составлена в соответствии с МСФО (IFRS). Такая сравнительная информация может состоять из одного или более отчетов, упомянутых в пункте 10, однако не обязательно должна представлять собой полный комплект финансовой отчетности. В случае представления дополнительных от-

чѐтов организация должна представлять и соответствующие примечания к этим дополнителным отчетам.

38D Например, организация может представлять третий отчет о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата (тем самым представляя информацию за текущий период, за предшествующий период и за один дополнительный сравнительный период). Однако организация не обязана представлять третий отчет о финансовом положении, третий отчет о денежных потоках или третий отчет об изменениях в собственном капитале (т.е. дополнительные сравнительные финансовые отчеты). Организация должна представить в примечаниях к финансовой отчетности только сравнительную информацию, относящуюся к дополнительному отчету о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата.

39 [Удален]

40 [Удален]

Изменение учетной политики, ретроспективный пересчет или реклассификация

40A Организация должна представлять третий отчет о финансовом положении по состоянию на начало предшествующего периода в дополнение к минимальному объему сравнительной финансовой отчетности, требуемому согласно пункту 38A, если:

(а) она применяет учетную политику ретроспективно, производит ретроспективный пересчет статей финансовой отчетности либо реклассифицирует статьи финансовой отчетности;

(б) ретроспективное применение, ретроспективный пересчет или реклассификация оказывают существенное влияние на информацию, представляемую в отчете о финансовом положении на начало предшествующего периода.

40B В обстоятельствах, описанных в пункте 40A, организация должна представлять три отчета о финансовом положении по состоянию на:

(а) конец текущего периода;

(б) конец предшествующего периода;

(с) начало предшествующего периода.

40C Если организация должна представить дополнительный отчет о финансовом положении согласно пункту 40A, она также должна раскрыть информацию, требуемую пунктами 41–44 и МСФО (IAS) 8. Однако она не обязана представлять соответствующие примечания к вступительному отчету о финансовом положении по состоянию на начало предшествующего периода.

40D Датой данного вступительного отчета о финансовом положении должно быть начало предшествующего периода вне зависимости от того, содержит ли финансовая отчетность организации сравнительную информацию за более ранние периоды (как допускается пунктом 38C).

41 В случае изменения представления или классификации статей в финансовой отчетности организация также должна реклассифицировать сравнительные суммы, за исключением случаев, когда реклассификация практически неосуществима. При ре-

классификации сравнительных сумм организация должна раскрыть следующую информацию (включая информацию по состоянию на начало предшествующего периода):

(с) характер реклассификации;

(d) сумму каждой статьи или класса статей, которые являются предметом реклассификации;

(е) причину реклассификации.

42 Если реклассифицировать сравнительные суммы практически невозможно, предприятие должно раскрыть следующую информацию:

(а) причину, по которой не проведена реклассификация соответствующих сумм;

(б) характер корректировок, которые были бы произведены в случае реклассификации соответствующих сумм.

43 Повышение сопоставимости информации, относящейся к разным периодам, помогает пользователям принимать экономические решения, в особенности за счет обеспечения возможности оценить тенденции в финансовой информации в целях прогнозирования. При некоторых обстоятельствах практически невозможно произвести реклассификацию сравнительной информации за какой-либо предыдущий период для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, в предыдущем периоде (периодах) данные могли быть собраны таким образом, что это не позволяет провести реклассификацию, и по практическим соображениям изменить информацию может быть невозможно.

44 МСФО (IAS) 8 рассматривает корректировки сравнительной информации, которые необходимо выполнять при изменении предприятием своей учетной политики или исправлении ошибки.

Последовательность в представлении

45 Предприятие должно оставлять неизменными представление и классификацию статей в финансовой отчетности от периода к периоду, за исключением следующих случаев:

(а) в результате значительного изменения в характере деятельности предприятия или анализа его финансовой отчетности становится очевидным, что иное представление информации или иная классификация были бы более приемлемыми с учетом критериев выбора и применения учетной политики, установленных в МСФО (IAS) 8;

(б) какой-либо МСФО требует изменения в представлении информации.

46 Например, значительное приобретение или выбытие, или анализ представления информации в финансовой отчетности, могут указывать на необходимость представления информации в финансовой отчетности другим образом. Предприятие изменяет представление информации в своей финансовой отчетности только в тех случаях, когда новое представление обеспечивает информацию, которая является надежной и более уместной для пользователей финансовой отчетности, и когда пересмотренная структура, вероятнее всего, будет сохранена и в будущем с тем, чтобы не нарушалась сопоставимость информации. При внесении изменений в представление информации в финансовой отчетности предприятие реклассифицирует сравнительную информацию в соответствии с пунктами 41 и 42.

Введение

47 Настоящий стандарт требует раскрытия конкретной информации в отчете о финансовом положении, отчете о совокупном доходе или отдельном отчете о прибылях и убытках (если он представляется), или в отчете об изменениях в капитале, а также требует раскрытия информации о других статьях либо непосредственно в формах финансовой отчетности, либо в примечаниях. МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» устанавливает требования в отношении представления информации о движении денежных средств.

48 В настоящем стандарте термин «раскрытие информации» иногда употребляется в широком значении, охватывающем статьи, представляемые в финансовых отчетах. Другие МСФО также содержат требования в отношении раскрытия информации. Если настоящий стандарт или какой-либо другой МСФО не предусматривают иного, то раскрытие информации осуществляется в финансовых отчетах.

Идентификация финансовой отчетности

49 Предприятие должно четко обозначать и выделять финансовую отчетность из состава прочей информации, содержащейся в том же самом опубликованном документе.

50 МСФО применяются только в отношении финансовой отчетности и не распространяют свое действие на прочую информацию, представленную в годовом отчете или другом документе. Таким образом, важно, чтобы пользователи могли отличить информацию, подготовленную в соответствии с МСФО (IFRS), от прочей информации, которая может оказаться полезной для пользователей, но не подчиняется требованиям этих стандартов.

51 Предприятие должно четко обозначить каждый компонент финансовой отчетности. Кроме того, предприятие должно четко выделять и повторять следующие данные, если это необходимо для правильного понимания представленной информации:

(а) наименование отчитывающегося предприятия или иные способы его обозначения, а также любое изменение в этих данных по сравнению с предыдущим отчетным периодом;

(b) относится ли финансовая отчетность к отдельному предприятию или группе предприятий;

(с) дата окончания отчетного периода или период, охватываемый финансовой отчетностью или примечаниями;

(d) валюта представления отчетности в значении, определенном в МСФО (IAS) 21;

(е) степень округления, используемая при представлении сумм в финансовой отчетности.

52 Предприятие должно выполнять требования, изложенные в пункте 51, путем представления постраничных заголовков и сокращенных заголовков колонок на каж-

дой странице финансовой отчетности. Для определения наилучшего способа представления такой информации требуется профессиональное суждение. Например, если предприятие представляет финансовую отчетность в электронном виде, не всегда используется разбивка на отдельные страницы. Тогда предприятие представляет вышеуказанные заголовки, чтобы обеспечить правильное понимание информации, содержащейся в финансовой отчетности.

53 Предприятие часто делает финансовую отчетность более понятной, представляя информацию в тысячах или миллионах единиц валюты составления отчетности. Это допустимо в том случае, если предприятие раскрывает используемую степень округления при представлении информации и не упускает существенную информацию.

Отчет о финансовом положении

Информация, представляемая в отчете о финансовом положении

54 Отчет о финансовом положении должен, по меньшей мере, включать статьи, представляющие следующие суммы:

- (a) основные средства;
- (b) инвестиционное имущество;
- (c) нематериальные активы;
- (d) финансовые активы (за исключением сумм, указанных в подпунктах (е), (h) и (i));
- (e) инвестиции, учитываемые по методу долевого участия;
- (f) биологические активы;
- (g) запасы;
- (h) торговая и прочая дебиторская задолженность;
- (i) денежные средства и их эквиваленты;
- (j) итоговая сумма активов, классифицируемых как предназначенные для продажи, и активов, включенных в выбывающие группы, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- (k) торговая и прочая кредиторская задолженность;
- (l) резервы;
- (m) финансовые обязательства [за исключением сумм, указанных в подпунктах (k) и (l)];
- (n) обязательства и активы по текущему налогу, как определено в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;
- (o) отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы, как определено в МСФО (IAS) 12;
- (p) обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицируемые как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
- (q) неконтролирующие доли, представленные в составе капитала; и
- (r) выпущенный капитал и резервы, относимые на собственников материнского предприятия.

55 Предприятие должно представить дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоговые суммы в отчете о финансовом положении, если такое представление необходимо для понимания финансового положения предприятия.

56 Если предприятие представляет краткосрочные и долгосрочные активы, и краткосрочные и долгосрочные обязательства, в рамках отдельной классификации в отчете о финансовом положении, оно не должно классифицировать отложенные налоговые активы (обязательства) как краткосрочные активы (обязательства).

57 Настоящий стандарт не описывает порядок или формат, в котором предприятие представляет статьи. Пункт 54 просто перечисляет статьи, которые в достаточной степени отличаются по характеру и функции от отдельного представления варианта в отчете о финансовом положении. Кроме того:

(а) статьи включаются в отчет в том случае, если величина, характер и функция отдельной статьи или совокупности аналогичных статей таковы, что уместны для понимания финансового положения предприятия;

(б) используемые наименования и порядок указания статей или совокупности аналогичных статей могут изменяться в соответствии с характером предприятия и его операциями с целью предоставления информации, уместной для понимания финансового положения предприятия. Например, финансовое учреждение может изменить указанные выше наименования с целью предоставления информации, уместной для деятельности финансового учреждения.

58 Предприятие использует суждение о том, следует ли отдельно представлять дополнительные статьи на основании оценки:

(а) характера и ликвидности активов;

(б) функции активов в пределах предприятия;

(с) сумм, характера и сроков погашения обязательств.

59 Использование разных основ оценки для разных классов активов предполагает различие их характера или функции, а, следовательно, их представление предприятием как отдельных статей. Например, различные классы основных средств могут отражаться по себестоимости или переоцененной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16.

Разделение активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные

60 Предприятие должно представлять в своем отчете о финансовом положении краткосрочные и долгосрочные активы, а также краткосрочные и долгосрочные обязательства в качестве отдельных классов в соответствии с пунктами 66–76, за исключением случаев, когда представление информации, основанное на степени ликвидности, обеспечивает надежную и более уместную информацию. Если применяется указанное исключение, предприятие должно представлять все активы и обязательства в порядке своей ликвидности.

61 Вне зависимости от выбранного способа представления, применительно к каждой статье активов и обязательств, объединяющей суммы, возмещение или погашение которых ожидается:

(а) в течение не более чем двенадцати месяцев после окончания отчетного периода;

(б) по истечении более чем двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, предприятие должно раскрыть сумму, возмещение или погашение которой ожидается по истечении более чем двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

62 Если предприятие осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко определяемого операционного цикла, разделение активов и обязательств в отчете о

финансовом положении на краткосрочные и долгосрочные обеспечивает полезную информацию, так как позволяет отделить чистые активы, постоянно циркулирующие в составе оборотного капитала, от активов, используемых в долгосрочных операциях предприятия. Это также позволяет выделить активы, которые предприятие предполагает реализовать в течение текущего операционного цикла, и обязательства, подлежащие погашению в течение того же периода.

63 Для некоторых предприятий, таких, как финансовые институты, представление активов и обязательств в порядке возрастания или убывания ликвидности обеспечивает надежную и более уместную информацию, нежели та, которая может быть получена при разделении активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные, поскольку предприятие не осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко определяемого операционного цикла.

64 При применении пункта 60 предприятию разрешается представлять часть своих активов и обязательств с разделением на краткосрочные и долгосрочные, а других – в порядке ликвидности, если это обеспечивает надежную и более уместную информацию. Необходимость в использовании смешанной основы представления может возникнуть в тех случаях, когда предприятие осуществляет различные неоднородные виды деятельности.

65 Информация о предполагаемых сроках реализации активов и обязательств полезна при оценке ликвидности и платежеспособности предприятия. МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» требует раскрытия информации о сроках погашения финансовых активов и финансовых обязательств. Финансовые активы включают торговую и прочую дебиторскую задолженность, а финансовые обязательства включают торговую и прочую кредиторскую задолженность. Информация о предполагаемых сроках возмещения и погашения немонетарных активов и обязательств, таких, как запасы и резервы, также полезна вне зависимости от того, осуществляется ли разделение активов и обязательств на краткосрочные или долгосрочные. Например, предприятие раскрывает информацию о сумме запасов, которые оно предполагает возместить по истечении более чем двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Краткосрочные активы

66 Предприятие должно классифицировать актив как краткосрочный, если он удовлетворяет любому из перечисленных ниже критериев:

(а) его предполагается реализовать или он предназначен для продажи или погашения в рамках обычного операционного цикла предприятия;

(б) он предназначен в основном для целей торговли;

(с) его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода; или

(д) актив представляет собой денежные средства или их эквиваленты (в значении, определенном в МСФО (IAS) 7), если только не существует ограничения на его обмен или использование для погашения обязательств в течение как минимум двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Предприятие должно классифицировать все прочие активы как долгосрочные.

67 В настоящем стандарте термин «долгосрочные» используется в отношении материальных, нематериальных и финансовых активов долгосрочного характера. Стандарт не запрещает использовать альтернативные обозначения при условии, что их смысл понятен.

68 Операционный цикл предприятия представляет собой период времени с момента приобретения активов для обработки и до момента их обмена на денежные средства или эквиваленты денежных средств. Если невозможно четко определить обычный операционный цикл предприятия, делается допущение, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев. Краткосрочные активы включают активы (такие, как запасы и дебиторская задолженность), которые продаются, потребляются или реализуются в рамках обычного операционного цикла, даже если не предполагается их реализовать в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода. Краткосрочные активы также включают активы, предназначенные в основном для целей торговли (примеры включают финансовые активы, которые отвечают определению «предназначенные для торговли» в соответствии с МСФО (IFRS) 9), и краткосрочную составляющую долгосрочных финансовых активов.

Краткосрочные обязательства

69 Предприятие должно классифицировать обязательство как краткосрочное в случаях, когда:

(а) предполагается погашение предприятием обязательства в рамках обычного операционного цикла предприятия;

(б) оно удерживает обязательство в основном для целей торговли;

(с) обязательство подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода;

(д) у него нет безусловного права откладывать погашение обязательства в течение, как минимум, двенадцати месяцев после окончания отчетного периода (см. пункт 73). Сроки обязательства, которые могут, на усмотрение встречной стороны, привести к его погашению путем выпуска долевых инструментов, не влияют на его классификацию.

Предприятие должно классифицировать все прочие обязательства как долгосрочные.

70 Некоторые краткосрочные обязательства, такие, как торговая кредиторская задолженность и некоторые начисления затрат по оплате труда и прочих операционных затрат, составляют часть оборотного капитала, используемого в течение обычного операционного цикла предприятия. Такие операционные статьи классифицируются как краткосрочные обязательства, даже если они подлежат погашению не ранее чем через двенадцать месяцев после окончания отчетного периода. При классификации активов и обязательств предприятия используется один и тот же обычный операционный цикл. Если невозможно четко определить обычный операционный цикл предприятия, делается допущение, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев.

