

Тема 3 ПРИНЦИПЫ УЧЕТА И СОСТАВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Вопросы:

- 1. МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности»**
- 2. МСБУ 7 «Отчет о движении денежных средств и их эквивалентов»**
- 3. МСБУ 34 «Промежуточная финансовая отчетность»**
- 4 Представление информации по сегментам бизнеса (МСБУ 14 «Сегментная отчетность», МСФО 8 «Операционные сегменты»)**
- 5. Первое представление отчетности по МСФО**

1 МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности»

Международный стандарт «Представление финансовой отчетности» (МСБУ 1) был пересмотрен и вступил в силу для финансовой отчетности, охватывающей отчетные периоды, начинающиеся с 2005 года или после этой даты.

Из нового стандарта вытекает требование о том, что, заявляя о соответствии своей финансовой отчетности МСФО, организации обязаны обеспечить соответствие данной отчетности каждому применимому к ней стандарту, включая все требования по раскрытию отчетной информации. Отступления от требований МСФО допускаются только как исключение и должны обязательно содержать четкие пояснения тех веских причин, по которым организация не смогла применить отдельные положения МСФО. И только в тех редких случаях, когда руководство организации приходит к выводу, что соответствие действующим международным стандартам будет вводить в заблуждение пользователей финансовой отчетности. В остальных случаях порядок учета, не соответствующий МСФО, не может быть оправдан и исправлен ни раскрытием применяемой учетной политики, ни пояснениями и примечаниями, включая ссылки на отличия в национальных стандартах учета и отчетности. Стандарт представляет необходимые руководства по структуре финансовой отчетности, включая требования к содержанию отчетных форм, раскрытию учетной политики, примечаний и приложений, а также по обязательным требованиям к существенно-

сти информации, представлению сравнительной информации и другим актуальным вопросам финансовой отчетности. Он должен применяться при представлении всех форм финансовой отчетности общего назначения, имея в виду удовлетворение информационных потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности требовать отчетность в соответствии со своими конкретными запросами.

В стандарте подчеркивается, что он не применяется в отношении сокращенной промежуточной отчетности, составляемой в течение отчетного года. Он определяет порядок составления финансовой отчетности отдельной организации (компании) и сводной финансовой отчетности группы организаций.

Стандарт определяет назначение финансовой отчетности и возлагает ответственность за ее составление и представление на совет директоров и (или) другой руководящий орган акционерного общества либо иной организационной формы предприятия. Он применяется ко всем типам организаций и компаний (включая банки, страховые компании).

Целью финансовой отчетности общего назначения провозглашается представление информации о финансовом положении, финансовых результатах коммерческой и финансовой деятельности и движении денежных средств, которая может быть полезной широкому кругу пользователей для принятия решений о платежеспособности и устойчивости данной компании, о прогнозах ее будущего развития, о возможных поступлениях и оттоках денежных средств в будущем, о качестве руководства компании и доверии к его компетентности и честности.

Полный комплект финансовой отчетности должен включать:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет об изменениях в капитале;
- отчет о движении денежных средств;
- заявление об учетной политике;
- а также пояснительные примечания к отчетности.

Изменения в капитале могут представляться полностью либо только в части изменений, не связанных с участием владельцев в пополнении капитала или изъятием (распределением) капитала в пользу владельцев.

Авторы стандарта подчеркивают желательность представления вместе с финансовой отчетностью финансовых обзоров руководства компании, отчетов по вопросам экологии и охране окружающей среды, отчетов о добавленной стоимости и др. В финансовом обзоре руководства раскрываются основные внутренние и внешние факторы, влияющие на финансовые результаты и финансовое положение компании, а также элементы неопределенности, в которых действует компания; какие меры предпринимают управляющие по компенсации негативных воздействий, разъяснения по инвестиционной и дивидендной политике, источниках финансирования и политике внешних заимствований, а также разъяснения о ресурсах и положительных факторах, которые не нашли отражения в бухгалтерском отчетном балансе, составленном по правилам МСФО.

Финансовая отчетность должна достоверно отражать финансовое положение, финансовые результаты за отчетный период и движение денежных средств отчитывающейся компании. Ее достоверность обеспечивается неукоснительным применением всех положений МСФО, правильным выбором и применением учетной политики, позволяющей представлять уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию, которая вместе с правильно проводимым дополнительным ее раскрытием в пояснительных примечаниях позволяет пользователям понять сущность проведенных компанией операций, событий, произошедших в ходе ее деятельности, и их влияние на финансовые результаты и финансовое положение компании.

Учетная политика должна быть выбрана и применена таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала во всех существенных аспектах требованиям каждого применимого к компании международного стандарта финансовой отчетности. Учетная политика обобщает совокупность конкретных принципов, основополагающих условий и практических правил, принятых данной компанией для составления и представления финансовой отчетности, обеспечивающих:

- уместность отчетной информации для пользователей при принятии ими необходимых решений;
- достоверное отражение результатов деятельности и финансового положения компании;

- нейтральность (исключающую предвзятость при представлении отчетной информации) и осмотрительность;
- полное включение в отчетность всех существенных показателей, событий и сделок.

Учетная политика должна обеспечить надежность отчетной информации, представление информации исходя из экономического содержания операций независимо от оформления их в конкретной юридической форме. Сложности при решении вопросов учетной политики возникают в случае отсутствия конкретного международного стандарта финансовой отчетности, применимого в данной организации. В этом случае руководители организации определяют учетную политику самостоятельно, руководствуясь аналогичными положениями других МСФО, «Принципами подготовки финансовой отчетности» и другими документами, отвечающими духу и букве МСФО.

Финансовая отчетность по МСФО должна составляться исходя из допущения о непрерывности деятельности организации в обозримом будущем, но не менее 12 месяцев после отчетной даты. Если администрация не имеет причин для прекращения деятельности, она должна объявить об этом в примечаниях. Если администрация составляет финансовую отчетность, не применяя допущения о непрерывности деятельности, она должна объяснить этот факт и его причины в примечаниях к отчетности. Если есть веские основания считать, что у пользователей отчетности могут возникнуть сомнения в устойчивой деятельности организации в ближайшем будущем, в примечании к финансовой отчетности следует привести обоснованные фактами и расчетами контрдоводы, опровергающие все возможные сомнения.