71 Прочие краткосрочные обязательства не погашаются в рамках обычного операционного цикла, однако подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода или предназначены в основном для целей торговли. Примерами служат финансовые обязательства, которые отвечают определению

«предназначенные для торговли» в соответствии с МСФО (IFRS) 9, банковские овердрафты, а также краткосрочная составляющая долгосрочных финансовых обязательств, дивиденды к выплате, налоги на прибыль и прочая неторговая кредиторская задолженность. Финансовые обязательства, обеспечивающие долгосрочное финансирование (т.е. не составляющие часть оборотного капитала, используемого в течение обычного операционного цикла предприятия) и не подлежащие погашению в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, представляют собой долгосрочные обязательства, и к ним применяются пункты 74 и 75.

72 Предприятие классифицирует свои финансовые обязательства как краткосрочные, если они подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, даже если:

(а) первоначальный срок погашения составлял более двенадцати месяцев;

(б) после окончания отчетного периода и до утверждения финансовой отчетности к выпуску заключено соглашение о рефинансировании или изменении графика платежей на долгосрочной основе.

73 Если предприятие предполагает и имеет возможность по своему усмотрению рефинансировать или продлить какое-либо обязательство на срок, составляющий не менее двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, в рамках существующей кредитной линии, оно классифицирует это обязательство как долгосрочное, даже если в противном случае это обязательство подлежало бы погашению в более короткий срок. Тем не менее, если предприятие не может по своему усмотрению рефинансировать или продлевать обязательство (например, при отсутствии соглашения о рефинансировании), предприятие не принимает во внимание потенциальную возможность рефинансирования и классифицирует обязательство как краткосрочное.

74 Если предприятие нарушает какое-либо из условий долгосрочного кредитного соглашения по состоянию на дату окончания отчетного периода или на более раннюю дату, в результате чего обязательство подлежит погашению по требованию, то предприятие классифицирует обязательство как краткосрочное, даже если кредитор согласился, после окончания отчетного периода и до утверждения финансовой отчетности к выпуску, не требовать платежа на основании допущенного нарушения. Предприятие классифицирует обязательство как краткосрочное, поскольку на дату окончания отчетного периода у предприятия не было безусловного права откладывать его погашение на срок, составляющий не менее двенадцати месяцев после указанной даты.

75 Тем не менее, предприятие классифицирует обязательство как долгосрочное, если кредитор по состоянию на дату окончания отчетного периода согласился предоставить период отсрочки, заканчивающийся не ранее чем через двенадцать месяцев после окончания отчетного периода, в течение которого предприятие может исправить нарушение и во время которого кредитор не может требовать немедленного погашения.

76 Применительно к займам, классифицированным как краткосрочные обязательства, если в период между датой окончания отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску происходят указанные ниже события, эти события подлежат раскрытию как некорректирующие события в соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после даты окончания периода»:

(а) рефинансирование на долгосрочной основе;

(б) исправление нарушения долгосрочного кредитного соглашения; и

(с) предоставление кредитором периода отсрочки для исправления нарушения долгосрочного кредитного соглашения, заканчивающегося не ранее чем через двенадцать месяцев после окончания отчетного периода.

Информация, подлежащая представлению либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях

77 Предприятие должно раскрыть в отчете о финансовом положении или в примечаниях более подробную разбивку представленных статей с использованием классификации, которая подходит для деятельности предприятия.

78 Степень детализации при представлении разбивки статьи зависит от требований МСФО (IFRS), а также от величины, характера и функции соответствующих сумм. Предприятие также использует факторы, изложенные в пункте 58, для определения основы разбивки статей. По каждой статье предусмотрено разное раскрытие информации, например:

(а) статьи основных средств детализируются по видам в соответствии с МСФО (IAS) 16;

(b) дебиторская задолженность детализируется с выделением задолженности покупателей и заказчиков, задолженности связанных сторон, сумм предоплаты и прочих сумм;

(с) запасы разбиваются в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» на такие виды, как товары, производственные запасы, материалы, незавершенное производство и готовая продукция;

(d) резервы разбиваются на резервы по затратам на вознаграждения работникам и прочие статьи;

(e) капитал и капитальные резервы детализируются по таким различным категориям, как оплаченный капитал, эмиссионный доход и капитальные резервы.

79 Предприятие должно раскрыть либо в отчете о финансовом положении, либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях следующую информацию:

(а) применительно к каждому классу акционерного капитала:

(i) количество акций, разрешенных к выпуску;

(ii) количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также количество акций, выпущенных, но не оплаченных полностью;

(iii) номинальная стоимость акции или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;

(iv) сверка количества акций в обращении на начало и на конец периода;

(v) права, привилегии и ограничения по данному классу, включая ограничения по распределению дивидендов и возврату капитала;

(vi) акции предприятия, принадлежащие самому предприятию или его дочерним или ассоциированным предприятиям;

(vii) акции, зарезервированные для выпуска по опционам и договорам продажи акций, включая условия и суммы;

(b) описание характера и назначения каждого капитального резерва в составе капитала.

80 Предприятие без акционерного капитала, например, партнерство или траст, должно раскрывать информацию, эквивалентную той, которая требуется согласно пункту 79(а), с указанием изменений по каждой категории долей в капитале, произошедших за соответствующий период, а также прав, привилегий и ограничений по каждой категории долей в капитале.

80А Если предприятие реклассифицировало

(а) финансовый инструмент с правом обратной продажи, классифицируемый как долевой инструмент, или

(b) инструмент, налагающий на предприятие обязательство по поставке третьей стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации и классифицируемый как долевой инструмент

между финансовыми обязательствами и капиталом, оно должно раскрыть сумму, реклассифицированную из состава одной категории в состав другой категории (финансовые обязательства или капитал), и сроки и причину такой реклассификации.

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе

81 [удален]

81А Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (отчет о совокупном доходе) должен представлять помимо разделов прибыли или убытка и прочего совокупного дохода следующее:

(а) прибыль или убыток;

(b) итогов прочий совокупный доход;

(с) совокупный доход за период, отражающий общее значение прибыли или убытка и прочего совокупного дохода.

Если предприятие представляет отдельный отчет о прибыли или убытке, то в этом случае оно не представляет раздел прибыли или убытка в отчете, представляющем совокупный доход.

81В Помимо разделов прибыли или убытка и прочего совокупного дохода предприятие должно представлять следующие статьи как распределение прибыли или убытка и прочего совокупного дохода за период:

(а) прибыль или убыток за период, относящийся к:

(i) неконтролирующей доле,

(ii) владельцам материнского предприятия.

(b) совокупный доход за период, относящийся к:

(i) неконтролирующей доле,

(ii) владельцам материнского предприятия.

Если предприятие представляет прибыль или убыток в отдельном отчете, то оно должно представить требования пункта (а) в этом отчете.

Информация, подлежащая представлению в разделе прибыли или убытка или отчете о прибыли или убытке

82 Помимо статей, требуемых другими МСФО (IFRSs), раздел прибыли или убытка или отчет о прибыли или убытке должен включать статьи, которые представляют следующие суммы за период:

(а) выручка;

(aa) прибыли и убытки, возникающие в результате прекращения признания финансовых активов, оцененных по амортизированной стоимости;

(b) затраты по финансированию;

(с) доля предприятия в прибыли или убытке ассоциированных и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия;

(ca) если финансовый актив реклассифицируется таким образом, что он оценивается по справедливой стоимости, любая прибыль или убыток, возникающие в результате разницы между предыдущей балансовой стоимостью и его справедливой стоимостью на дату реклассификации [как определено в МСФО (IFRS) 9];

(d) расходы по налогам;

(e) [удален]

(ea) итоговая сумма прекращенной деятельности (см. МСФО (IFRS) 5);

(f)–(i)[удалены]

Информация, подлежащая представлению в отчете о прочем совокупном доходе

82А Раздел прочего совокупного дохода должен представлять статьи, отражающие суммы прочего совокупного дохода за период, классифицированные по своему характеру (включая долю в прочем совокупном доходе ассоциированного и совместного предприятий, учитываемую с использованием метода долевого участия) и сгруппированные в такие статьи прочего совокупного дохода, которые в соответствии с другими МСФО (IFRSs):

(a) не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка;

(b) впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка, когда будут выполняться определенные условия.

83 [Удален]

84 [Удален]

85 Предприятие должно представлять дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоги в отчете(ах), представляющем(их) прибыль или убыток и прочий совокупный доход, когда такое представление уместно для понимания финансовых результатов предприятия.

86 Поскольку воздействия различных видов деятельности предприятия, его операций и других событий различаются с точки зрения периодичности, потенциала получения прибыли или убытка и прогнозируемости, раскрытие информации о компонентах финансовых результатов помогает пользователям понять полученные финансовые результаты и прогнозировать будущие результаты. Предприятие включает дополнительные статьи в отчет(ы), представляющий(ие) прибыль или убыток и прочий совокупный доход, и корректирует используемые наименования и порядок представления статей, если это необходимо для пояснения элементов финансовых результатов. Предприятие рассматривает факторы, включающие существование, а также характер и функцию статей доходов и расходов. Например, финансовый институт может изменить наименования статей, чтобы обеспечить предоставление информации, уместной для описания деятельности финансового института. Предприятие представляет статьи доходов и расходов взаимозачетом (свернуто) только при соответствии критериям, изложенным в пункте 32.

87 Предприятие не должно представлять какие-либо статьи доходов и расходов в отчете(ах), представляющем(их) прибыль или убыток и прочий совокупный доход, или в примечаниях в качестве чрезвычайных статей.

Прибыль или убыток за период

88 Предприятие должно признать все статьи доходов и расходов за период в составе прибыли или убытка, если иное не требуется или не допускается в соответствии с требованиями МСФО.

89 Некоторые МСФО предусматривают обстоятельства, при которых предприятие признает определенные статьи не в составе прибыли или убытка за текущий период. МСФО (IAS) 8 предусматривает два таких обстоятельства: исправление ошибок и эффект изменения в учетной политике. Прочие МСФО требуют или разрешают исключение компонентов прочего совокупного дохода, которые удовлетворяют определению Концепции, из состава прибыли или убытка (см. пункт 7).

Прочий совокупный доход за период

90 Предприятие должно раскрыть сумму подоходного налога в отношении каждой статьи прочего совокупного дохода, включая корректировки при реклассификации, либо в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, либо в примечаниях.

91 Предприятие может представить статьи прочего совокупного дохода либо:

(a) за вычетом налоговых эффектов, либо

(b) до соответствующих налоговых эффектов с отражением одной суммы за совокупную сумму подоходного налога в отношении данных статей.

Если предприятие выбирает вариант (b), то оно должно распределить налог между статьями, которые могут впоследствии быть реклассифицированы в раздел прибыли или убытка, и статьями, которые не будут впоследствии реклассифицированы в раздел прибыли или убытка.

92 Предприятие должно раскрыть информацию о корректировках при реклассификации в отношении компонентов прочего совокупного дохода.

93 В прочих МСФО оговаривается, следует ли реклассифицировать и в каких случаях суммы, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, в состав прибыли или убытка. Такая реклассификация рассматривается в настоящем стандарте как корректировки при реклассификации. Корректировка при реклассификации включается в состав соответствующего компонента прочего совокупного дохода в том периоде, в котором корректировка реклассифицируется в состав прибыли или убытка. Данные суммы могли быть признаны в составе прочего совокупного дохода как нереализованные доходы в текущем или предыдущем периодах. Данные нереализованные доходы должны вычитаться из прочего совокупного дохода в периоде, в котором реализованные доходы реклассифицируются в состав прибыли или убытка, чтобы избежать их двойного включения в прочий совокупный доход.

94 Предприятие может представить корректировки при реклассификации в отчете(ах) о прибылях или убытках и прочем совокупном доходе или в примечаниях. Предприятие, представляющее корректировки при реклассификации в примечаниях, представляет статьи прочего совокупного дохода после внесения любых соответствующих корректировок при реклассификации.

95 Корректировки при реклассификации возникают, например, при выбытии иностранного подразделения [см. МСФО (IAS) 21] и в том случае, когда хеджируе-

мый прогнозируемый денежный поток влияет на прибыль или убыток [см. пункт 100 МСФО (IAS) 39].

96 Корректировки при реклассификации не возникают при изменениях прироста стоимости в результате переоценки, признанных в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38, или переоценке пенсионных планов с установленными выплатами, признанных в соответствии с МСФО (IAS) 19. Данные компоненты признаются в составе прочего совокупного дохода и не реклассифицируются в состав прибыли или убытка в последующие периоды. Изменения прироста стоимости в результате переоценки могут переноситься в состав нераспределенной прибыли в последующие периоды по мере использования или в случае прекращения признания данного актива [см. МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38].

Информация, подлежащая представлению в отчете(ах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе или в примечаниях

97 Если статьи доходов и расходов являются существенными, предприятие должно раскрывать их характер и сумму отдельно.

98 Обстоятельства, при которых статьи доходов и расходов подлежат отдельному раскрытию, включают следующие:

(а) уценка запасов до величины чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой стоимости, а также реверсирование таких списаний;

(б) реструктуризация деятельности предприятия и реверсирование любых оценочных резервов по затратам на реструктуризацию;

(с) выбытие объектов основных средств;

(д) выбытие инвестиций;

(е) прекращенная деятельность;

(ф) урегулирование судебных споров;

(г) прочие реверсивные записи в отношении резервов.

99 Предприятие должно представить анализ расходов, признанных в составе прибыли или убытка, с использованием классификации, основанной либо на характере затрат, либо на их функции в рамках предприятия в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию.

100 Представление предприятиями анализа, упомянутого в пункте 99, в отчете(ах), представляющем(их) прибыль или убыток или прочий совокупный доход, приветствуется.

101 Разбивка статей расходов используется для выделения компонентов финансовых результатов, которые могут различаться с точки зрения периодичности, потенциала получения прибыли или убытка и прогнозируемости. Представление указанного анализа производится с использованием одной из двух форм.

102 Первой формой анализа является метод «по характеру затрат». Предприятие объединяет расходы в составе прибыли или убытка в соответствии с их характером (например, амортизация основных средств, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и затраты на рекламу) без перераспределения в соответствии с их функцией в рамках предприятия. Этот метод прост в применении, поскольку нет необходимости перераспределять расходы на основе их функциональной классификации. Пример классификации на основе метода «по характеру затрат» выглядит следующим образом:

Выручка		X
Прочий доход		X
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	X	
Использованное сырье и расходные материалы	X	
Расходы на вознаграждение работникам	X	
Расходы на амортизацию	X	
Прочие расходы	X	
Итого расходов		(X)
Прибыль до налогов		X

103 Второй формой анализа является метод «по функции затрат» или метод «себестоимости продаж», при использовании которого расходы классифицируются в соответствии с их функцией в качестве составной части себестоимости продаж или, например, затрат на сбыт или административную деятельность. Предприятие, использующее этот метод, раскрывает как минимум себестоимость своих продаж отдельно от прочих расходов. Этот метод может обеспечить пользователям более уместную информацию по сравнению с классификацией расходов по их характеру, однако распределение затрат по их функциям может потребовать произвольного распределения и значительных профессиональных суждений. Пример классификации на основе метода «по функции затрат» выглядит следующим образом:

Выручка	X
Себестоимость продаж	(X)
Валовая прибыль	X
Прочий доход	X
Затраты на сбыт	(X)
Административные расходы	(X)
Прочие расходы	(X)
Прибыль до налогов	X

104 Предприятие, классифицирующее расходы на основе их функции, должно раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая затраты на амортизацию и расходы на вознаграждения работникам.

105 Выбор между методом «по функции затрат» и методом «по характеру затрат» зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера предприятия. Оба метода выделяют те затраты, которые могут изменяться, прямо или косвенно, с изменением объема продаж или производства предприятия. Поскольку каждый способ представления имеет свои преимущества для различных видов предприятий, настоящий стандарт требует, чтобы руководство выбрало наиболее уместный и надежный способ представления. Тем не менее, поскольку информация о характере затрат полезна при прогнозировании будущих потоков денежных средств, при использовании классификации на основе функции затрат требуется дополнительное раскрытие информации. В пункте 104 термин «вознаграждения работникам» употребляется в том же значении, что и в МСФО (IAS) 19.

Отчет об изменениях в капитале

Информация, подлежащая представлению в отчете об изменениях в капитале

106 Предприятие должно представлять отчет об изменениях в капитале, как того требует пункт 10. Отчет об изменениях в капитале включает следующую информацию:

- (а) общий совокупный доход за период, показывая отдельно итоговые суммы, относимые на собственников материнского предприятия и на неконтролирующие доли;
- (б) для каждого компонента капитала – эффект ретроспективного применения или ретроспективный пересчет, признанный в соответствии с МСФО (IAS) 8;
- (с) [удален];
- (д) для каждого компонента капитала – сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, отдельно раскрывая изменения, обусловленные:
 - (i) статьями прибыли или убытка;
 - (ii) статьями прочего совокупного дохода;
 - (iii) операциями с собственниками, действующими в этом качестве, отдельно отражая взносы, сделанные собственниками, и распределения в пользу собственников, а также изменений в непосредственных долях участия в дочерних предприятиях, которые не приводят к утрате контроля.

Информация, подлежащая представлению в отчете об изменениях в капитале или в примечаниях

106А По каждому компоненту капитала предприятие должно представить анализ прочего совокупного дохода с разбивкой по статьям либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях (см. пункт 106 (d) (ii)).

107 Предприятие должно представить либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях сумму дивидендов, признанную в качестве распределений в пользу собственников в течение периода, а также соответствующую сумму дивидендов на акцию.

108 В пункте 106 компоненты капитала включают, например, каждый класс вносимого капитала, накопленное сальдо по каждому классу прочего совокупного дохода и нераспределенной прибыли.

109 Изменения в капитале предприятия между двумя отчетными датами отражают увеличение или уменьшения его чистых активов за этот период. За исключением изменений, возникающих вследствие операций с собственниками капитала, действующими в этом качестве (такими, как взносы в капитал, выкуп собственных долевых инструментов предприятия и выплата дивидендов), и затрат, непосредственно связанных с такими операциями, общее изменение в капитале за период представляет собой общую сумму доходов и расходов, включая прибыли и убытки, полученные в результате деятельности предприятия в течение отчетного периода.

110 МСФО (IAS) 8 требует проведения ретроспективных корректировок для отражения изменений в учетной политике в той мере, в которой это возможно, если условия перехода на новый порядок учета в другом МСФО не требуют иного. МСФО

(IAS) 8 также требует проведения ретроспективного пересчета для исправления ошибок в той мере, в которой это возможно. Ретроспективные корректировки и ретроспективный пересчет не представляют собой изменения в капитале, но являются корректировками входящего сальдо нераспределенной прибыли, если какой-либо МСФО не требует ретроспективной корректировки другого компонента капитала. Пункт 106(b) требует, чтобы в отчете об изменениях в капитале была раскрыта информация об итоговых суммах корректировок для каждого компонента капитала отдельно в результате изменений в учетной политике и в результате исправления ошибок. Такие корректировки подлежат раскрытию за каждый предыдущий период и на начало текущего периода.

Отчет о движении денежных средств

111 Информация о движении денежных средств обеспечивает пользователей финансовой отчетности основой для оценки способности предприятия генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств и потребностей предприятия в использовании этих потоков денежных средств. МСФО (IAS) 7 устанавливает требования в отношении представления и раскрытия информации о движении денежных средств.

Примечания

Структура

112 Примечания должны:

- (а) представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и об используемой учетной политике в соответствии с пунктами 117–124;
- (б) раскрывать информацию, требуемую МСФО (IFRS), которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете;
- (с) обеспечивать информацию, которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете, но уместна в целях понимания любого из указанных отчетов.

113 Предприятие должно представлять примечания в упорядоченном виде в той мере, в которой это возможно. Предприятие должно делать перекрестную ссылку на информацию в примечаниях, относящуюся к каждой статье, представленной в отчетах о финансовом положении и о совокупном доходе, в отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется) и в отчете об изменениях в капитале, отчете о движении денежных средств.

114 Предприятие обычно представляет примечания в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сопоставлении ее с финансовой отчетностью других предприятий:

- (а) заявление о соответствии МСФО (IFRS) (см. пункт 16);
- (б) краткий обзор основных принципов учетной политики (см. пункт 117);
- (с) сопроводительная информация по статьям, представленным в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе, в отдельном отчете о прибылях и

убытках (если представляется) и в отчете об изменениях в капитале, отчете о движении денежных средств в том же порядке, что и порядок представления каждого отчета и каждой статьи;

(d) раскрытие прочей информации, в том числе:

- (i) условные обязательства [см. МСФО (IAS) 37] и непризнанные договорные обязательства;
- (ii) раскрытие нефинансовой информации, например цели и политика предприятия в области управления рисками [см. МСФО (IFRS) 7].

115 В некоторых случаях необходимо или целесообразно изменить порядок следования отдельных статей в примечаниях к отчетности. Например, предприятие может объединить информацию об изменениях в справедливой стоимости, признанных в прибыли или убытке, с информацией о сроках погашения финансовых инструментов, несмотря на то, что первое относится к отчету(ам), представляющему(им) прибыль или убыток и прочий совокупный доход, а последнее – к отчету о финансовом положении. Тем не менее, предприятию следует придерживаться упорядоченной структуры в той мере, в которой это возможно.

116 Предприятие может представить примечания, содержащие информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретных принципах учетной политики, в качестве отдельного компонента финансовой отчетности.

Раскрытие информации об учетной политике

117 В кратком обзоре основных принципов учетной политики предприятие должно раскрывать следующую информацию:

(a) база (или базы) оценки, использованная при составлении финансовой отчетности;

(b) прочие принципы учетной политики, которые представляются уместными для понимания финансовой отчетности.

118 Для предприятия важно информировать пользователей о базе или базах оценки, использованных в финансовой отчетности (например, историческая стоимость, текущая стоимость, чистая цена продажи, справедливая стоимость или возмещаемая стоимость), поскольку основа составления финансовой отчетности значительно влияет на проводимый пользователями анализ. Если предприятие использует в финансовой отчетности больше одной базы оценки, например в случае переоценки отдельных видов активов, достаточно указать категории активов и обязательств, к которым применяется каждая из баз оценки.

119 При принятии решения о том, следует ли раскрывать информацию о конкретном принципе учетной политики, руководство рассматривает вопрос о том, будет ли такое раскрытие информации полезно для понимания пользователями способа отражения операций, других событий и условий в финансовых результатах и финансовом положении, являющихся предметом отчетности. Раскрытие конкретных принципов учетной политики особенно полезно для пользователей, если такие принципы выбраны из числа альтернативных вариантов, предусмотренных МСФО. Примером может служить раскрытие информации о том, применяет ли предприятие справедливую стоимость или модель учета по фактическим затратам к своему инвестиционному имуществу [см. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»]. Неко-

торые МСФО содержат отдельное требование раскрыть информацию о конкретных принципах учетной политики, включая выбор, сделанный руководством из числа возможных альтернатив. Например, МСФО (IAS) 16 требует раскрытия базы оценки, использованной для отдельных видов основных средств.

120 Каждое предприятие принимает во внимание характер своей деятельности и то, какую политику ожидают увидеть пользователи финансовой отчетности предприятия применительно к данному виду предприятия. Например, пользователи ожидают, что предприятие, облагаемое налогами на прибыль, раскроет информацию о своей учетной политике в отношении налогов на прибыль, включая ту, которая применяется к отложенным налоговым обязательствам и активам. Если предприятие имеет значительное иностранное подразделение или проводит значительные операции в иностранной валюте, пользователи ожидают, что будет раскрыта информация об учетной политике в отношении признания положительных и отрицательных курсовых разниц.

121 Какой-либо принцип учетной политики может оказаться значительным с точки зрения характера деятельности предприятия, даже если суммы за текущий и предыдущий периоды не являются существенными. Также целесообразно раскрыть каждый принцип учетной политики, не являющийся предметом конкретных требований МСФО (IFRS), однако выбранный и применяемый в соответствии с МСФО (IAS) 8.

122 В кратком обзоре основных принципов учетной политики или в прочих примечаниях предприятие должно раскрыть информацию о профессиональных суждениях, за исключением связанных с расчетными оценками (см. пункт 125), которые были выработаны руководством в процессе применения различных принципов учетной политики и которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.

123 В процессе применения учетной политики руководство формирует различные профессиональные суждения, помимо связанных с расчетными оценками, которые могут оказать значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности. Например, руководство формирует профессиональные суждения при определении следующих вопросов:

(a) [удален]

(b) в какой момент времени все значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на финансовые активы и активы, сдаваемые в аренду, переходят к другим предприятиям;

(c) являются ли отдельные продажи товаров по существу соглашениями о финансировании и, следовательно, не приводят к возникновению выручки.

(d) [удален]

124 Раскрытие некоторой информации, предусмотренное пунктом 122, требуется и соответствии с другими МСФО. Например, МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях» требует, чтобы предприятие раскрывало информацию о суждениях, которые оно приняло при определении того, контролирует ли оно другое предприятие. МСФО (IAS) 40 требует раскрытия информации о критериях, выработанных предприятием для разграничения инвестиционного имущества и объектов недвижимости, занимаемых владельцем или удерживаемых для продажи в ходе обычной деятельности, в случаях, когда классификация недвижимости вызывает затруднения.

Источники неопределенности расчетных оценок

125 Предприятие должно раскрыть информацию о допущениях, касающихся будущего, и прочих основных источниках неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода, которые заключают в себе значительный риск возникновения необходимости вносить существенные корректировки в балансовую стоимость активов и обязательств в следующем финансовом году. Применительно к таким активам и обязательствам примечания должны содержать подробную информацию об:

- (a) их характере;
- (b) их балансовой стоимости на конец отчетного периода.

126 Определение балансовой стоимости некоторых активов и обязательств требует расчетной оценки воздействия будущих событий, возникновение которых неопределенно, на эти активы и обязательства на конец отчетного периода. Например, при отсутствии рыночных цен по недавно заключенным сделкам, для оценки возмещаемой стоимости различных видов основных средств, воздействия технологического устаревания на запасы, резервов, зависящих от исхода продолжающихся судебных разбирательств, и долгосрочных обязательств, предусматривающих выплаты работникам, таких, как пенсионные обязательства, необходимо использовать расчетные оценки в отношении будущего. Эти расчетные оценки предполагают допущения о таких статьях, как корректировка потоков денежных средств или используемых ставок дисконтирования с учетом риска, будущие изменения в размере заработной платы и будущие изменения в ценах, влияющие на прочие затраты.

127 Допущения и прочие источники неопределенности расчетных оценок, раскрытые в соответствии с пунктом 125, относятся к расчетным оценкам, которые требуют от руководства наиболее трудных, субъективных или сложных профессиональных суждений. По мере увеличения количества переменных и допущений, влияющих на возможное будущее разрешение неопределенности, эти профессиональные суждения становятся все более субъективными и сложными, и вероятность того, что впоследствии придется вносить существенные корректировки в балансовую стоимость активов и обязательств, обычно повышается соответствующим образом.

128 Раскрытие информации, предусмотренной пунктом 125, не требуется в отношении активов и обязательств, которые заключают в себе значительный риск существенного изменения балансовой стоимости в течение следующего финансового года, если на конец отчетного периода она оценивается по справедливой стоимости на основе котировочной цены на идентичный актив или обязательство на активном рынке.

129 Предприятие представляет информацию, раскрытие которой предусмотрено пунктом 125, таким образом, чтобы помочь пользователям финансовой отчетности понять профессиональные суждения руководства о будущем и о прочих источниках неопределенности расчетных оценок. Характер и объем предоставляемой информации зависит от характера допущений и прочих обстоятельств. Примерами видов раскрываемой информации являются:

- (a) характер допущения или иной неопределенности расчетных оценок;
- (b) чувствительность балансовой стоимости к методам, допущениям и расчетным оценкам, на которых основывается ее расчет, включая причины чувствительности;

(c) ожидания в отношении разрешения неопределенности и диапазон вариантов разрешения неопределенности, которые, по разумным оценкам, могут иметь место в следующем финансовом году применительно к балансовой стоимости соответствующих активов и обязательств;

(d) объяснение изменений, внесенных в прошлые допущения, касающиеся этих активов и обязательств, если неопределенность остается неразрешенной.

130 Настоящий стандарт не требует от предприятия раскрывать информацию о бюджете или прогнозных оценках при раскрытии информации, предусмотренной пунктом 125.

131 Иногда практически невозможно раскрыть информацию о размерах возможного воздействия какого-либо из основных допущений или других источников неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода. В таких случаях предприятие при раскрытии информации указывает, что, исходя из имеющихся знаний, существует обоснованная возможность того, что варианты разрешения неопределенности в следующем финансовом году, отличающиеся от сделанных допущений, могут потребовать существенной корректировки балансовой стоимости соответствующего актива или обязательства. Во всех случаях предприятие раскрывает характер и балансовую стоимость конкретного актива или обязательства (или вида активов или обязательств), затронутого допущением.

132 Предусмотренное пунктом 122 раскрытие информации о конкретных профессиональных суждениях руководства, сформированных в ходе применения учетной политики предприятия, не связано с раскрытием информации об источниках неопределенности расчетных оценок в соответствии с пунктом 125.

133 Другие МСФО требуют раскрытия информации о некоторых допущениях, которое в противном случае потребовалось бы в соответствии с пунктом 125. Например, МСФО (IAS) 37 при определенных обстоятельствах требует раскрытия информации об основных допущениях, касающихся будущих событий, которые оказывают воздействие на различные виды резервов. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» требует раскрытия информации о значительных допущениях (включая метод(ы) оценки и исходную информацию), применяемых предприятием при оценке справедливой стоимости активов и обязательств, подлежащих учету по справедливой стоимости.

Капитал

134 Предприятие должно раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценивать цели, политику и процессы предприятия в области управления капиталом.

135 Для соблюдения пункта 134 предприятие раскрывает следующую информацию:

(a) качественная информация о целях, политике и процессах предприятия в области управления капиталом, включая следующее:

- (i) описание того, что предприятие считает предметом управления капиталом;
- (ii) если предприятие подчиняется внешним требованиям в отношении капитала, характер таких требований и то, как эти требования учитываются при управлении капиталом;

(iii) как предприятие выполняет свои задачи в области управления капиталом;

(b) совокупные количественные данные, относящиеся к предмету управления капиталом. Некоторые предприятия считают определенные финансовые обязательства (например, некоторые формы субординированного долга) составляющей капитала. Другие предприятия исключают некоторые компоненты собственного капитала (например, компоненты, возникающие в результате хеджирования денежных потоков) из состава капитала;

(c) любые изменения в (a) и (b) по сравнению с предыдущим периодом;

(d) выполняло ли предприятие в отчетном периоде внешние требования к капиталу, которые оно обязано выполнять;

(e) в случае невыполнения предприятием этих внешних требований к капиталу, последствия таких нарушений.

Предприятие основывает раскрытие указанной информации на внутренней информации, предоставляемой старшему руководящему персоналу предприятия.