Последовательность содержания отчетности необходимо сохранять от одного отчетного периода к другому. Стандарт предусматривает всего три основания для изменений в последовательности содержания финансовой отчетности:

- значительные изменения в характере операций компании, крупные приобретения в отчетный период или, наоборот, значительное выбытие имущества, изменения в обязательствах по заимствованию;
- вывод на основе аналитических исследований о возможности лучше и всестороннее представить информацию о результатах

деятельности и финансовом положении в измененной, перегруппированной отчетности;

- изменения, предписываемые вновь вводимыми международными стандартами финансовой отчетности. Требования национальных стандартов при этом могут учитываться только тогда, когда изменение финансовой отчетности не противоречит МСФО.

Во всех случаях нарушения последовательности содержания отчетности необходимо помнить об обеспечении сопоставимости информации, с тем, чтобы сравнения показателей отчетности можно было выполнять без больших затруднений. Памятуя об этом, изменения в способ составления отчетности нужно вводить только тогда, когда есть обоснованная надежда, что измененная структура отчетности будет применяться длительное время. Постоянное нарушение сопоставимости отчетных показателей обесценивает финансовую отчетность, затрудняет принятие решений пользователями.

В стандарте подчеркивается, что сравнительная информация должна раскрываться в отношении предшествующего периода для всей числовой информации в финансовой отчетности, за исключением случаев, которые специально указаны в МСФО. В финансовой отчетности необходимо по каждой статье и каждому показателю отражать числовые значения в сопоставимом виде, по крайней мере за отчетный и предшествующий ему аналогичный период. Стандарт не запрещает приводить сравнительные данные более чем за один предшествующий период. Это могут быть данные за несколько предшествующих периодов.

В случаях нарушения последовательности в представлении и квалификации отдельных статей финансовой отчетности стандарт обязывает их переквалифицировать и пересчитать за прошлые отчетные периоды, с тем, чтобы получить добротную информацию для сравнения. Исключение составляют случаи, когда невозможно или нецелесообразно проводить переклассификацию и пересчет показателей предшествующего периода. В примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрывать характер, сумму и причину любой переквалификации и ее последствия для правильного понимания сравниваемых статей отчетности.

Метод начисления должен обязательно применяться при составлении и представлении финансовой отчетности. Исключение из

этого правила относится только к отчету о движении денежных средств.

Отчет о движении денежных средств, наоборот, отражает реальные денежные потоки, включая и потоки денежных эквивалентов, которые имели место в течение отчетного периода.

Существенность, объединение и зачет отчетных статей. В стандарте сказано, что каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчетности отдельно. Несущественные суммы должны объединяться с суммами аналогичного характера или назначения и не должны представляться отдельно. При составлении отчетности следует исходить из того, что нельзя перегружать отчетность несущественными статьями, затрудняя тем самым ее восприятие и понимание пользователями. Даже когда МСФО требуют конкретного раскрытия тех или иных аспектов и показателей, в контексте существенности их не следует выполнять, если раскрываемая информация оказывается несущественной.

В качественном отношении информация признается существенной, если ее отсутствие или недостаточное раскрытие может оказать влияние на те решения, которые пользователи принимают на основе финансовой отчетности. Существенность зависит не только от величины статьи, но и от характеристики отражаемого ею элемента (субэлемента) отчетности. Величина и характер статьи оцениваются при решении вопроса о ее существенности совокупно, в зависимости от обстоятельств хозяйственной деятельности. Но крупные статьи все же рекомендуется отражать отдельно, не объединяя с другими статьями. Необходимо считаться и с тем, что статья может быть признана несущественной для отражения в отчетной форме, но быть достаточно существенной, чтобы в примечаниях привести ее отдельно от других статей.

Статьи активов и обязательств, доходов и расходов не подлежат зачету и отражаются в отчетности отдельными статьями в случаях, когда они являются существенными. Взаимозачет возможен только в случаях, когда:

- международные стандарты финансовой отчетности требуют или разрешают зачет;
- статьи активов, обязательств, прибылей, убытков, сопутствующих им расходов определяются как несущественные.

В принцип соотношения расходов с доходами внесены уточнения, касающиеся операций, не приносящих точно определенного

дохода. Расходы по ним отражаются в том отчетном периоде, в котором совершались данные операции, путем взаимозачета любых доходов с расходами:

- результаты операций по реализации долгосрочных активов, а также краткосрочных вложений и иных оборотных активов представляются в отчетности за вычетом из общей суммы поступлений от реализации балансовой стоимости выбывшего актива и расходов, возникших в ходе реализации;
- расходы, возмещаемые по условиям договора с третьей стороной, должны быть зачтены путем уменьшения соответствующего возмещения;
- прибыли и убытки по одноименным аналогичным операциям (например, положительные и отрицательные курсовые разницы) представляются в отчетности путем взаимозачета и определения нетто-показателя. Однако их размер, происхождение, характеристика и другие особенности могут исключить применение нетто-показателя, а сами прибыли и убытки по этим операциям должны быть показаны в отчетности развернуто;
- результаты чрезвычайных событий могут представляться на основе нетто-показателей с отражением общей суммы в примечаниях к отчетности.

Отчетный период и сроки представления. Отчетным периодом для финансовой отчетности признается календарный год. Начало отчетного периода может быть определено с 1-го числа любого месяца года. Внутригодовая отчетность по кварталам или месяцам, любым другим временным интервалам считается промежуточной и представляется пользователям по решению руководства организации или по другим объяснимым причинам. Стандарт не запрещает установление отчетного периода продолжительнее либо короче календарного года, например, продолжительностью 52 полных недели либо продолжительностью в полгода, в связи с изменением отчетной даты. В примечаниях к финансовой отчетности обязательно нужно указать причину изменения продолжительности отчетного периода и предупредить пользователей, что сравнительные суммы предшествующих отчетных периодов не сопоставимы с отчетными данными последнего периода.

Важным условием полезности информации является своевременность представления финансовой отчетности пользователям. Стандарт устанавливает предельный срок составления и предостав-

ления отчетности в соответствии с законодательством либо обычаями делового оборота на рынках отдельных стран.

Каждый отчет, входящий в финансовую отчетность, должен иметь наименование, выделяющее его из других форм отчетности. Кроме того, финансовая отчетность, либо если это необходимо, то и каждый отдельный отчет, включает общую справочную информацию, характеризующую:

- название и фирменное обозначение организации;
- указание на охват представляемой отчетности только одной организации или нескольких организаций, входящих в консолидированную группу;
- сведения об отчетной дате, на которую составлен бухгалтерский баланс, об отчетном периоде по итогам операций которого составлены другие финансовые отчеты;
- отчетная валюта с указанием единицы ее измерения (в тысячах, миллионах, миллиардах), примененная для составления финансовой отчетности. Применяя тот или иной порядок цифр для количественного измерения элементов финансовой отчетности, нельзя допустить утрату уместной (совершенно необходимой) информации. Следует обязательно сообщить пользователям финансовой отчетности уровень точности, примененный при представлении цифровых данных в отчетности.