136 Предприятие может управлять капиталом различными способами и подчиняться целому ряду различных требований к капиталу. Например, конгломерат может включать предприятия, которые осуществляют страховую и банковскую деятельность, и эти предприятия могут работать в нескольких юрисдикциях. Если раскрытие совокупной информации о требованиях к капиталу и о том, каким образом осуществляется управление капиталом, не обеспечивает полезную информацию или искажает понимание капитальных ресурсов предприятия пользователем финансовой отчетности, предприятие должно раскрыть информацию отдельно по каждому требованию к капиталу, которое оно обязано выполнять.

Финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как долевы

136А В отношении финансовых инструментов с правом обратной продажи, классифицируемых как долевы инструменты, предприятие должно раскрыть следующую информацию (в той степени, в которой она не раскрывается ни в одном другом отчете):

(a) совокупные количественные данные о сумме, классифицируемой как долевой инструмент;

(b) свои цели, политику и процессы по управлению его обязательства по обратной покупке или выкупу инструментов по требованию держателей инструментов, включая любые изменения по сравнению с предыдущим периодом;

(c) ожидаемый отток денежных средств при выкупе или обратной покупке данного класса финансовых инструментов;

(d) информация о том, как был определен ожидаемый отток денежных средств при выкупе или обратной покупке.

Раскрытие прочей информации

137 В примечаниях к финансовой отчетности предприятие должно раскрыть следующую информацию:

(a) сумма дивидендов, предложенных или объявленных до даты утверждения финансовой отчетности, но не признанных в качестве распределения прибыли в пользу собственников в течение отчетного периода, а также соответствующая сумма в расчете на одну акцию;

(b) сумма любых непризнанных дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям.

138 Предприятие должно раскрыть следующую информацию, если такие раскрытия еще не были сделаны в каком-либо ином документе, публикуемом вместе с финансовой отчетностью:

(a) постоянное место нахождения и организационно-правовая форма предприятия, страна его регистрации и юридический адрес (или основное место ведения хозяйственной деятельности, если оно отличается от юридического адреса);

(b) описание характера операций и основных направлений деятельности предприятия;

(c) наименование материнского предприятия и фактического материнского предприятия группы;

(d) для предприятия с ограниченным сроком службы, информация, касающаяся срока его службы.

Переход к новому порядку учета и дата вступления в силу

139 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет настоящий стандарт для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

139А МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.) внес поправки в пункт 106. Предприятие должно применять настоящую поправку для годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 27 (с поправками 2008 г.) для более раннего периода, поправка должна применяться для данного более раннего периода. Поправка должна применяться ретроспективно.

139В Поправки «Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации» (Поправки в МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенные в феврале 2008 г., изменили пункт 138 и внесли пункты 8А, 80А и 136А. Предприятие должно применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт и применить поправки в МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7 и Разъяснении КРМФО (IFRIC) 2 «Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты» одновременно.

139С В пункты 68 и 71 были внесены поправки публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в мае 2008 г. Предприятие должно применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой

даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

139D Пункт 69 был добавлен публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в апреле 2009 г. Предприятие должно применить данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет поправку для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

139E [Удален]

139F В пункты 106 и 107 были внесены поправки публикацией «Улучшения в МСФО», выпущенной в мае 2010 г. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается.

139G МСФО (IFRS) 9, выпущенный в октябре 2010 года, внес поправки в пункты 7, 68, 71, 82, 93, 95 и 123 и удалил пункт 139E. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 9, в редакции, выпущенной в октябре 2010 года.

139H МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 12, выпущенные в мае 2011 года, внесли поправки в пункты 4, 119, 123 и 124. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 12.

139I МСФО (IFRS) 13, выпущенный в мае 2011 года, внес поправки в пункты 128 и 133. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 13.

139J Документ «Представление статей прочего совокупного дохода» [Поправки к МСФО (IAS) 1], выпущенный в июне 2011 года, внес поправки в пункты 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 и 115, добавил пункты 10А, 81А, 81В и 82А, удалил пункты 12, 81, 83 и 84. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2012 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет данные поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

139K МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года) внес поправки в определение «прочего совокупного дохода» в пункте 7 и пункте 96. Предприятие должно применять данные поправки вместе с МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года).

139L Документ «Ежегодные усовершенствования Международных стандартов финансовой отчетности, период 2009–2011 гг.», выпущенный в мае 2012 г., внес изменения в пункты 10, 38 и 41, удалил пункты 39–40 и добавил пункты 38А–38D и 40А–40D. Организация должна применять настоящую поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 г. или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применяет настоящую поправку для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 1 (в редакции 2003 г.)

140 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» в редакции 2003 г. с поправками 2005 г.

ПРИЛОЖЕНИЕ Б
(справочное)

**Международный стандарт финансовой отчетности
(IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов
финансовой отчетности»**

Цель

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

- (a) является прозрачной для пользователей и сопоставимой со всеми другими представленными периодами;
- (b) обеспечивает приемлемую отправную точку для бухгалтерского учета согласно *Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS)*;
- (c) затраты на подготовку которой не превышают выгод для пользователей.

Сфера применения

2 Предприятие должно применять настоящий стандарт МСФО (IFRS):

- (a) в первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS);
 - (b) в любой промежуточной финансовой отчетности, если таковая имеется, представляемой согласно МСФО (IAS) 34 «*Промежуточная финансовая отчетность*» за часть периода, охватываемого первой и второй отчетностью по МСФО (IFRS).
- 3 Первой финансовой отчетностью предприятия по МСФО (IFRS) является первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие принимает Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), четко и безоговорочно заявляя в такой финансовой отчетности о ее соответствии МСФО (IFRS). Финансовая отчетность по МСФО (IFRS) является финансовой отчетностью предприятия по МСФО (IFRS), если, например, пункт (a) представляло финансовую отчетность за последний предшествующий период:
- (i) согласно национальным требованиям, которые соответствуют Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) не во всех отношениях;
 - (ii) в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS) во всех отношениях, кроме того факта, что финансовая отчетность не содержала четкого и безоговорочного заявления о том, что она соответствует Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS);
 - (iii) содержащую четкое и безоговорочное заявление о том, что она соответствует некоторым, но не всем МСФО (IFRS);
 - (iv) согласно национальным требованиям, не соответствующим Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) с использованием некоторых отдель-

- ных МСФО (IFRS) для учета статей, по которым не существовало национальных требований;
- (v) согласно национальным требованиям, с включением сверки некоторых сумм с суммами, определенными согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS);
- (b) подготовило финансовую отчетность согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) только для внутреннего пользования, не сделав ее доступной собственникам предприятия или любым другим внешним пользователям;
- (c) подготовило пакет отчетности согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) для целей консолидации без подготовки полного комплекта финансовой отчетности, как определено в МСФО (IAS) 1 «*Представление финансовой отчетности*» (в редакции 2007 г.); или
- (d) не представляло финансовую отчетность за предыдущие периоды.

4 Настоящий стандарт МСФО (IFRS) применяется, когда предприятие впервые применяет Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). Он не применяется, если, например, предприятие:

- (a) прекращает представление финансовой отчетности согласно национальным требованиям, если оно до этого представило наряду с такой отчетностью также и другой комплект финансовой отчетности, содержащий четкое и безоговорочное заявление о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS);
- (b) представляло финансовую отчетность за предыдущий год согласно национальным требованиям, и эта финансовая отчетность содержала четкое и безоговорочное заявление о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS);
- (c) представляло финансовую отчетность за предыдущий год, в которой содержалось четкое и безоговорочное заявление о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS), даже если в отношении этой финансовой отчетности было составлено аудиторское заключение с оговоркой.

4А Несмотря на требования пунктов 2 и 3, организация, которая применяла МСФО (IFRS) в предшествующем отчетном периоде, но последний комплект годовой финансовой отчетности которой за предыдущий период не содержал четкого и безоговорочного заявления о соответствии МСФО (IFRS), должна либо применить настоящий МСФО (IFRS), либо же применить МСФО (IFRS) ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», как если бы данная организация не допускала перерыва в применении МСФО (IFRS).

4В Организация, которая решает не применять настоящий МСФО (IFRS) в соответствии с пунктом 4А, должна, тем не менее, применить требования к раскрытию информации, содержащиеся в пунктах 23А – 23В МСФО (IFRS) 1 в дополнение к требованиям МСФО (IAS) 8 в отношении раскрытия информации.

5 Настоящий стандарт не применяется к изменениям в учетной политике, сделанным предприятием, уже применяющим Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). Такие изменения являются предметом:

- (a) требований по изменениям в учетной политике, содержащимся в МСФО (IAS) 8 «*Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки*»; и
- (b) специальных требований переходного периода, содержащихся в других МСФО (IFRS).

Начальный отчет о финансовом положении по МСФО (IFRS)

6 Предприятие должно подготовить и представить начальный отчет о финансовом положении по МСФО (IFRS) на дату перехода на МСФО (IFRS). Это является начальной точкой для подготовки финансовой отчетности предприятия в соответствии с МСФО (IFRS).

Учетная политика

7 Предприятие должно использовать единую учетную политику при подготовке начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) и во всех периодах, представленных в его первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS). Эта учетная политика должна соответствовать всем МСФО (IFRS), действующим на конец первого отчетного периода, по которому предприятие составляет отчетность по МСФО (IFRS), кроме случаев, оговоренных в пунктах 13–19 и приложениях В–Е.

8 Предприятие не должно применять другие версии МСФО (IFRS), действовавшие ранее. Предприятие может применять новый МСФО (IFRS), который еще не стал обязательным к применению, если разрешается его досрочное применение.

Пример: Последовательное применение последней версии МСФО (IFRS)

Исходная информация

Конец первого отчетного периода, по которому предприятие А составляет отчетность по МСФО (IFRS) 31 декабря 2015 г. Предприятие А решает представлять сравнительную информацию в этой финансовой отчетности только за один год (см. пункт 21). Следовательно, датой его перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) является начало рабочего дня 1 января 2014 г. (или также конец рабочего дня 31 декабря 2013 г.). Предприятие А ежегодно представляло финансовую отчетность согласно его **предыдущим ОПБУ** на 31 декабря каждого года вплоть до 31 декабря 2014 г. включительно.

Применение требований

Предприятию А следует применять МСФО (IFRS), действующие для периодов, заканчивающихся 31 декабря 2015 г.:

(а) при подготовке и представлении своего начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) на 1 января 2014 г.; и

(б) при подготовке и представлении своего отчета о финансовом положении на 31 декабря 2015 г. (включая сравнительные суммы по состоянию на 31 декабря 2014 г.), отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 2015 г. (включая сравнительные суммы за 2014 г.) и раскрытия информации (включая сравнительную информацию за 2014 г.).

Если новый МСФО (IFRS) еще не стал обязательным, но его ранее применение разрешается, то предприятию А разрешается, но от него не требуется, применять этот стандарт в своей первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS).

9 Условия переходного периода в других МСФО (IFRS) применяются к изменениям в учетной политике, сделанным предприятием, уже применяющим МСФО (IFRS); они не используются *предприятием, впервые применяющим МСФО (IFRS)*, при переходе на МСФО (IFRS), кроме случаев, оговоренных в приложениях В–Е.

10 Кроме случаев, описанных в пунктах 13–19 и приложениях В–Е, предприятие должно в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS):

(а) признавать все активы и обязательства, признание которых требуется в МСФО (IFRS);

(б) не признавать статьи в качестве активов или обязательств, если МСФО (IFRS) не разрешают такое признание;

(с) реклассифицировать статьи, признанные предприятием согласно предыдущим ОПБУ как один вид активов, обязательств или компонентов капитала, но являющиеся другим видом активов, обязательств или компонентов капитала согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS);

(д) применять МСФО (IFRS) при оценке всех признанных активов и обязательств.

11 Учетная политика, применяемая предприятием при подготовке начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS), может отличаться от учетной политики, применяемой им на ту же дату при использовании предыдущих ОПБУ. Следовательно, корректировки возникают в результате событий и операций, имевших место до даты перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). Поэтому предприятие должно признавать эти корректировки непосредственно в нераспределенной прибыли (или, если это уместно, в другой категории капитала) на дату перехода на МСФО (IFRS).

12 Настоящий МСФО (IFRS) устанавливает две категории исключений из принципа обязательного соответствия начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) каждому стандарту МСФО (IFRS):

(а) пункты 14–17 и приложение В запрещают ретроспективное применение некоторых аспектов других МСФО (IFRS);

(б) Приложения С–Е освобождают от некоторых требований других МСФО (IFRS).

Исключения ретроспективного применения в других МСФО (IFRS)

13 Настоящий МСФО (IFRS) запрещает ретроспективное применение некоторых аспектов других МСФО. Эти исключения изложены в пунктах 14–17 и приложении В.

Расчетные оценки

14 Расчетные оценки предприятия согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) на дату перехода на МСФО (IFRS) должны соответствовать расчетным оценкам, сделанным на ту же дату согласно предыдущим ОПБУ (после корректировок, отражающих разницу в учетных политиках), если не существует объективного свидетельства, что такие расчетные оценки были ошибочными.

15 Предприятие может получить информацию после даты перехода на МСФО (IFRS) о расчетных оценках, которые оно сделало согласно предыдущим ОПБУ. Согласно пункту 14 предприятие должно учитывать получение этой информации таким же образом, как и некорректирующие события после отчетного периода согласно МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода». Например, допустим, что дата перехода предприятия на МСФО (IFRS) – 1 января 2014 г., и новая информация на 15 июля 2014 г. требует пересмотра расчетной оценки, сделанной согласно предыдущим ОПБУ на 31 декабря 2013 г. Предприятие не должно отражать эту новую информацию в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) (за исключением случаев, когда расчетные оценки нуждаются в корректировке на разницы в учетных политиках или существует объективное свидетельство того, что расчетные оценки были ошибочными.) Взамен этого предприятие должно отражать эту новую информацию в своем отчете о прибылях и убытках (или, если это уместно, в качестве прочего совокупного дохода) за год, заканчивающийся 31 декабря 2014 г.

16 Предприятию может понадобиться произвести расчетные оценки согласно МСФО (IFRS) на дату перехода на МСФО (IFRS), которые не требовались на эту дату согласно предыдущим ОПБУ. Для достижения соответствия с МСФО (IAS) 10 эти расчетные оценки согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) должны отражать условия, существовавшие на дату перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). В частности, на дату перехода на МСФО (IFRS) расчетные оценки рыночных цен, процентных ставок или обменных курсов иностранных валют должны отражать рыночные условия на эту дату.

17 Пункты 14–16 применяются к начальному отчету о финансовом положении по МСФО (IFRS). Они также применяются к сравнительному периоду, представленному в первой финансовой отчетности предприятия по МСФО (IFRS); в этом случае ссылки на дату перехода на МСФО (IFRS) заменяются ссылками на конец этого сравнительного периода.

Освобождение от требований других МСФО (IFRS)

18 Предприятие может выбирать использование одного или нескольких из освобождений, содержащихся в приложениях С–Е. Предприятие не должно применять эти исключения по аналогии с другими статьями.

19 [Удален]

Представление и раскрытие информации

20 Настоящий МСФО (IFRS) не предусматривает исключений из требований к представлению и раскрытию информации в других МСФО (IFRS).

Сравнительная информация

21 Первая финансовая отчетность организации, подготовленная по МСФО (IFRS), должна включать, по крайней мере, три отчета о финансовом положении, два

отчета о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата, два отчета о прибылях и убытках (если таковые представляются отдельно), два отчета о денежных потоках, два отчета об изменениях в собственном капитале, и соответствующие примечания, включая сравнительную информацию для всех представленных отчетов.