Отчетный бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс обобщает и отражает количественную информацию о трех важнейших элементах финансовой отчетности: активах, обязательствах и капитале организации. Стандарт предусматривает минимальное число линейных статей баланса, раскрывающих эти элементы.

Разделение и группировка в балансе активов и обязательств на долгосрочные и краткосрочные производятся по решению самой организации, представляющей отчетность. Форма баланса не является заданной, но в любой форме следует раскрывать суммы, погашение или возмещение которых ожидается более чем через 12 месяцев от даты составления отчетности.

Активы	Обязательства	Собственный капитал
--------	---------------	---------------------

Основные средства Нематериальные активы Финансовые активы Инвестиции, учтенные по методу участия; Торговая и другая дебиторская задолженность; Денежные средства и их эквиваленты Налоговые требования Запасы	Торговая и другая кредиторская задолженность Налоговые обязательства Долгосрочные процентные обязательства Резервы	Выпущенный капитал и резервы Доля меньшинства
--	---	--

Независимо от форм баланса, вопрос о выделении дополнительных статей **актива** необходимо решать исходя из их характера и ликвидности активов, существенности информации о них. Например, из основных средств желательно выделить недвижимость и активно работающие основные средства. Если активы оцениваются по-разному, в зависимости от обстоятельств, например по первоначальной или восстановительной стоимости, то это является достаточной причиной для их отдельного отражения в балансе. Вторым важным критерием для представления дополнительных статей актива являются их функции в данной организации.

Выделение дополнительных статей в информации об **обязательствах** необходимо проводить в зависимости от размера характеристики и времени их погашения. Желательно выделить прямые обязательства и резервы, среди которых выделяют пенсионные, социальные и любые другие резервы, являющиеся существенными для раскрытия обязательств организации. Обязательства могут подразделяться на процентные и беспроцентные; краткосрочные и долгосрочные; возникшие в результате коммерческой или финансовой деятельности по привлечению средств, авансы полученные и векселя выданные; в кредиторской задолженности желательно выделить расчеты с поставщиками и подрядчиками, расчеты со связанными сторонами, долгосрочные обязательства, подлежащие погашению в следующем отчетном году.

Капитал и резервы раскрываются по количеству акций: разрешенных к выпуску, выпущенных, оплаченных полностью и частично, находящихся в обращении по состоянию на начало и конец отчетного года.

Акции, выкупленные у акционеров, отражаются в балансе отдельной статьей по номинальной стоимости акций и уменьшают сумму собственного капитала.

В примечаниях к балансу нужно указать номинальную стоимость акции. Если акции имеют различную номинальную стоимость, нужно ее раскрыть по категориям акций, а если акции организации не имеют номинальной стоимости, следует сообщить и об этом. Необходимо также раскрыть информацию о правах, привилегиях и ограничениях, включая ограничения на дивиденды и возмещение капитала по категориям акций; указать акции данного акционерного общества, остающиеся в его собственности или в собственности дочерних обществ и других связанных сторон; сообщить о наличии резерва акций для продажи непосредственно или по договорам опциона с указанием условий продажи и суммовых характеристик. Стандарт требует, чтобы были раскрыты суммы непризнанных дивидендов по привилегированным кумулятивным акциям и дивидендам, предложенным, но официально не утвержденным. По этой категории нужно указать сумму, включенную или, наоборот, не включенную в обязательства, приведенные в отчетном балансе.

Кумулятивные привилегированные акции выпускаются с условием, что дивиденды по ним в твердо гарантированной сумме выплачиваются за каждый отчетный год, независимо от финансовых результатов или каких-либо иных факторов. Невыплаченные за отчетный год дивиденды по кумулятивным акциям прибавляются к выплатам за следующий очередной год.

Организации, не имеющие акционерного капитала, такие, как общества с ограниченной ответственностью или товарищества, раскрывают в своих балансах и примечаниях к ним информацию, отвечающую на те же вопросы, что и приведенный здесь перечень для акционерных обществ. Отражают, к примеру, изменения долей в своем капитале, классификационные категории этих долей, права, привилегии и ограничения, относящиеся к каждой из категорий, размеры дивидендов и другие данные.

Стандарт не рассматривает раскрытия информации в дополнительных статьях. Дополнительные статьи могут приводиться в примечаниях к балансу по усмотрению составителей отчетности.

В бухгалтерском балансе следует классифицировать элементы баланса на долгосрочные и краткосрочные, так как это позволяет

четко разделить функционирующий капитал на оборотный и имобилизованный, а также получить данные для оценки ликвидности и платежеспособности. Такая классификация позволяет структурировать информацию о финансовом положении организации, делает ее экономически организованной и наглядной. Пользователи финансовой отчетности весьма заинтересованы именно в упорядоченной информации, облегчающей расчеты аналитических финансовых коэффициентов для оценки финансового положения организации во всех существенных деталях.

Общепринятой основой классификации балансовых элементов являются сроки их погашения или возмещения, иначе говоря, оборачиваемость. В качестве меры в расчет принимается годичный срок, потому что отчетный период в нормальных условиях продолжается 12 месяцев. Те балансовые элементы, которые оборачиваются в течение 12 месяцев от отчетной даты, относятся к краткосрочным, а остальные, продолжительность оборота которых превышает 12 месяцев, относятся к долгосрочным. Но из этого правила имеются исключения, которые необходимо рассмотреть отдельно.

Краткосрочные активы имеют три отличительные черты:

- они оборачиваются в течение нормального операционного цикла;
- они оборачиваются в течение не более 12 месяцев от отчетной даты;
- они не ограничены сроком использования, так как являются денежными средствами либо их легко реализуемыми элементами.

Все другие активы, не вписывающиеся в данные параметры, относятся к долгосрочным активам.

Краткосрочные активы:

- оборачиваются в течение нормального операционного цикла;
- оборачиваются в течение не более 12 месяцев;
- относятся к денежным средствам и их эквивалентам.

Краткосрочные обязательства определяются, если их предполагается погасить в течение нормального операционного цикла организации; или они подлежат погашению в течение 12 месяцев после даты составления отчетности. Задолженность по оплате труда, расчеты с поставщиками и подрядчиками являются источниками оборотного капитала, погашаются в нормальном операционном цикле и должны быть отнесены к краткосрочным обязатель-

ствам, даже если их погашение намечается в срок более чем через 12 месяцев с отчетной даты.

Стандарт предусматривает целый ряд исключений из общих правил классификации обязательств в качестве краткосрочных. О каждом обязательстве, которое было исключено из краткосрочных, следует указать в примечаниях к финансовой отчетности.

Отчет о прибылях и убытках

В отчете о прибылях и убытках должны быть представлены следующие статьи: выручка; результаты операционной деятельности; затраты по финансированию; доля прибылей и убытков ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу участия; налоговые расходы; прибыль или убыток от обычной деятельности; результаты чрезвычайных обстоятельств; доля меньшинства; чистая прибыль или убыток за период.

В отчете о прибылях и убытках и в примечаниях к нему необходимо давать аналитическую характеристику доходов и расходов. Стандарт рекомендует два подхода к классификации затрат:

- метод характера затрат (классификация по элементам затрат);
- метод функций затрат или метод себестоимости продаж (реализации).

Соответственно возникает два формата представления отчетности. Первый формат основан на раскрытии затрат на производство по так называемым элементам затрат, второй - на себестоимости продукции. Оба формата позволяют получить совершенно идентичный результат, но по-разному раскрывают данные о формировании финансовых результатов (см. таблицу). Различия между вариантами можно показать графически (см. схему).

Формат себестоимости

Доход от продаж	
Себестоимость	Прибыль

Формат затрат

Доход от продаж		
Затраты (расходы)	Изменение запасов	Прибыль

Исчисление операционной прибыли по формату затрат. Первым пунктом любого отчета о прибыли и убытках является оборот по продажам. В эту статью входят:

1. Доходы от продажи, проката и сдачи в аренду при обычной хозяйственной деятельности:

- готовой продукции и товаров;
- ненужного сырья, вспомогательных и иных материалов, лома, отходов, полуфабрикатов и побочных продуктов;
- доходы от услуг, оказанных предприятием, страховые возмещения за реализованные товары.

Доходы уменьшаются на сумму налогов с оборота и других включаемых в цену товаров, а также на стоимость возвратов от покупателей;

2. Прочие виды доходов от хозяйственной деятельности (поступления от прочей продажи, не типичной для предприятия):

- доходы от выбывающего основного капитала, от продажи ценных бумаг;
- возмещение издержек, убытков;
- страховые возмещения, если речь не идет о проданных товарах;
- курсовые прибыли от валюты и валютных операций;
- доходы от денежной помощи;

Таблица сопоставления двух форматов отчета
о прибылях и убытках

Первый формат	Второй формат
Поступления от продажи (+)	Поступления от продажи (+)
Затраты на производство:	Себестоимость проданной продукции (–)
Материалы (–)	Управленческие расходы
Заработная плата (–)	
Амортизация (–)	
Прочие расходы (–)	Коммерческие расходы (–)
Себестоимость запасов готовой продукции и незавершенного производства:	Операционный результат продаж (+, –)
На начало года (–)	
На конец года (+)	
Операционная прибыль	
Иные доходы и поступления (+)	Иные доходы и поступления (+)
Иные расходы и убытки (–)	Иные расходы и убытки (–)
Прибыль до налогообложения	Прибыль до налогообложения
Налог на прибыль	Налог на прибыль
Чистая прибыль	Чистая прибыль

3. Стоимость сырья и материалов: расходы на сырье, производственные и вспомогательные материалы, топливо и энергетические материалы, чистящие и смазочные средства, лабораторные и конторские материалы, запасные части и строительные материалы. Расходы на промышленные работы и услуги со стороны, на приобретение электрической, тепловой и иной энергии, обработку сырья на давальческих условиях и т. п.;

4. Изменения в запасах готовых изделий и незавершенного производства. Вычисляются в виде разности в остатках на начало и конец отчетного периода. В расчет принимаются со знаком «плюс», если стоимость остатков уменьшается, или со знаком «минус» при увеличении стоимости остатков;

5. Расходы на оплату персонала: заработная плата и оклады, все виды вознаграждений за выполненную работу, включая премиальные, комиссионные, сверхурочные и т. п.; различные денежные компенсации. Расходы на социальное обеспечение, установленные законом обязательные взносы; на пенсионное и медицинское обеспечение; взносы в пенсионный фонд и т. п.;

6. Амортизационные отчисления и другие суммы, списываемые в погашение стоимости материальных и нематериальных долгосрочно эксплуатируемых активов;

7. Прочие эксплуатационные затраты: расходы на рекламу, фрахт, командировочные, комиссионные, почтово-телеграфные, телефон и другие виды связи; внутренние административно-управленческие расходы, различные списания, лицензионные платежи, аудиторские услуги и т. п.

Операционный результат от продаж получают путем сложения всех доходов по статьям 1-2 и вычитания из полученной суммы всех расходов по статьям 3-7.

Исчисление операционной прибыли по формату себестоимости

Оборот по продажам включает доходы от реализации товаров и услуг обычной хозяйственной деятельности, ненужных материальных запасов, собственных полуфабрикатов, другие доходы, которые подробно рассматривались выше. Изменения в стоимости запасов продукции и незавершенного производства не учитываются.

1. Себестоимость проданной продукции, товаров, услуг: производственная себестоимость продукции и сданных услуг независимо от периода, к которому относятся издержки; производственные накладные расходы и другие затраты, относящиеся к производственной сфере, - исследования и разработки новой продукции, гарантии, ответственность за качество; стоимость покупных товаров, проценты и налоги, включаемые в себестоимость.

2. Валовой операционный результат от продажи (ст. 1-2).

3. Коммерческие расходы: все расходы, связанные с продажей, учитываются в том отчетном периоде, к которому они относятся. В коммерческие расходы входят расходы отделов сбыта, рекламы, маркетинга, агентской сети, расходы на расширение сбыта и др.

5. Управленческие расходы за отчетный период.

6. Операционный финансовый результат от реализации: (ст. 3-4-5) = ст. 6.

Иные доходы и расходы, включаемые в отчеты о прибыли и убытках. Это доходы и результаты, не связанные непосредственно с операциями по продажам.

1. Доходы от долевого участия в других предприятиях и иных долгосрочных инвестиций: дивиденды, участие в прибылях товариществ, проценты по ссудам, доходы от облигаций и т. п.