Сравнительная информация, не удовлетворяющая требованиям МСФО (IFRS) и сводки данных за предыдущие годы

22 Некоторые предприятия представляют сводки выборочных данных за периоды, предшествующие первому периоду, для которого они представляют полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО (IFRS). Настоящий стандарт не требует, чтобы такие выдержки соответствовали требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS) по признанию и оценке. Более того, некоторые предприятия представляют сравнительную информацию в соответствии с предыдущими ОПБУ так же, как и сравнительную информацию, требуемую в МСФО (IAS) 1. В любой финансовой отчетности, содержащей выдержки или сравнительную информацию согласно предыдущим ОПБУ, предприятие должно:

(а) четко выделить информацию, представленную согласно предыдущим ОПБУ, как подготовленную не в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS);

(б) раскрыть характер основных корректировок, которые сделали бы ее соответствующей Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS). Предприятию не нужно определять количественную оценку таких корректировок.

Пояснения к переходу на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)

23 Предприятие должно пояснить, как переход от предыдущих ОПБУ к МСФО (IFRS) повлиял на его финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств.

23А Организация, применявшая МСФО (IFRS) в предыдущем периоде, так как описано в пункте 4А, должна раскрыть следующую информацию:

(а) причину, по которой она приостановила применение МСФО (IFRS);

(б) причину, по которой она возобновляет применение МСФО (IFRS).

23В Если организация, действуя согласно пункту 4А, решает не применять МСФО (IFRS) 1, то такая организация должна объяснить причины, по которым она решает применять МСФО (IFRS), как если бы она не допускала перерыва в применении МСФО (IFRS).

Сверки

24 Для соответствия пункту 23 первая финансовая отчетность предприятия по МСФО (IFRS) должна включать:

(а) сверки капитала, отраженного в отчете согласно предыдущим ОПБУ, с капиталом согласно МСФО (IFRS) на обе следующие даты:

- (i) дату перехода на МСФО (IFRS);
- (ii) дату окончания последнего периода, представленного в последней годовой финансовой отчетности предприятия согласно предыдущим ОПБУ;

(b) сверку общего совокупного дохода по МСФО (IFRS) за самый последний период самой последней годовой финансовой отчетности предприятия. Отправной точкой для такой сверки должен быть общий совокупный доход согласно предыдущим ОПБУ за тот же самый период или, если предприятие не отражало данный показатель, прибыль или убыток согласно предыдущим ОПБУ;

(c) в случае если предприятие впервые признавало или восстанавливало какие-либо убытки от обесценения при подготовке начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS), раскрытия, которые требовались бы согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», если бы предприятие признало эти убытки от обесценения то реверсивные записи по ним отражались в периоде, начинающемся с даты его перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS).

25 Сверки, требуемые пунктами 24(a) и (b), должны быть достаточно подробными, чтобы позволить пользователям понять существенные корректировки отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе. Если предприятие представляло отчет о движении денежных средств согласно предыдущим ОПБУ, то предприятие также должно пояснить существенными доказательствами корректировки в отчете о движении денежных средств.

26 Если предприятие узнало об ошибках, сделанных при использовании предыдущих ОПБУ, в сверках, требуемых пунктами 24(a) и (b), должны быть проведены различия между корректировкой таких ошибок и изменениями в учетной политике.

27 МСФО (IAS) 8 не применяется к изменениям в учетной политике, которые вносит предприятие в связи с первым применением МСФО. Таким образом, требования МСФО (IAS) 8, касающиеся изменений в учетной политике, не применяются в первой финансовой отчетности предприятия, подготовленной в соответствии с МСФО.

27A Если в течение периода, охватываемого его первой финансовой отчетностью, подготовленной в соответствии с МСФО, предприятие вносит изменения в свою учетную политику или использование исключений, содержащихся в настоящем стандарте, то оно должно пояснить внесенные изменения между его первой промежуточной финансовой отчетностью по МСФО и первой финансовой отчетностью, подготовленной по МСФО в соответствии с пунктом 23, а также оно должно обновить сверки, требуемые в соответствии с пунктами 24(a) и (b).

28 Если предприятие не представляло финансовую отчетность за предыдущие периоды, то этот факт должен быть раскрыт в его финансовой отчетности, впервые подготовленной по МСФО (IFRS).

Определение финансовых активов или финансовых обязательств

29 Предприятие вправе классифицировать ранее признанный финансовый актив как финансовый актив, оцененный по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, в соответствии с пунктом D19A. Предприятие должно раскрыть справедливую стоимость на дату классификации тех

финансовых активов, по которым оно воспользовалось таким правом, а также их классификацию и балансовую стоимость в предыдущей финансовой отчетности.

29A Предприятие вправе классифицировать ранее признанное финансовое обязательство как финансовое обязательство по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, в соответствии с пунктом D19. Предприятие должно раскрыть справедливую стоимость на дату классификации тех финансовых обязательств, по которым оно воспользовалось таким правом, а также их классификацию и балансовую стоимость в предыдущей финансовой отчетности.

Использование справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости

30 Если предприятие использует справедливую стоимость в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) в качестве *условной первоначальной стоимости* для статьи основных средств, инвестиционного имущества или нематериального актива (см. пункты D5 и D7), то финансовая отчетность предприятия, впервые подготовленная по МСФО (IFRS), должна раскрывать по каждой отдельной статье в начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS):

- (a) сумму этих справедливых стоимостей;
- (b) сумму корректировок балансовых стоимостей, отраженных в отчете согласно предыдущим ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости инвестиций в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия

31 Аналогичным образом, если предприятие использует условную первоначальную стоимость в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) для учета инвестиций в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия в своей отдельной финансовой отчетности (см. пункт D15), то первая отдельная финансовая отчетность предприятия по МСФО (IFRS) должна раскрывать следующую информацию:

- (a) совокупная условная первоначальная стоимость таких инвестиций, для которых условной первоначальной стоимостью является их балансовая стоимость по предыдущим ОПБУ;
- (b) совокупная условная первоначальная стоимость таких инвестиций, для которых условной первоначальной стоимостью является их справедливая стоимость;
- (c) совокупные корректировки справедливой стоимости, отраженной согласно предыдущим ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости активов нефти и газа

31A Если предприятие использует освобождение, раскрытое в пункте D8A(b), в отношении всех нефтегазовых активов, оно должно раскрыть этот факт и основания, по которым балансовые стоимости по предыдущим ОПБУ были распределены.

Использование условной первоначальной стоимости для операций, подлежащих тарифному регулированию

31В Если предприятие использует исключение, содержащееся в пункте D8B для операций, подлежащих тарифному регулированию, оно должно раскрыть это факт, а также основу, используемую для определения балансовой стоимости в соответствии с предыдущими ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости после тяжелой гиперинфляции

31С Если предприятие выбирает оценивание активов и обязательств по справедливой стоимости и использование этой справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) в результате тяжелой гиперинфляции (см. пункты D26–D30), то первая финансовая отчетность предприятия, подготовленная в соответствии с МСФО, должна раскрывать объяснение о том, как и почему предприятие использовало, а затем перестало использовать функциональную валюту, имеющую обе следующие характеристики:

(а) надежный общий индекс цен, недоступный для всех предприятий с операциями и балансами в валюте;

(б) отсутствие взаимозаменяемости между валютой и относительно устойчивой иностранной валютой.

Промежуточная финансовая отчетность

32 В целях выполнения требований пункта 23 при представлении промежуточной финансовой отчетности согласно МСФО (IAS) 34 за часть периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО (IFRS), предприятие должно удовлетворять следующим требованиям в дополнение к требованиям МСФО (IAS) 34:

(а) Если предприятие представляло промежуточную финансовую отчетность за сопоставимый промежуточный период непосредственно предшествующего финансового года, каждая такая промежуточная финансовая отчетность должна включать:

- (i) сверку капитала согласно предыдущим ОПБУ на конец такого сопоставимого промежуточного периода с капиталом согласно МСФО на эту дату;
- (ii) сверку его общего совокупного дохода согласно МСФО за такой сопоставимый промежуточный период (текущего и нарастающим итогом с начала года). Отправной точкой для такой сверки является общий совокупный доход согласно предыдущим ОПБУ за этот период или, если предприятие не представляет такой показатель, прибыль или убыток в соответствии с предыдущими ОПБУ.

(б) В дополнение к сверкам, требуемым в пункте (а), первая промежуточная финансовая отчетность предприятия, составленная в соответствии с МСФО (IAS) 34, за часть периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО, должна

включать сверки, описанные в пунктах 24(а) и (б) (дополненные деталями, требуемыми в пунктах 25 и 26), или перекрестную ссылку на какой-либо другой опубликованный документ, содержащий эти сверки.

(с) Если предприятие вносит изменения в свою учетную политику и использование исключений, содержащихся в настоящем стандарте, оно должно пояснить изменения в каждой такой промежуточной финансовой отчетности в соответствии с пунктом 23 и обновить сверки, которые требуются согласно пунктам (а) и (б).

33 В МСФО (IAS) 34 требуется минимум раскрытий, что основано на допущении, что пользователи промежуточной финансовой отчетности также имеют доступ к самой последней годовой финансовой отчетности. Однако в МСФО (IAS) 34 также требуется, чтобы предприятие раскрывало «любые события или операции, существенные для понимания текущего промежуточного периода». Таким образом, если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), в своей последней годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с предыдущими ОПБУ, не раскрывало информацию, существенную для понимания текущего промежуточного периода, то его промежуточная финансовая отчетность должна раскрыть эту информацию или включить перекрестную ссылку на другой, включающий ее, опубликованный документ.

Дата вступления в силу

34 Предприятие должно применять настоящий МСФО (IFRS), если финансовая отчетность предприятия, впервые подготовленная по МСФО (IFRS), составлена для периода, начинающегося 1 июля 2009 г. или после этой даты. Разрешается применение стандарта в отношении более ранних периодов.

35 Предприятие должно применять поправки, содержащиеся в пунктах D1(n) и D23, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 23 «*Затраты по займам*» (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то данные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

36 МСФО (IFRS) 3 «*Объединения бизнеса*» (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункты 19, C1 и C4ф и (g). Если предприятие применяет МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) к более раннему периоду, то указанные поправки следует применять в отношении такого более раннего периода.

37 МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*» (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункты 13 и B7. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) к более раннему периоду, то указанные поправки следует применять в отношении такого более раннего периода.

38 *Стоимость инвестиций в дочернее, совместно контролируемое или ассоциированное предприятие* [Поправки в МСФО (IFRS) 1 и МСФО (IAS) 27] дополнили пункты 31, D1(g), D14 и D15. Предприятие должно применять эти пункты к годовым периодам, начинающимся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет данные пункты в отношении более раннего периода, то предприятие должно раскрыть этот факт.

39 Публикация «*Улучшения в МСФО (IFRS)*», осуществленная в мае 2008 г., внесла поправки в пункт B7. Предприятие должно применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.) к более раннему

периоду, то указанные поправки следует применять в отношении такого более раннего периода.

39А Публикация «Дополнительные освобождения для предприятий, впервые применяющих МСФО», осуществленная в июле 2009 года, добавила пункты 31А, D8А, D9А и D21А и внесла поправки в пункты D1(с), (d) и (l). Предприятие должно применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.

39В [Удален]

39С Разъяснение КРМФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами» добавило пункт D25. Предприятие должно применять данную поправку при применении Разъяснения КРМФО (IFRIC) 19.

39D Публикация 1 «Ограниченное освобождение от представления сравнительных раскрытий в соответствии с МСФО 7 для предприятий, впервые применяющих МСФО» (поправки в МСФО (IFRS) 1), осуществленная в январе 2010 года, добавила пункт E3. Предприятие должно применять эту поправку к годовым периодам, начинающимся 1 июля 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет данную поправку в отношении более раннего периода, то предприятие должно раскрыть этот факт.

39Е Посредством документа «Улучшения в МСФО», выпущенного в мае 2010 г., были добавлены пункты 27А, 31В и D8В и внесены поправки в пункты 27, 32, D1(с) и D8. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении отчетных периодов, начинающихся 1 января 2011 года или после этой даты. Досрочное применение разрешается. В случае если предприятие применяет поправки в отношении более раннего периода, то оно должно раскрыть этот факт. Предприятиям, которые применяли МСФО в отношении периодов до даты вступления в силу МСФО (IFRS) 1 или применяли МСФО (IFRS) 1 в предыдущем периоде, разрешается применять поправку в пункте D8 ретроспективно в первом отчетном году вступления указанной поправки в силу. Предприятие, применяющее пункт D8 ретроспективно, должно раскрыть этот факт.

39F Посредством документа «Раскрытие информации – передача финансовых активов» [Поправки в МСФО (IFRS) 7], опубликованного в октябре 2010 г., добавлен пункт E4. Предприятие должно применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2011 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие досрочно применяет данную поправку, оно должно раскрыть этот факт.

39G Посредством МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», выпущенного в октябре 2010 года, были внесены поправки в пункты 29, B1–B5, D1(j), D14, D15, D19 и D20, добавлены пункты 29А, B8, B9, D19А–D19D, E1 и E2, и удален пункт 39В. Предприятие должно применять эти поправки, когда оно применяет МСФО (IFRS) 9 в редакции октября 2010 года.

39I МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», выпущенные в мае 2011 года, внесли поправки в пункты 31, B7, C1, D1, D14 и D15 и добавили пункт D31. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

39J МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», выпущенный в мае 2011 года, удалил пункт 19, внес изменения в определение справедливой стоимости в приложении А, а также внес поправки в пункты D15 и D20. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 13.

39K Документ «Представление статей прочего совокупного дохода» [Поправки к МСФО (IAS) 1], выпущенный в июне 2011 года, внес поправки в пункт 21. Предприятие должно применять указанную поправку при применении МСФО (IAS) 1 с учетом поправок, внесенных в июне 2011 г.

39L МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года) внес поправки в пункт D1, удалил пункты D10 и D11 и добавил пункт E5. Предприятие должно применять данные поправки вместе с МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года).

39M Разъяснением КРМФО (IFRIC) 20 «Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения» был добавлен пункт D32 и изменен пункт D1. Организация должна применять данные поправки, если она применяет Разъяснение КРМФО (IFRIC) 20.

39N Документ «Займы, предоставленные государством» [Поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 1], выпущенный в марте 2012 года, добавил пункты B1 (f) и B10–B12. Организация должна применять данные пункты для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

39O Пункты B10 и B11 содержат ссылки на МСФО (IFRS) 9. Если организация применяет настоящий МСФО (IFRS), но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, ссылки на МСФО (IFRS) 9 в пунктах B10 и B11 должны рассматриваться как ссылки на МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

39P Документ «Ежегодные усовершенствования Международных стандартов финансовой отчетности, период 2009–2011 гг.», выпущенный в мае 2012 г., добавил пункты 4А–4В и 23А–23В. Организация должна применять данные изменения ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 г. или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применяет настоящую поправку для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

39Q Документ «Консолидированная финансовая отчетность, совместная деятельность и раскрытие информации об участии в других предприятиях: Руководство по переходным положениям» [Поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 10, Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 11 и Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 12], выпущенный в июне 2012 года, внес изменения в пункт D31. Организация должна применять настоящую поправку при применении МСФО (IFRS) 11 (с учетом поправок, внесенных в июне 2012 года).