2. Прочие проценты и доходы: проценты по вкладам в кредитных учреждениях, по оборотным долговым обязательствам и векселям, курсовые валютные разницы, надбавки за платежи в рассрочку, ажио и дизажио по ценным бумагам и т. п.

3. Списания с денежных инвестиций и ценных бумаг.

4. Выплачиваемые проценты и другие платежи. Общий финансовый результат подсчитывается по следующей схеме:

Общая прибыль до налогообложения	(+);
Налог на прибыль	(-);
Нетипичные доходы (или расходы)	(+) (-);
Налог на нетипичные доходы	(-);
Прочие налоги	(-).

Организации, представляющие отчетность по формату себестоимости, обязаны раскрывать в примечаниях дополнительную информацию о характере расходов по элементам. Например, амортизация, материальные затраты, расходы на оплату труда и т. п.

Стандарт требует раскрыть в самом отчете о прибылях и убытках либо в примечаниях к нему суммы дивидендов на акции, объявленных или предложенных к объявлению за отчетный период.

Изменения в готовой продукции и незавершенном производстве отражают изменения в производственных расходах. Если запасы готовой продукции и незавершенного производства, показанные по фактическим затратам, уменьшились, значит, производственные расходы на проданную продукцию увеличились. Если, наоборот, эти запасы увеличились, то производственные расходы на проданную продукцию в результате этого уменьшились. В отчете сумма изменений показана непосредственно вслед за выручкой, но это не означает, что данная сумма относится к доходам. Во всех случаях, независимо от формы представления, имеет место корректировка затрат на продажи.

Развернутый пример отчета о прибылях и убытках
(формат затрат)

	За отчет- ный год	За преды- дущий год
Выручка (общий доход от продажи)	X	X
Прочий операционный доход	X	X
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства (+) (–)	(X)	(X)
Работа, выполненная организацией и капитализированная	X	X
Использованные сырье и материалы	(X)	(X)
Заработная плата	(X)	(X)
Амортизационные отчисления	(X)	(X)
Прочие операционные расходы	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Итого прибыль от операций	X	X
Затраты на финансирование	(X)	(X)
Доход от ассоциированных организаций	<u>X</u>	<u>X</u>
Прибыль до вычета налогов	X	X
Начислено налогов на прибыль	(X)	(X)
Прибыль после вычета налогов	X	X
Доля меньшинства	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Чистая прибыль или убыток от обычной деятельности	X	X
Результаты чрезвычайных обстоятельств	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Чистая прибыль за период	X	X

Подчеркивание одной чертой означает суммирование показателей с учетом знака «плюс» или «минус». «Чистая прибыль за период» выделена как окончание всех подсчетов. В круглых скобках показаны цифры, включаемые в подсчет со знаком «минус».

Названия статей отчета о прибылях и убытках, число таких статей и число иных рубрик может меняться в зависимости от характера операций, проведенных организацией, и в интересах достоверного и полного представления информации о формировании финансовых результатов в отчетном периоде.

Развернутый пример отчета о прибылях и убытках (формат себестоимости)

	За отчет- ный год	За преды- дущий год
Выручка (общий доход от продажи)	X	X
Себестоимость проданного	(X)	(X)
Валовая прибыль	X	X
Прочий операционный доход	X	X
Затраты на распространение (коммерческие рас- ходы)	(X)	(X)
Управленческие расходы	(X)	(X)
Прочие операционные расходы	(X)	(X)
Итого прибыль от операций (операционная при- быль)	X	X
Затраты на финансирование	(X)	(X)
Доход от ассоциированных организаций	X	X
Прибыль до вычета налогов	X	X
Начислено налогов на прибыль	(X)	(X)
Прибыль после вычета налогов	X	X
Доля меньшинства	(X)	(X)
Чистая прибыль или убыток от обычной дея- тельности	X	X
Результаты чрезвычайных обстоятельств	(X)	(X)
Чистая прибыль за период	X	X

Отчет об изменениях в капитале

Изменения в капитале организации проходят в результате операций с собственниками, которые приобретают выпущенные в отчетном периоде акции, в пользу которых начисляются и выплачиваются дивиденды, а также за счет накопления нераспределенной прибыли, уценки и дооценки различных видов имущества. В общем виде эти изменения выражаются в изменении чистых активов за отчетный период или физической величины производительного капитала в зависимости от принятой концепции.

Стандартные требования состоят в том, что в отчетности следует отражать движение капитала за период по элементам и в сопоставлении начального и конечного сальдо по ним. Альтернативный подход предполагает представление в отчетности только влияния чистой прибыли, доходов и расходов, включаемых в изменения капитала и воздействия изменений в учетной политике. Обычно для развернутого отчета об изменениях в капитале применяют столбцо-

вый вариант, когда для каждого элемента собственного капитала приводится самостоятельный столбец.

Пример сводного отчета об изменениях в капитале за год
(столбцовый вариант)

	Акционерный капитал	Эмиссионный доход	Фонд пере- оценки	Фонд пересче- та	Накопленная прибыль	Итого
Сальдо на начало года	X	X	X	(X)	X	X
Изменения в учетной политике					(X)	(X)
Пересчитанное сальдо	X	X	X	(X)	X	X
Сумма дооценки имущества			X			X
Дефицит от переоценки инвестиций			(X)			(X)
Разница от пересчета валют				(X)		(X)
Итого прибыли и убытки, не признанные в отчете о прибылях и убытках			X	(X)		X
Чистая прибыль за отчетный год					X	X
Начислено дивидендов					(X)	(X)
Эмиссия акций	X	X				
Сальдо на конец отчетного периода	X	X	X	(X)	X	X

Изменения собственного капитала возникают в результате:

- расчетов с собственниками по дивидендам и эмиссии акций;
- прибылей и убытков, не признающихся в отчете о прибылях и убытках;
- накопленной (нераспределенной) прибыли;
- изменений в учетной политике.

Остальные факторы, оказывающие влияние на величину собственного капитала, включая соизмерение начального и конечного

сальдо за отчетный период, отражаются в примечаниях к финансовой отчетности.

Примечания к финансовой отчетности

В примечаниях к отчетности или в специальной справке составитель финансовой отчетности обязан указать постоянное местонахождение организации, если оно не совпадает с юридическим адресом, свою материнскую организацию и материнскую организацию всей консолидированной группы организаций. Нужно дать описание основной деятельности организации, основных операций, осуществляемых ею, и численность персонала в конце отчетного периода или среднесписочную численность, характеризующую объем выполняемых операций.

В примечаниях необходимо показать основные методические подходы к подготовке финансовой отчетности и раскрыть применяемую учетную политику, а также дополнительную информацию, которая:

- а) требуется в соответствии с отдельными МФСО;
- б) по мнению составителя, интересна для пользователей и повышает достоверность представляемой отчетности.

Примечания должны быть упорядочены, в формах финансовой отчетности необходимо приводить ссылки на примечания к каждой линейной статье отчета. Обычно каждому примечанию присваивается цифровой код, под которым оно приводится в разделе примечаний. Этот код указывается в форме отчетности против той линейной статьи отчета, которая раскрывается в данном примечании. Если к раскрытию данной статьи отчета имеют отношение несколько примечаний, в форме отчетности необходимо указать коды всех этих примечаний против той линейной статьи, которую они раскрывают.

Примечания можно группировать по отчетным формам, информация о которых в них раскрывается. Отдельно приводятся примечания к отчетному бухгалтерскому балансу, отдельно к отчетам: о прибылях и убытках; о движении денежных средств; об изменениях в капитале. Но можно все примечания объединять под одной рубрикой. Важно, чтобы примечания могли быстро отыскать пользователи финансовой отчетности.

Содержание примечаний к финансовой отчетности может иметь повествовательно-описательную форму или раскрывать дополнительные цифровые показатели, необходимые для анализа. Часто содержание примечаний включает описательную и цифровую информацию, позволяющую составить более полное представление о раскрываемом элементе отчетности.

В примечаниях необходимо указать на соответствие информации требованиям МСФО, раскрыть основу оценки явления и учетную политику, применяемую для его отражения в отчетности, привести дополнительные аналитические данные и другую информацию финансового и нефинансового характера.

Раскрывая учетную политику, кроме указания на способы оценки операций, явлений и предметов, необходимо описать: порядок признания выручки в отчетности; принципы составления консолидированной финансовой отчетности и методы отражения совместной деятельности и объединения компаний; политику учета и амортизации материальных и нематериальных активов; характеристику подрядной деятельности и учет договоров подряда; отражение в учете финансовых инструментов и инвестиционной собственности, их оценки и переоценки; порядок учета арендованного имущества, материальных запасов. Следует раскрыть информацию об учетной политике в отношении учета затрат на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, оценочных и капитальных резервов, пенсионное обеспечение, правительственных и муниципальных субсидий, порядок пересчета иностранной валюты и валютных курсовых разниц, методику учета инфляционного фактора, методику распределения затрат по хозяйственным и географическим сегментам деятельности, саму методику определения этих сегментов.

2 МСБУ 7 «Отчет о движении денежных средств и их эквивалентов»

МСБУ 7 «Отчеты о движении денежных средств» пересмотрен в 1992 году и заменил собой МСБУ 7 «Отчет об изменениях в финансовом положении», утвержденный в 1977 году. Стандарт 1992 года обязывает представлять в составе финансовой отчетности отдельный отчет о движении денежных средств и их эквивалентов, в котором заинтересованы пользователи этой отчетности, получая концентрированную информацию о том, как организация создает и использует денежные средства и их эквиваленты.

В стандарте даются ключевые определения.

Денежные средства - включают деньги в кассе и на счетах в банках, внесенные на вклады «до востребования». Депозитные вклады в банках относятся к краткосрочным или долгосрочным финансовым вложениям.

Эквиваленты денежных средств - краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения, быстро и легко обратимые в известные денежные суммы и подверженные незначительному риску колебаний их стоимости. Например, депозитные сертификаты, казначейские краткосрочные обязательства и т. п.

Чистые денежные средства - нетто-результат движения денежных средств под влиянием хозяйственных операций. Чистый прирост или уменьшение денежных средств за отчетный период.

Поток денежных средств - поступление и расходование (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов.

Отчет о движении денежных средств - совокупность показателей, развернуто характеризующих поток денежных средств за отчетный период.

Прямой метод составления отчета - предполагает отражение непосредственных потоков денежных средств, поступивших от покупателей, выплаченных персоналу и т. п.

Косвенный метод составления отчета - в отчете отражается только часть потока денежных средств, не включающая валовые поступления и расходы от основной производственно-хозяйственной деятельности.

Приток (отток) денежных средств - увеличение (уменьшение) денежных поступлений в результате хозяйственной деятельности, отдельных видов деятельности или хозяйственных операций.

Отчет о движении денежных средств должен представлять потоки денежных средств и их эквивалентов за отчетный период с подразделением и группировкой потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционная деятельность приносит организации основную выручку и основные потоки денежных средств. К операционной относится также любая прочая деятельность организации, не относящаяся к инвестиционной или финансовой. Потоки денежных средств от операционной деятельности, как правило, являются результатом операций и событий, входящих в определение чистой прибыли (убытка). К ним относятся:

- денежные поступления от продажи товаров и предоставления услуг, от аренды, комиссионных и других доходов, страхового возмещения, коммерческих контрактов и др.;
- денежные платежи поставщикам за товары и услуги, персоналу организации, страховым организациям, а также по коммерческим контрактам и налоговым обязательствам.

Движение денежных средств, связанное с покупкой и продажей ценных бумаг, приобретаемых с целью их перепродажи, может быть отнесено к операционной деятельности. Расход денежных средств на погашение кредита отражается как финансовая деятельность, а на погашение процентов по кредиту - как операционная деятельность.

Инвестиционная деятельность - это приобретение или продажа долгосрочных активов (основного капитала) и финансовых вложений, не относящихся к эквивалентам денежных средств. К ней относятся:

- денежные платежи за приобретаемое имущество (основные средства), нематериальные активы и другие долгосрочные активы; за финансовые вложения в другие компании (кроме ценных бумаг, рассматриваемых эквивалентами денежных средств или приобретенных в коммерческих целях), а также авансовые денежные платежи и кредиты, по срочным контрактам и опционам (кроме коммерческих);
- денежные поступления от продажи объектов, перечисленных выше. Прибыль (убыток) от продажи основных средств и иного имущества есть результат операционной деятельности, но денежные потоки, связанные с такими операциями, являются потоками, относящимися к инвестиционной деятельности.

Финансовая деятельность или деятельность по привлечению средств представляет совокупность операций, приводящих к изменениям в размерах и структуре собственного и заемного капитала, за исключением текущей кредиторской задолженности. К ней относятся:

- денежные поступления от эмиссии акций и иных ценных бумаг, в том числе облигаций, векселей, а также получения краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов;
- денежные выплаты в ходе выкупа или погашения акций общества, для погашения полученных кредитов и займов, а также для погашения задолженности по финансовой аренде.