39R Документ «Инвестиционные организации» [Поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 10, Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 12 и Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 27], выпущенный в октябре 2012 года, внес изменения в пункты D16, D17 и Приложение С, а также добавил заголовок и пункты E6–E7. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Досрочное применение документа «Инвестиционные организации» разрешается. Если организация применяет данные поправки досрочно, она должна применить все поправки из документа «Инвестиционные организации» одновременно.

Отмена МСФО (IFRS) 1 (выпущенного в 2003 г.)

40 Настоящий МСФО (IFRS) заменяет МСФО (IFRS) 1 (выпущенный в 2003 г. с поправками, внесенными в мае 2008 г.).

Определение терминов

Термин	Определение
Дата перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)	Начало самого раннего периода, для которого предприятие представляет полную сравнительную информацию согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) в своей первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS)
Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)	Стандарты и разъяснения, выпущенные Правлением по международным стандартам финансовой отчетности (ПМСФО). Они состоят из: (а) Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS); (б) Международных стандартов финансовой отчетности (IAS); (с) разъяснений, подготовленных Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО) или ранее действовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (ПКР)
Начальный отчет о финансовом положении по МСФО (IFRS)	Отчет о финансовом положении предприятия на дату перехода на МСФО (IFRS)
Первая финансовая отчетность по МСФО (IFRS)	Первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие применяет Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) согласно четкому и безоговорочному заявлению о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS)
Первый отчетный период по МСФО (IFRS)	Последний отчетный период, охваченный первой финансовой отчетностью по МСФО (IFRS)
Предприятие, впервые применяющее МСФО	Предприятие, представляющее свою первую финансовую отчетность по МСФО (IFRS)
Предыдущие ОПБУ (Общепринятые принципы бухгалтерского учета)	Методы бухгалтерского учета, использованные предприятием, впервые применяющим МСФО (IFRS) , непосредственно перед применением МСФО (IFRS)
Справедливая стоимость	Цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13)
Условная первоначальная стоимость	Сумма, используемая в качестве замены для стоимости или амортизированной стоимости, на данную дату. Последующий износ или амортизация предполагает, что предприятие первоначально признало актив или обязательство на данную дату и его стоимость была равна условной первоначальной стоимости

Исключения ретроспективного применения

в других МСФО (IFRS)

В1 Предприятие должно применять следующие исключения:

- (а) прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств (пункты В2 и В3);
- (б) учет операций хеджирования (пункты В4–В6);
- (с) неконтролирующие доли держателей (пункт В7);
- (д) классификацию и оценку финансовых активов (пункт В8);
- (е) встроенные производные инструменты (пункт В9);
- (ф) займы, предоставленные государством (пункты В10–В12).

Прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств

В2 Кроме случаев, разрешенных пунктом В3, предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно применять требования по прекращению признания, содержащиеся в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», к операциям, совершаемым после даты перехода на МСФО (IFRS) или после этой даты. Например, если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), прекратило признание финансовых активов или финансовых обязательств, не являющихся производными инструментами, согласно своим предыдущим ОПБУ в результате операции, совершенной до даты перехода на МСФО (IFRS), то оно не должно признавать эти активы и обязательства согласно МСФО (IFRS) (за исключением случаев, когда они соответствуют критериям признания в результате более поздней операции или события).

В3 Вопреки положениям пункта В2 предприятие может применять требования по прекращению признания, содержащиеся в МСФО (IFRS) 9, ретроспективно с даты, когда предприятие сделало выбор, при условии, что информация, необходимая для применения МСФО (IFRS) 9 к финансовым активам и финансовым обязательствам, признание которых прекращено в результате прошлых операций, была получена в момент первоначального учета этих операций.

Учет хеджирования

В4 В соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9 на дату перехода на МСФО (IFRS), предприятие должно:

- (а) оценить все производные инструменты по справедливой стоимости;
- (б) исключить все отложенные прибыли и убытки, возникающие по производным инструментам, которые были учтены согласно предыдущим ОПБУ в качестве активов или обязательств.

В5 Предприятие не должно отражать в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) отношение хеджирования, не удовлетворяющее требованиям учета хеджирования согласно МСФО (IAS) 39 (например, многие отношения хеджирования, где инструмент хеджирования является денежным инструментом или выпущенным опционом; где хеджируемая статья является нетто-позицией). Однако если предприятие определило нетто-позицию в качестве

хеджируемой статьи согласно предыдущим ОПБУ, то оно может определить отдельную статью в рамках этой нетто-позиции в качестве хеджируемой статьи согласно МСФО (IFRS) при условии, что оно сделает это не позже даты перехода на МСФО (IFRS).

В6 Если до даты перехода на МСФО (IFRS) предприятие определило операцию в качестве хеджирования, но это хеджирование не удовлетворяет условиям учета хеджирования, содержащимся в МСФО (IAS) 39, то предприятие должно применять пункты 91 и 101 МСФО (IAS) 39 для прекращения учета хеджирования. Операции, инициированные до даты перехода на МСФО (IFRS), не должны определяться ретроспективно как хеджирование.

Неконтролирующие доли

В7 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRSs), должно применять следующие требования МСФО (IFRS) 10 перспективно с даты перехода на МСФО (IFRS):

(а) требование пункта В94 о том, что общий совокупный доход относится на собственников материнского предприятия и на неконтролирующие доли, даже если это приводит к отрицательному балансу неконтролирующих долей;

(б) требования пунктов 23 и В93 об учете изменений в доле участия материнского предприятия в дочернем предприятии, которые не приводят к потере контроля;

(с) требования пунктов В97–В99 об учете потери контроля над дочерним предприятием и соответствующие требования пунктов 8А МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Однако если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRSs), принимает решение о ретроспективном применении МСФО (IFRS) 3 к объединению бизнеса, то оно должно применять МСФО (IFRS) 10 в соответствии с пунктом С1 настоящего МСФО (IFRS).

Классификация и оценка финансовых активов

В8 Предприятие должно оценить, отвечает ли финансовый актив условиям пункта 4.1.2 МСФО (IFRS) 9, на основе фактов и обстоятельств, которые существуют на дату перехода на МСФО.

Встроенные производные инструменты

В9 Предприятие, впервые применяющее МСФО, должно оценить необходимость отделения встроенного производного инструмента от основного договора и отражения его в учете в качестве производного инструмента, исходя из условий, которые существовали на более позднюю из следующих дат: дата, на которую оно впервые стало одной из сторон данного договора, и дата, на которую потребовалась переоценка в соответствии с пунктом В4.3.11 МСФО (IFRS) 9.

Займы, предоставленные государством

В10 Организация, впервые применяющая МСФО (IFRS), должна классифицировать полученный ею заем, предоставленный государством, как финансовое обязательство или как долевого инструмент в соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации». За исключением случаев, предусмотренных пунктом В11, организация, впервые применяющая МСФО (IFRS), должна применять требования МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» перспективно в отношении государственных займов, которые имеются у нее на дату перехода на МСФО (IFRS), и не должна признавать соответствующую выгоду от займа, предоставленного государством, который был привлечен по ставке ниже рыночной, как государственная поддержка. Как следствие, если организация, впервые применяющая МСФО (IFRS), согласно ранее применявшимся ею ОПБУ не признавала и не оценивала заем, предоставленный государством, по ставке ниже рыночной на основе, соответствующей требованиям МСФО (IFRS), она должна использовать балансовую стоимость данного займа согласно ранее применявшимся ею ОПБУ на дату перехода на МСФО (IFRS) в качестве его балансовой стоимости во вступительном отчете о финансовом положении, подготовленном согласно МСФО (IFRS). После даты перехода на МСФО (IFRS) для оценки таких займов организация должна применять МСФО (IFRS) 9.

В11 Несмотря на требования пункта В10, организация может применять требования МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IAS) 20 ретроспективно в отношении займов, предоставленных государством, которые были привлечены до даты перехода на МСФО (IFRS), при условии, что информация, необходимая для этого, была получена на момент первоначального отражения данного займа в учете.

В12 Требования и указания в пунктах В10 и В11 не препятствуют применению организацией освобождений, описанных в пунктах D19–D19D, относящихся к классификации ранее признанных финансовых инструментов как переоцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Объединения бизнеса

С1 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может решить не применять МСФО (IFRS) 3 ретроспективно к объединениям бизнеса в прошлом (объединения бизнеса, произошедшие до даты перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)). Однако если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), пересчитывает данные по какому-либо объединению бизнеса для соответствия МСФО (IFRS) 3, то оно должно пересчитать все последующие объединения бизнеса, а также применять МСФО (IFRS) 10 с той же самой даты. Например, если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), решит пересчитать данные по объединению бизнеса, произошедшему 30 июня 2016 г., то оно должно пересчитать данные по всем объединениям бизнеса, произошедшим между 30 июня 2016 г. и датой перехода на МСФО (IFRS), а также применять МСФО (IFRS) 10 с 30 июня 2016 г.

С2 Предприятию не требуется применять МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов иностранных валют» ретроспективно к корректировкам справедливой стоимости и гудвилу, возникающим при объединениях бизнеса, которые произошли до даты перехода на МСФО (IFRS). Если предприятие не применяет МСФО (IAS) 21 ретроспективно к таким корректировкам справедливой стоимости и гудвилу, оно должно учитывать их как активы и обязательства предприятия, а не как активы и обязательства приобретаемого предприятия.

Следовательно, данные гудвил и корректировки справедливой стоимости или уже выражены в функциональной валюте предприятия, или являются немонетарными валютными статьями, отраженными в отчетности с использованием обменного курса валют, примененного согласно предыдущим ОПБУ.

С3 Предприятие может применять МСФО (IAS) 21 ретроспективно к корректировкам справедливой стоимости и гудвила, возникающим:

(а) или при всех объединениях бизнеса, которые произошли до даты перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS); или

(б) при всех объединениях бизнеса, которые предприятие выбирает для пересчета, чтобы соответствовать МСФО (IFRS) 3, как разрешено вышеуказанным пунктом С1.

С4 Если предприятие, впервые применяющее стандарты МСФО (IFRS), не применяет МСФО (IFRS) 3 ретроспективно к прошлому объединению бизнеса, то это будет иметь следующие последствия для этого объединения бизнеса:

(а) предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно придерживаться той же классификации, что и в финансовой отчетности, составленной согласно предыдущим ОПБУ (как приобретение формальным покупателем, обратное приобретение формально приобретаемым предприятием или объединение интересов);

(б) предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно признавать на дату перехода на МСФО (IFRS) все свои активы и обязательства, приобретенные или полученные при объединении бизнеса в прошлом, кроме:

(i) некоторых финансовых активов и финансовых обязательств, признание которых было прекращено согласно предыдущим ОПБУ (см. пункт В2);

(ii) активов, включающих гудвил, и обязательств, которые не были признаны в консолидированном отчете о финансовом положении покупателя согласно предыдущим ОПБУ, а также не соответствовали бы критериям признания согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) в отдельном отчете о финансовом положении приобретаемого предприятия (см. пункты (f)–(i) ниже).

Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно признавать все возникшие изменения посредством корректировки нераспределенной прибыли (или, если это уместно, другой категории капитала), за исключением случаев, когда изменение возникает в результате признания нематериального актива, ранее не выделенного из гудвила (см. пункт (g)(i)).

(с) предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно исключить из своего начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) любую статью, признанную согласно предыдущим ОПБУ, которая не соответствует критериям признания в качестве актива или обязательства согласно МСФО (IFRS). Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно учитывать возникающее изменение следующим образом:

(i) предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), могло классифицировать объединение бизнеса в прошлом как приобретение и признать как нематериальный актив в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» статью, которая не соответствует критериям признания в качестве актива. Оно должно реклассифицировать эту статью (и, при наличии, соответствующий отложенный налог и неконтролирующие доли держателей) как часть гудвила (если оно не вышло гудвил напрямую из капитала в соответствии с предыдущими ОПБУ, см. пункты (g)(i) и (i) ниже);

(ii) предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно признавать все другие возникающие изменения в нераспределенной прибыли;

(d) МСФО (IFRS) требуют последующей оценки некоторых активов и обязательств на основе, отличной от первоначальной стоимости, например, на основе справедливой стоимости. Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно оценить в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) эти активы и обязательства на такой основе, даже если они были приобретены или получены при объединении бизнеса в прошлом. Оно должно признавать любое возникающее изменение в балансовой стоимости путем корректировки нераспределенной прибыли (или, если это уместно, другой категории капитала), а не гудвила;

(е) сразу после объединения бизнеса, балансовая стоимость приобретенных активов и принятых обязательств в результате этого объединения бизнеса, согласно предыдущим ОПБУ, будет являться их условной первоначальной стоимостью на эту дату согласно МСФО (IFRS). Если МСФО (IFRS) впоследствии требуют оценки этих активов и обязательств по фактической стоимости, то эта условная первоначальная стоимость будет являться основой для амортизации основных средств или нематериальных активов, базируемой на фактической стоимости, начиная с даты объединения бизнеса;

(f) если приобретенный актив или принятое обязательство при объединении бизнеса в прошлом, не были признаны согласно предыдущим ОПБУ, то их условная первоначальная стоимость не должна равняться нулю в начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS). Вместо этого предприятие-покупатель должно признавать и оценивать их в своем консолидированном отчете о финансовом положении на основе, которую МСФО (IFRS) потребовали бы при признании в отчете о финансовом положении приобретаемого предприятия. Для иллюстрации: если, в соответствии с предыдущими ОПБУ, предприятие-покупатель не капитализировало финансовую аренду, приобретенную при объединении бизнеса в прошлом, то оно должно капитализировать эту аренду в своей консолидированной финансовой отчетности так, как МСФО (IAS) 17 «Аренда» потребовал бы от приобретаемого предприятия сделать в его отчете о финансовом положении, составленном в соответствии с МСФО (IFRS). Аналогичным образом, если, в соответствии с предыдущими ОПБУ, предприятие-покупатель не признало условное обязательство, которое все еще существует на дату перехода на МСФО (IFRS), предприятие-покупатель должно признать такое условное обязательство на указанную дату, кроме случаев, когда МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы» запретил бы его признание в финансовой отчетности предприятия-покупателя. И наоборот, если актив или обязательство не были выделены из гудвила в соответствии с предыдущими ОПБУ, но были бы признаны отдельно в соответствии с МСФО (IFRS) 3, то актив или обязательство останутся в гудвиле, если МСФО (IFRS) не требуют их признания в финансовой отчетности приобретаемого предприятия.