Значительная часть денежного оборота, оказывая существенное влияние на показатели отчетного бухгалтерского баланса, не фиксируется в отчете о прибылях и убытках. Отчет о потоках денежных средств восполняет этот пробел.

Информация, содержащаяся в отчете о движении денежных средств, необходима для оценки:

- перспективной возможности организации создавать положительные потоки денежных средств (превышение денежных поступлений над расходами);
- способности организации выполнять свои обязательства по расчетам с кредиторами, выплате дивидендов и иных платежей;
- потребности в дополнительном привлечении денежных средств со стороны;
- причин различия между чистыми доходами организации и связанными с ними поступлениями и платежами;
- эффективности операций по финансированию организации и инвестиционных сделок в денежной и безденежной формах.

Содержание отчета о движении денежных средств. В нем суммируются потоки денежных средств за отчетный период, с тем, чтобы получить дополнительную информацию о результатах производственно-хозяйственной деятельности организации, о ее инвестиционной и финансовой деятельности. В отчете проводится четкое разграничение между денежными средствами, формирующимися в результате нормальной производственно-хозяйственной деятельности и получаемыми от внешних источников.

В отчете содержится информация, которая дополняет данные отчетного бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. В частности, из этого отчета можно получить информацию о

том, обеспечивалось ли достижение прибыльности достаточным притоком денежных средств, способствующим расширению проводимых операций или по крайней мере позволяющим продолжать их на прежнем уровне, удовлетворяет ли приток денежных средств необходимый уровень ликвидности организации. Отчет отражает инвестиции в дочерние и иные хозяйственные общества, капитальные вложения в основные средства, на увеличение оборотных средств, содержит данные об изъятии денежных средств из сферы инвестиций. Наконец, отчет дает представление о деятельности организации по привлечению финансовых ресурсов для финансирования ее развития и других потребностей.

Существуют два способа представления информации о движении денежных средств от операционной деятельности - прямой и косвенный.

Косвенный метод. В него включаются поступления денежных средств в результате расчетов из отчетного баланса, отчета о прибылях и убытках. Только некоторые потоки денежных средств показываются по фактическому объему: амортизационные отчисления; поступления от реализации собственных акций, облигаций, получение и выплата дивидендов, получение и погашение кредитов и займов, капитальные вложения в основные фонды, нематериальные активы, финансовые вложения, прирост оборотных средств, продажи основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг.

В отчете, составленном по косвенному методу, концентрируется информация о финансовых ресурсах организации, отражаются показатели, содержащиеся в смете доходов и расходов и поступающие в ее распоряжение после оплаты факторов производства для совершения нового цикла воспроизводства.

При данном методе отражения денежных потоков показывается прибыль организации за период и корректировка этой прибыли на все неденежные статьи.

Прямой метод. Поступления денежных средств от покупателей и заказчиков отражаются в отчете в суммах, поступивших в кассу, на расчетный, валютный и иные счета в банках. Денежные средства, выплаченные поставщикам, подрядчикам, персоналу организации из кассы, а также с расчетного и иных счетов в банках, отражаются в суммах, реально оплаченных наличными деньгами и путем денежных перечислений.

В первом разделе отражаются все денежные поступления от производственно-хозяйственной деятельности, данные о налогах, фактически уплаченных в бюджет. В этом разделе показывают налог на добавленную стоимость и акцизы, перечисленные в бюджет, налог на прибыль и на имущество организации, подоходный налог, удержанный из заработков персонала, другие налоги, которые организация перечисляет в доходы бюджета в связи с производственно-хозяйственной деятельностью.

Здесь же указываются денежные суммы, перечисленные во внебюджетные фонды. Денежные средства, перечисленные в оплату процентов, штрафы, уплаченные и полученные, указываются в первом разделе отчета. Но в отличие от отчета, составленного косвенным методом, мы не найдем весьма важных показателей, характеризующих источники финансирования - чистой прибыли и амортизационных отчислений, изменений в оборотных средствах, в том числе образуемых за счет капитала.

Прямой метод отражает валовые потоки денег как платежных средств. Косвенный метод содержит данные о финансовых ресурсах организации, их движении в виде потоков денежных средств.

Потоки денежных средств в отчетах представляются в развернутом виде, то есть отдельно притоки и отдельно оттоки денежных средств. Взаимозачет в отчетности притоков и оттоков денежных средств (нетто-метод) допускается только в случаях, предусмотренных стандартом:

- когда потоки денежных средств отражают деятельность клиентов, а не самой организации: принятие и погашение вкладов до востребования; арендная плата, собираемая от имени владельцев и передаваемая им; средства клиентов инвестиционных компаний; авансовые платежи и кредиты; размещение и снятие вкладов в других финансовых институтах;

- когда денежные поступления и платежи отличаются быстрым оборотом, краткими сроками погашения и крупными суммами; приобретение и продажа инвестиций, операций с кредитными картами и т. п.

Курсовые валютные разницы, возникающие в результате пересчета балансовых статей, не являются денежными потоками, но их нужно показывать в отчете о движении денежных средств, чтобы сбалансировать показатели наличия денежных средств и их эквивалентов на конец и начало отчетного периода.

Инвестиции в дочерние и ассоциированные компании представляются в отчете о движении денежных средств только по суммам, выплаченным в виде инвестиций и полученным в виде дивидендов. Приобретение или продажа предприятий и организаций отражается по сумме выплаченных или полученных денежных средств за вычетом денежных сумм, полученных или переданных с имуществом проданного (купленного) предприятия или организации.

3 МСБУ 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

Промежуточная финансовая отчетность призвана представить заинтересованным пользователям обновленную в сравнении с годовой отчетностью информацию. Она должна привлечь внимание пользователей к новым направлениям деятельности компании, событиям и обстоятельствам, возникшим после составления годовой отчетности. Будучи правильно составленной, интегрируя своевременную и надежную информацию, промежуточная отчетность призвана облегчить пользователям оценку финансового состояния и ликвидности компании, понимание того, какую прибыль и денежные потоки способна генерировать компания.

С целью реализации перечисленных задач МСБУ 34 определяет минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности и устанавливает принципы признания и оценки элементов финансовой отчетности за промежуточный период.

Стандарт не настаивает на обязательном составлении промежуточной финансовой отчетности. Обязать компании составлять такую отчетность могут лишь правительственные органы, органы регулирования рынков ценных бумаг, фондовые биржи, а также организации, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в конкретной стране. Совет по МСФО может лишь поощрять требования названных органов, чтобы отчетность компаний, чьи долговые обязательства или акции обращаются на свободных рынках, составлялись с учетом принципов, изложенных в стандартах, в частности в МСБУ 34.