(g) балансовой стоимостью гудвила в начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS) будет его балансовая стоимость согласно предыдущим ОПБУ на дату перехода на МСФО (IFRS) после следующих двух поправок:

(i) если применимо требование вышеизложенного пункта (с)(i), то предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно увеличить балансовую стоимость гудвила при реклассификации статьи, признанной им в качестве нематериального актива в соответствии с предыдущими ОПБУ. Аналогичным образом, если пунктом (f) выше требуется от предприятия, впервые применяющего МСФО (IFRS), признать нематериальный актив, который не был выделен из признанного гудвила в соответствии с предыдущими ОПБУ, то предприятие, впервые

- применяющее МСФО (IFRS), должно соответственно уменьшить балансовую стоимость гудвила (и, если это применимо, скорректировать отложенный налог и неконтролирующие доли держателей);
- (ii) независимо от существования каких-либо признаков обесценения гудвила, предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно применить МСФО (IAS) 36 для проверки гудвила на обесценение на дату перехода на МСФО (IFRS) и признания возникающего убытка от обесценения в нераспределенной прибыли (или, если МСФО (IAS) 36 требует, – в приросте стоимости имущества от переоценки). Проверка на обесценение должна основываться на условиях, существующих на дату перехода на МСФО (IFRS);
 - (h) никакие другие корректировки балансовой стоимости гудвила на дату перехода на МСФО (IFRS) производиться не должны. Например, предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), не должно пересчитывать балансовую стоимость гудвила:
 - (i) для исключения незавершенных исследований и разработок, приобретенных в этом объединении бизнеса (если только соответствующий нематериальный актив не подлежит признанию в соответствии с МСФО (IAS) 38 в отчете о финансовом положении приобретаемого предприятия);
 - (ii) для корректировки предыдущей амортизации гудвила;
 - (iii) для аннулирования корректировок гудвила, которые не разрешены МСФО (IFRS) 3, но были сделаны в соответствии с предыдущими ОПБУ, вследствие корректировок активов и обязательств между датой объединения бизнеса и датой перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS);
 - (i) если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), признавало гудвил согласно предыдущим ОПБУ как вычет из капитала:
 - (i) оно не должно признавать такой гудвил в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS). Кроме того, оно не должно переносить этот гудвил в состав прибыли или убытка, если осуществляет продажу дочернего предприятия или инвестиция в это дочернее предприятие обесценивается;
 - (ii) корректировки, вызванные последующим разрешением условного факта хозяйственной деятельности, влияющего на стоимость приобретения, должны признаваться в нераспределенной прибыли;
 - (j) согласно предыдущим ОПБУ предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может не иметь консолидированного дочернего предприятия, приобретенного при объединении бизнеса в прошлом (например, материнское предприятие не рассматривало его в качестве дочернего в соответствии с предыдущими ОПБУ или не составляло консолидированную финансовую отчетность). Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), должно скорректировать балансовые стоимости активов и обязательств дочернего предприятия до сумм, которые МСФО (IFRS) потребовали бы в отчете о финансовом положении дочернего предприятия. Условная первоначальная стоимость гудвила равна разнице, существующей на дату перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS):
 - (i) между величиной доли участия материнского предприятия в этих скорректированных балансовых стоимостях;
 - (ii) стоимостью инвестиции в дочернее предприятие в отдельной финансовой отчетности материнского предприятия;
 - (k) оценка неконтролирующих долей держателей и отложенного налога является следствием оценки других активов и обязательств. Следовательно, такие корректировки признанных активов и обязательств влияют на неконтролирующие доли держателей и отложенный налог.

C5 Освобождение для объединений бизнеса в прошлом также применяется к прошлым приобретениям инвестиций в ассоциированные предприятия и долей участия в совместном предпринимательстве. Более того, дата, указанная в пункте C1, применяется одинаково для всех приобретений.

Освобождения от других МСФО (IFRS)

D1 Предприятие может принять решение об использовании одного или более из следующих исключений:

- (a) операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях (пункты D2 и D3);
- (b) договора страхования (пункт D4);
- (c) справедливая стоимость или переоценка в качестве условной первоначальной стоимости (пункты D5–D8B);
- (d) аренда (пункты D9 и D9A);
- (e) [удален]
- (f) накопленные разницы при пересчете в иную валюту (пункты D12 и D13);
- (g) инвестиции в дочерние предприятия, совместные предприятия и ассоциированные предприятия (пункты D14 и D15);
- (h) активы и обязательства дочерних предприятий, ассоциированных предприятий и совместного предпринимательства (пункты D16 и D17);
- (i) комбинированные финансовые инструменты (пункт D18);
- (j) определение ранее признанных финансовых инструментов (пункты D19–D19D);
- (k) оценка по справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств при первоначальном признании (пункт D20);
- (l) обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в состав себестоимости основных средств (пункты D21 и D21A);
- (m) финансовые активы и нематериальные активы, учитываемые в соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» (пункт D22);
- (n) затраты по займам (пункт D23);
- (o) перевод активов от клиентов (пункт D24);
- (p) аннулирование финансовых обязательств с долевыми инструментами (пункт D25);
- (q) тяжелая гиперинфляция (пункты D26–D30);
- (r) совместная деятельность (пункт D31); и
- (s) затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения (пункт D32).

Предприятие не должно применять эти освобождения по аналогии к другим статьям.

Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях

D2 Приветствуется, но не требуется, чтобы предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), применяло МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях» к долевым инструментам, предоставленным 7 ноября 2002 г. или до этой даты. Также

приветствуется, но не требуется, чтобы предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), к долевым инструментам, которые были предоставлены после 7 ноября 2002 г. и переданы до более поздней из следующих дат: (а) дата перехода на МСФО (IFRS) и (б) 1 января 2005 г. Однако, если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), решает применять МСФО (IFRS) 2 к таким долевым инструментам, то оно может делать это, только если оно уже раскрыло для общественности справедливую стоимость этих долевого инструментов, определенную на дату оценки, как определено в МСФО (IFRS) 2. Для всех предоставлений долевого инструментов, к которым не был применен МСФО (IFRS) 2 (например, долевого инструменты, предоставленные 7 ноября 2002 г. или ранее), предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), все же должно раскрыть информацию, требуемую пунктами 44 и 45 МСФО (IFRS) 2. Если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), изменяет сроки или условия предоставления долевого инструментов, к которым МСФО (IFRS) 2 не применялся, то от предприятия не требуется применять пункты 26–29 МСФО (IFRS) 2, если изменение произошло до даты перехода на МСФО (IFRS).

D3 Приветствуется, но не требуется, чтобы предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), применяло МСФО (IFRS) 2 к обязательствам, возникшим в результате операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, которые были урегулированы до даты перехода на МСФО (IFRS). Также приветствуется, но не требуется, чтобы предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), применяло МСФО (IFRS) 2 к обязательствам, которые были урегулированы до 1 января 2005 г. Для обязательств, к которым применяется МСФО (IFRS) 2, от предприятия, впервые применяющего МСФО (IFRS), не требуется пересчитывать сравнительную информацию в той мере, в какой эта информация относится к периоду или дате до 7 ноября 2002 г.

Договоры страхования

D4 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может применять условия переходного периода, содержащиеся в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования». МСФО (IFRS) 4 ограничивает изменения учетной политики в отношении договоров страхования, включая изменения, сделанные предприятием, впервые применяющим МСФО (IFRS).

Справедливая стоимость или переоценка в качестве условной первоначальной стоимости

D5 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.

D6 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может выбрать использование переоцененной согласно предыдущему ОПБУ стоимости объекта основных средств на дату (или ранее) перехода на МСФО (IFRS) в качестве условной первоначальной стоимости на дату переоценки, если на дату переоценки переоцененная стоимость была в целом сопоставимой:

- (а) со справедливой стоимостью;

- (б) себестоимостью или амортизированной стоимостью согласно МСФО (IFRS), скорректированной для отражения, например, изменений в общем или специальном индексе цен.

D7 Исключения, описанные в пунктах D5 и D6, могут также использоваться:

- (а) для инвестиционного имущества, если предприятие выбирает для использования модель учета по фактическим затратам согласно МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»;

- (б) для нематериальных активов, отвечающих:

- (i) критериям признания, содержащимся в МСФО (IAS) 38 (включая надежную оценку первоначальной стоимости);
- (ii) критериям для переоценки, содержащимся в МСФО (IAS) 38 (включая наличие активного рынка).

Предприятие не должно применять данные исключения для других активов или обязательств.

D8 Предприятие, впервые применяющее МСФО, могло установить условную первоначальную стоимость согласно предыдущим ОПБУ в отношении некоторых или для всех своих активов и обязательств, оценив их по справедливой стоимости на одну определенную дату, вследствие какого-либо события, например, приватизации или первичного открытого предложения акций:

- (а) если дата оценки является датой перехода на МСФО или более ранней датой, предприятие может использовать такую оценку справедливой стоимости, вызванную определенными событиями, в качестве условной первоначальной стоимости для целей МСФО на дату такой оценки;

- (б) если дата оценки является более поздней датой по отношению к дате перехода на МСФО, но в течение периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО, оценка справедливой стоимости, вызванная определенными событиями, может использоваться как условная первоначальная стоимость, если происходят такие события. Предприятие должно признать соответствующие корректировки непосредственно в составе нераспределенной прибыли (или, в случае необходимости, в какой-либо другой категории капитала) на дату оценки. По состоянию на дату перехода на МСФО предприятие должно либо установить предполагаемую стоимость, применяя критерии, изложенные в пунктах D5–D7, либо оценить активы и обязательства в соответствии с другими требованиями, содержащимися в настоящем стандарте.

D8A В соответствии с некоторыми национальными требованиями бухгалтерского учета затраты на исследование и разработки нефтегазовых участков на этапах разработки или добычи учитываются в центрах затрат, которые включают все основные средства в крупной географической области. Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRSs), которое ранее использовало такой учет в соответствии с предыдущими ОПБУ, может оценивать нефтегазовые активы на дату перехода на МСФО согласно следующей основе:

- (а) исследования и оценки активов по сумме, установленной согласно предыдущим ОПБУ;

- (б) активов на этапе разработки или добычи по сумме, установленной для данного вида затрат согласно предыдущим ОПБУ. Предприятие должно пропорционально распределить эту сумму на базовые активы данного центра затрат, используя резервные объемы или стоимости запасов на эту дату.

Предприятие должно проверить активы, связанные с разведкой и оценкой, а также активы, находящиеся на этапах разработки и добычи, на предмет обесценения на дату перехода на МСФО (IFRSs) в соответствии с МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» или МСФО (IAS) 36 соответственно и, при необходимости, сократить сумму, указанную в пп. (а) или (б) выше. Для целей настоящего пункта нефтегазовые активы включают только те активы, которые используются при разведке, оценке, разработке или добыче нефти и газа.

D8B Некоторые предприятия владеют объектами основных средств или нематериальных активов, которые используются или ранее использовались в операциях, подлежащих тарифному регулированию. Балансовая стоимость таких объектов может включать суммы, которые были определены в соответствии с предыдущими ОПБУ, но не удовлетворяют критериям капитализации в соответствии с МСФО. В таком случае предприятие, впервые применяющее МСФО, может принять решение об использовании балансовой стоимости объекта согласно предыдущим ОПБУ на дату перехода на МСФО в качестве основной первоначальной стоимости. Если предприятие применяет данное исключение к какому-либо объекту, оно не обязано применять указанное исключение ко всем объектам. На дату перехода на МСФО предприятие должно протестировать на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 каждый объект, в отношении которого используется данное исключение. В контексте данного пункта операции являются операциями, подлежащими тарифному регулированию, если они поставляют товары или услуги клиентам по ценам (то есть тарифам), установленным уполномоченным органом, которые вправе устанавливать тарифы, которые имеют обязательную силу для клиентов и разработаны с целью возмещения определенных затрат, которые понесло предприятие при предоставлении регулируемых товаров или услуг, а также получения номинального дохода. Номинальный доход может быть определен как минимальный уровень дохода или диапазон и не обязательно является фиксированным или гарантированным доходом.

Аренда

D9 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может применять условия перехода к новому порядку учета, установленные в Разъяснении КРМФО (IFRIC) 4 «*Определение наличия в соглашении договора аренды*». Таким образом, предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может определить, предусматривает ли аренда соглашение, существующее на дату перехода на МСФО (IFRS), на основе существующих на такую дату фактов и обстоятельств.

D9A Если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), определило, предусматривает ли аренда соглашение в соответствии с предыдущими ОПБУ, аналогичное тому, как этого требует КРМФО (IFRIC) 4, но сделало это не на дату, требуемую КРМФО (IFRIC) 4, то предприятию, впервые применяющему МСФО (IFRS), нет необходимости переоценивать это определение при принятии МСФО (IFRSs). Для того, чтобы предприятие смогло сделать аналогичное определение, предусматривает ли аренда соглашение в соответствии с предыдущими ОПБУ, это определение должно дать тот же результат, как и применение МСФО (IAS) 17 «Аренда» и КРМФО (IFRIC) 4.

D10 [Удален]

D11 [Удален]

Накопленные разницы при пересчете в иную валюту

D12 В МСФО (IAS) 21 от предприятия требуется:

(а) признавать некоторые разницы от пересчета валют в составе прочего совокупного дохода и накапливать их в отдельном компоненте капитала;

(б) при прекращении зарубежной деятельности реклассифицировать накопленную разницу при пересчете в иную валюту, относящуюся к этому иностранному подразделению (включая, там, где это применимо, прибыли и убытки по соответствующим хеджам), из капитала в прибыль или убыток как часть прибыли или убытка от выбытия.

D13 Однако предприятию, впервые применяющему МСФО (IFRS), не обязательно соблюдать эти требования для накопленных разниц при пересчете в иную валюту, которые существовали на дату перехода на МСФО (IFRS):

(а) накопленные разницы при пересчете в иную валюту для всех иностранных подразделений предполагаются равными нулю на дату перехода на МСФО (IFRS);

(б) прибыль или убыток от последующего выбытия любой зарубежной деятельности не должен включать разницы от пересчета из одной валюты в другую, возникшие до даты перехода на МСФО (IFRS), а должны включать последующие разницы.

Инвестиции в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия

D14 Когда предприятие составляет отдельную финансовую отчетность, МСФО (IAS) 27 требует от предприятия учитывать инвестиции в дочерние предприятия, совместные предприятия и ассоциированные предприятия:

(а) либо по себестоимости, либо

(б) согласно МСФО (IFRS) 9.

D15 Если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), оценивает такие инвестиции по себестоимости согласно МСФО (IAS) 27, оно должно оценивать такие инвестиции по одной из следующих сумм в своем начальном отчете о финансовом положении по МСФО (IFRS):

(а) себестоимость, определенная в соответствии с МСФО (IAS) 27;

(б) условная первоначальная стоимость. Условной первоначальной стоимостью таких инвестиций будет:

(i) их справедливая стоимость на дату перехода предприятия на МСФО (IFRS) в его отдельной финансовой отчетности; или

(ii) их балансовая стоимость согласно предыдущим ОПБУ на эту дату.

Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может выбрать пункт (i) или (ii) для оценки своих инвестиций в каждое дочернее, совместное или ассоциированное предприятие, которые предприятие оценивает с использованием условной первоначальной стоимости.

Активы и обязательства дочерних, ассоциированных предприятий и совместного предпринимательства

D16 Если первое применение МСФО (IFRS) дочерним предприятием происходит после применения их материнским предприятием, то дочернее предприятие должно в своей финансовой отчетности оценивать активы и обязательства по стоимости, являющейся либо:

(а) балансовой стоимостью, которая была бы включена в консолидированную финансовую отчетность материнского предприятия, основанную на дате перехода материнского предприятия на МСФО (IFRS), если не было сделано никаких корректировок для целей консолидации и отражения результатов объединения бизнеса, в котором материнское предприятие приобрело дочернее [данный вариант оценки неприменим для дочерней организации инвестиционной организации (в определении МСФО (IFRS) 10], которую последней требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток); либо

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

- (i) если освобождения, содержащиеся в настоящем МСФО (IFRS), приводят к оценкам, зависящим от даты перехода на МСФО (IFRS);
- (ii) когда учетная политика, использованная в финансовой отчетности дочернего предприятия, отличается от использованной в консолидированной финансовой отчетности. Например, дочернее предприятие может использовать в качестве своей учетной политики модель учета по фактическим затратам согласно МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*», в то время как группа может использовать модель учета по переоцененной стоимости.

Подобный выбор возможен для ассоциированного предприятия или совместного предпринимательства, которые впервые применяют МСФО (IFRS) позже, чем предприятие, имеющее значительное влияние или совместный контроль над ними.

D17 Однако если применение МСФО (IFRS) материнским предприятием происходит после применения их дочерним предприятием (или ассоциированным предприятием, или совместным предпринимательством), то предприятие должно в своей консолидированной финансовой отчетности оценивать активы и обязательства своего дочернего предприятия (или ассоциированного предприятия, или совместной деятельности) по той же балансовой стоимости, что и в финансовой отчетности дочернего предприятия (или ассоциированного предприятия, или совместной деятельности), после корректировок для консолидации, корректировок в учете капитала и для отражения результатов объединения бизнеса, в котором материнское предприятие приобрело дочернее предприятие. Несмотря на это требование, материнская организация, не являющаяся инвестиционной организацией, не может применять исключение из консолидации, которое используется ее дочерними организациями, являющимися инвестиционными организациями. Подобным образом, если применение МСФО (IFRS) материнским предприятием для его отдельной финансовой отчетности происходит после или до применения их для его консолидированной финансовой отчетности, то предприятие должно оценивать свои

активы и обязательства в одних и тех же суммах в обеих финансовых отчетности, за исключением корректировок для консолидации.

Комбинированные финансовые инструменты

D18 МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление информации*» требует от предприятия с самого начала разделить комбинированный финансовый инструмент на отдельные долговой и долевого компоненты. Если долговой компонент более не существует, то ретроспективное применение МСФО (IAS) 32 приводит к разделному отражению в капитале двух элементов. Первый элемент включается в нераспределенную прибыль и представляет накопленные проценты, аккумулированные в долговом компоненте. Другой элемент представляет собой первоначальный долевого компонент. Однако согласно настоящему МСФО (IFRS) предприятию, впервые применяющему МСФО (IFRS), не требуется разделять эти два элемента, если на дату перехода на МСФО (IFRS) долговой компонент более не существует.

Определение ранее признанных финансовых инструментов

D19 МСФО (IFRS) 9 разрешает классифицировать финансовое обязательство как обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка (при условии, что оно удовлетворяет определенным критериям). Несмотря на это требование, предприятию разрешается классифицировать, на дату перехода на МСФО, любое финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка при условии, что данное обязательство на такую дату удовлетворяет критериям, предусмотренным в пункте 4.2.2 МСФО (IFRS) 9.

D19A Предприятие может классифицировать финансовый актив как оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, в соответствии с пунктом 4.1.5 МСФО (IFRS) 9 на основе фактов и обстоятельств, имеющих на дату перехода на МСФО.

D19B Предприятие может классифицировать инвестиции в долевого инструменты как оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прочего совокупного дохода, в соответствии с пунктом 5.7.5 МСФО (IFRS) 9 на основе фактов и обстоятельств, имеющих на дату перехода на МСФО.

D19C Если для предприятия практически невозможно (в соответствии с МСФО (IAS) 8) применить ретроспективно метод эффективной ставки процента или требования по обесценению, указанные в пунктах 58-65 и AG84-AG93 МСФО (IAS) 39, то справедливой стоимостью финансового актива на дату перехода на МСФО должна быть новая амортизированная стоимость этого финансового актива на дату перехода на МСФО.

D19D Предприятие должно определить, не создаст ли применение порядка учета, представленного в пункте 5.7.7 МСФО (IFRS) 9, учетное несоответствие в прибыли или убытке, на основе фактов и обстоятельств, имеющих на дату перехода на МСФО.

Оценка финансовых активов или финансовых обязательств

по справедливой стоимости

D20 Несмотря на требования пунктов 7 и 9, предприятие может применять требования, изложенные в пункте B5.1.2A(b) МСФО (IFRS) 9, перспективно в отношении сделок, заключенных на дату перехода на МСФО (IFRS) или после этой даты.

Обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в состав себестоимости основных средств

D21 В соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичных обязательствах» определенные изменения в обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов или аналогичных обязательств прибавляются к себестоимости актива, связанного с таким обязательством, или вычитается из нее; скорректированная амортизируемая стоимость актива амортизируется перспективно на протяжении срока его полезного использования. Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), не обязано выполнять эти требования в отношении изменений в таких обязательствах, которые произошли до даты перехода на МСФО (IFRS). Если предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), использует это исключение, оно должно:

(a) оценить обязательство на дату перехода на МСФО (IFRS) в соответствии с МСФО (IAS) 37;

(b) в той мере, в которой обязательство входит в сферу применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1, произвести расчетную оценку суммы, которая была бы включена в себестоимость соответствующего актива при первоначальном возникновении обязательства путем дисконтирования обязательства до этой даты с использованием наилучшей расчетной оценки исторической ставки (ставок) дисконтирования, скорректированной с учетом риска, которая применялась бы к этому обязательству на протяжении периода воздействия;

(c) рассчитать накопленную амортизацию по такой сумме на дату перехода на МСФО (IFRS) на основе текущей расчетной оценки срока полезного использования актива, применяя политику амортизации, принятую предприятием по МСФО (IFRS).

D21A Предприятие, применяющее исключение в пункте D8A(b) (для нефтегазовых активов на этапах разработки или добычи, учитываемых в центре затрат, которые включают все участки в рамках крупной географической области в соответствии с предыдущими ОПБУ) должно вместо применения пункта D21 или КРМФО (IFRIC) 1:

(a) оценить вывод объектов из эксплуатации, восстановление природных ресурсов и аналогичных обязательств на дату перехода на МСФО (IFRSs) в соответствии с МСФО (IAS) 37;

(b) признать непосредственно в нераспределенной прибыли разницу между этой суммой и балансовой стоимостью этих обязательств на дату перехода на МСФО (IFRSs), установленную согласно его предыдущим ОПБУ.

Финансовые активы и нематериальные активы, учитываемые в соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12

D22 Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS), может использовать переходные положения, изложенные в Разъяснении КРМФО (IFRIC) 12.

Затраты по займам

D23 Организация, применяющая МСФО (IFRS) впервые, может выбрать, применять ли ей требования МСФО (IAS) 23 с даты перехода на МСФО (IFRS) либо с более ранней даты, как это предусмотрено пунктом 28 МСФО (IAS) 23. С той даты, на которую организация, применяющая данное освобождение, впервые применяет МСФО (IAS) 23, данная организация:

(a) не должна производить пересчет компонента затрат по долгам, который был капитализирован согласно ранее применявшимся ОПБУ и который был включен в балансовую стоимость активов на эту дату;

(b) должна учитывать затраты по долгам, возникшие на эту дату или после нее, в соответствии с МСФО (IAS) 23, включая те затраты по долгам, возникшие на эту дату или после нее, которые относятся к квалифицируемым активам, уже находящимся в процессе строительства.

Передача активов от клиентов

D24 Предприятие, впервые применяющее МСФО, может применять переходные положения, изложенные в пункте 22 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов от клиентов». В данном пункте ссылка на дату вступления в силу подразумевает наиболее позднюю из следующих дат: 1 июля 2009 г. или дата перехода на МСФО. Кроме того, предприятие, впервые применяющее МСФО, может назначить любую дату до даты перехода на МСФО и применять Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 ко всем случаям передачи активов от клиентов, имевших место на указанную дату или после этой даты.

Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами

D25 Предприятие, впервые применяющее МСФО, может применить положения переходного периода, изложенные в Разъяснении КРМФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами».

Тяжелая гиперинфляция

D26 Если предприятие использует функциональную валюту, которая была или является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, предприятие должно определить, подверглась ли валюта тяжелой гиперинфляции до даты перехода на МСФО (IFRS). Это относится к предприятиям, которые использовали МСФО (IFRS) впервые, а также предприятия, ранее использовавшие МСФО (IFRS).

D27 Валюта страны с гиперинфляционной экономикой подвергается тяжелой гиперинфляции, если имеет обе следующие характеристики:

(а) надежный общий индекс цен не доступен для всех предприятий с операциями и балансами в валюте;

(б) отсутствие взаимозаменяемости между валютой страны с гиперинфляционной экономикой и относительно устойчивой иностранной валютой.

D28 Функциональная валюта предприятия прекращает подвергаться тяжелой гиперинфляции на дату нормализации функциональной валюты. Это дата, когда функциональная валюта больше не попадает под определение одной или обеих характеристик, указанных в пункте D27, или когда предприятие меняет функциональную валюту на валюту, которая не подвергается тяжелой гиперинфляции.

D29 Если дата перехода предприятия на МСФО (IFRS) приходится на дату нормализации функциональной валюты или после этой даты, предприятие может принять решение оценивать все активы и обязательства, имеющиеся до даты нормализации функциональной валюты, по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО (IFRS). Предприятие может учитывать эту справедливую стоимость как условную первоначальную стоимость этих активов и обязательств в начальном отчете о финансовом положении по МСФО.

D30 Если дата нормализации функциональной валюты приходится на 12-месячный сравнительный период, то сравнительный период может составлять меньше чем 12 месяцев, при условии, что полный комплект финансовой отчетности представляется на этот более короткий период.

Совместная деятельность

D31 Организация, впервые применяющая МСФО (IFRS), может использовать переходные положения в МСФО (IFRS) 11 со следующими исключениями:

(а) при применении переходных положений в МСФО (IFRS) 11 организация, впервые применяющая МСФО (IFRS), должна применять данные положения на дату перехода на МСФО (IFRS);

(б) при переходе с метода пропорциональной консолидации на метод долевого участия, организация, впервые применяющая МСФО (IFRS), должна проверить инвестиции на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 по состоянию на дату перехода на МСФО (IFRS), независимо от существования какого-либо признака обесценения инвестиций. Любое возникающее обесценение должно признаваться в качестве корректировки к нераспределенной прибыли на дату перехода на МСФО (IFRS).

Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения

D32 Организация, применяющая МСФО (IFRS) впервые, может использовать переходные положения, предусмотренные в пунктах с А1 по А4 Разъяснения КРМ-ФО (IFRIC) 20 «Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения». В данном пункте под датой вступления в силу следует понимать 1 января 2013 г. или начало первого отчетного периода, в котором применяются МСФО, в зависимости от того, какая из этих дат является более поздней.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Закон Республики Беларусь № 56-3 от 12.07.2013 г. «Об аудиторской деятельности».
2. **Алешкевич, О. П.** Международные стандарты финансовой отчетности / О. П. Алешкевич. – Минск : Информпресс, 2013. – 92 с.
3. **Бычкова, С. М.** Международные стандарты аудита / С. М. Бычкова. – СПб. : Изд. дом БИНФА, 2009. – 384 с.
4. **Жарылгасова, Б. Т.** Международные стандарты аудита / Б. Т. Жарылгасова, А. Е. Суглобов. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2008. – 104 с.
5. **Ендовицкий, Д. А.** Международные стандарты аудиторской деятельности / Д. А. Ендовицкий, И. В. Панина. – М. : Юнити-Дана, 2006. – 270 с.
6. **Лемеш, В. Н.** Мега : учеб. пособие / В. Н. Лемеш. – Минск : Вышэйшае : учеб. пособие / О. Е. Николаева
финансовой отчетности : учеб. пособие / О. Е. Николаева
ИД, 2014. – 240 с.
7. **Николаева, О. Е.** Мега : учеб. пособие / О. Е. Николаева
финансовой отчетности : учеб. пособие / О. Е. Николаева
ИД, 2014. – 240 с.
8. **Панкова, С. В.** Мега : учеб. пособие / С. В. Панкова, Н. И. Панкова. – М. : Маг
аудита / С. В. Панкова, Н. И. Панкова. – М. : Маг
9. **Пугачев, В. В.** Международные стандарты аудита / В. В. Пугачев. – М. : Дело и Сервис, 2009. – 304 с.
10. **Суворова, С. П.** Международные стандарты аудита / С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Е. В. Галкина. – М. : ИД «ФОРУМ»; ИНФРА-М, 2012. – 304 с.
11. **Тютюрюков, В. Н.** Международные стандарты аудита / В. Н. Тютюрюков. – М. : ИД Дашков и К, 2009. – 200 с.
12. **Штурмина, О. С.** Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учеб. пособие / О. С. Штурмина. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 247 с.

ОГЛАВЛЕНИЕ

1 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	3
1.1 Система органов, устанавливающих стандарты учета.....	3
1.2 Перечень стандартов и интерпретаций.....	5
1.3 Основные концепции финансовой отчетности.....	8
1.4 Качественные характеристики.....	10
1.5 Структура и содержание отчетности с МСФО.....	13
1.6 Первое применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО 1).....	15
1.7 Подготовка внешней финансовой отчетности отдельных компаний.....	16
1.8 Подготовка внешней финансовой отчетности объединенных компаний и совместных предприятий.....	20
1.9 Подготовка консолидированной отчетности.....	23
2 ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	28
2.1 Учет как информационная система.....	28
2.2 Особенности отражения хозяйственных операций. Учетный цикл.....	30
2.3 Учет результатов от реализации продукции, работ, услуг.....	31
2.3.1 Выручка от реализации продукции.....	33
2.3.2 Себестоимость реализованной продукции.....	35
2.4 Учет долгосрочных активов.....	40
2.4.1 Основные средства.....	40
2.4.2 Нематериальные активы.....	44
2.4.3 Природные ресурсы.....	50
2.5 Учет текущих активов.....	51
2.6 Обесценение активов.....	55
2.7 Учет обязательств.....	55

2.8 Финансовые инструменты.....	57
2.9 Резервы, условные обязательства и активы.....	60
2.10 Вознаграждение работникам, в том числе после окончания трудовой деятельности.....	63
2.11 Текущие и отложенные налоги.....	65
3 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА.....	67
3.1 Понятие и сущность международных стандартов аудита.....	67
3.2 Цель и основные задачи стандартов аудита. Порядок разработки и принятия международных стандартов аудита.....	68
3.3 Классификация стандартов аудита.....	69
3.4 Взаимосвязь международных стандартов финансовой отчетности и аудита.....	72
3.5 Международные стандарты аудита, определяющие общие принципы и регулирующие ответственность участвующих в аудите лиц.....	74
3.6 Международные стандарты аудита, регулирующие порядок оценки рисков и действия в ответ на оцененные риски.....	85
3.7 Международные стандарты аудита, регулирующие получение информации о проверяемых объектах и аудиторских доказательствах.....	91
3.8 Международные стандарты аудита, регулирующие взаимоотношения различных субъектов в ходе проведения аудита.....	98
3.9 Международные стандарты аудита, устанавливающие порядок формирования итоговых документов аудита.....	101
3.10 Международные стандарты аудита, регулирующие выполнение специальных заданий и оказание сопутствующих услуг.....	105
ПРИЛОЖЕНИЕ А Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».....	108
ПРИЛОЖЕНИЕ Б Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности».....	114
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	117

Учебное издание

ШАТРОВ Сергей Леонидович
ЗДАНОВСКАЯ Наталья Владимировна
ШОРЕЦ Татьяна Викторовна

МЕЖД
ФИНАНС
Уче

ЛРТЫ
АУДИТА
ие

Технический редактор *В. Н. Кучерова*

Подписано в печать 30.10.2018 г. Формат 60x84 1/16
Бумага офсетная. Гарнитура Таймс. Печать на ризографе.
Усл. печ. л. 10,23. Уч.-изд. л. 12,34. Тираж 150 экз.
Зак. № . Изд. № 35

Издатель и полиграфическое исполнение:
Белорусский государственный университет транспорта.
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий
№ 1/361 от 13.06.2014.
№ 2/104 от 01.04.2014.
№ 3/1583 от 14.11.2017.
Ул. Кирова, 34, 246653, г. Гомель