Поощряя составление промежуточной отчетности, стандарт тем не менее не устанавливает:

- перечень компаний, обязанных ее представлять;
- частоту (периодичность) опубликования такой отчетности;

- дату опубликования промежуточной отчетности. Компаниям, ценные бумаги которых находятся в свободном обращении, рекомендуется формировать промежуточную отчетность, по крайней мере по состоянию на конец первого полугодия их финансового года. При этом представлять ее пользователям следует не позднее чем через 60 дней после окончания промежуточного периода.

Под *промежуточным периодом* понимается отчетный период, продолжительность которого короче полного финансового года. Отчетность, составленная компанией за промежуточный период, названа в стандарте **промежуточной финансовой отчетностью**. При составлении промежуточной отчетности следует руководствоваться принципами, заложенными в основу подготовки годовой финансовой отчетности.

Особое внимание стандарт уделяет вопросам представления консолидированной отчетности. Отмечается, в частности, что в случае представления годовой отчетности в консолидированном виде промежуточная финансовая отчетность также должна составляться на консолидированной основе.

Отдельные формы финансовой отчетности материнской компании никак не согласуются и не поддаются сравнению с данными консолидированной годовой финансовой отчетности. В этой части стандарт определяет: если годовая финансовая отчетность компании в дополнение к консолидированным отчетам включала отдельные формы отчетности материнской компании, вопрос о включении отдельных форм отчетности последней в промежуточную финансовую отчетность оставлен на усмотрение материнской компании.

Стандарт предусматривает два возможных варианта представления промежуточной отчетности.

Первый вариант - промежуточная отчетность должна содержать полный комплект финансовых отчетов, предусмотренный МСБУ 1. Формирование отчетности в этом случае требует выполнения норм всех соответствующих международных стандартов.

Во избежание повторения ранее опубликованной информации, компании, как правило, выбирают *второй* вариант представления отчетности. Он предоставляет предприятию право формировать промежуточную отчетность в меньшем объеме, чем годовую отчетность (в сжатом формате). *Сжатый формат отчетности* предпо-

лагает включение в отчет лишь названия разделов и промежуточных статей, содержащихся в последнем годовом отчете. Дополнительные статьи в соответствии с принципом существенности включаются в промежуточную отчетность лишь в тех случаях, когда их отсутствие может ввести в заблуждение пользователей финансовой информации.

В соответствии со стандартом в этом случае в состав промежуточной отчетности должны войти:

- сжатый бухгалтерский баланс (содержит информацию об активах, обязательствах и собственном капитале компании);
- сжатый отчет о прибылях и убытках (содержит данные о выручке, о каждом компоненте доходов и расходов, представленном в последнем годовом отчете о прибылях и убытках);
- сжатый отчет о движении денежных средств (включает итоговые показатели по трем основным классам;
- сжатый отчет об изменениях собственного капитала (содержит информацию об изменениях каждого из компонентов собственного капитала, которые были представлены в последнем годовом отчете об изменениях собственного капитала);
- выборочные пояснительные примечания.

В подготовке промежуточной финансовой отчетности существенную роль играет фактор времени, поэтому ее публикация осуществляется обычно быстрее, чем публикация годовой отчетности. В целях обеспечения уместности информации иногда жертвуют ее достоверностью. Проявляется это в том, что некоторые оценки элементов промежуточной отчетности могут выполняться не так тщательно, как при подготовке к публикации годовой отчетности. Так, оценка запасов для промежуточной отчетности может производиться без проведения инвентаризации, с использованием, например, репрезентативной выборки. Для целей переоценки активов профессиональные оценщики могут не привлекаться (хотя они используются при составлении годовой финансовой отчетности). Оценка резервов на промежуточную дату может быть сведена к простому обновлению ранее рассчитанного годового резерва.

Каждый пользователь промежуточной отчетности обычно имеет в своем распоряжении годовую отчетность за предшествующий год, поэтому примечания к годовой финансовой отчетности не должны дублироваться представляемой промежуточной информацией. В примечаниях к промежуточной финансовой отчетности

компания обязана разъяснить содержание событий и операций, существенных для понимания изменений в финансовом положении и результатах деятельности компании, происшедших после даты представления последней годовой отчетности.

Примечания содержат:

- заявление о том, что в промежуточной финансовой отчетности используется та же учетная политика и методы вычислений, что и в последней годовой отчетности (в противном случае - описание характера и последствий происшедших изменений);
- комментарии относительно сезонности или цикличности промежуточных операций.

Кроме того, подлежит раскрытию следующая информация:

- характер и сумма статей, влияющих на элементы финансовой отчетности, которые необычны для компании в силу их характера и размера;
- выплаченные дивиденды;
- доходы и результаты сегментов исходя из первичной сегментации отчетности компании;
- существенные события, последовавшие после окончания промежуточного периода;
- влияние приобретений или продаж дочерних компаний в течение промежуточного периода;
- изменения условных обязательств или условных активов, происшедшие за время после последней отчетной даты.

Стандарт поощряет компании к раскрытию следующей информации:

- описание значительных изменений в тенденциях хозяйственной деятельности (например, в спросе на выпускаемую продукцию, в доле завоеванного рынка, ценах и т. д.);
- описание обязательств, возникших после даты представления годовой отчетности и являющихся новыми для компании (например, обязательств по освоению капиталовложений);
- описание прогнозов на конец текущего финансового года, в отношении которого представляется промежуточная финансовая отчетность.

4 Представление информации по сегментам бизнеса

(МСБУ 14 «Сегментная отчетность», МСФО 8 «Операционные сегменты»)

Для оценки рисков предпринимательской деятельности, будущих экономических выгод, а также перспектив развития диверсифицированных компаний пользователям финансовой отчетности, помимо информации, содержащейся в формах финансовой отчетности (балансе, отчете о прибылях и убытках, отчетах о движении денежных средств и об изменениях капитала), необходимы дифференцированные данные, раскрывающие финансовые результаты деятельности по ее отдельным направлениям. Решению этой задачи и посвящены МСБУ 14 и МСФО 8. Стандарты обязывают компании, представляя финансовую отчетность, обобщать информацию относительно различных типов товаров и услуг, производимых компанией, и различных географических районов, в которых она работает, чтобы помочь пользователям финансовых отчетов:

- лучше понять показатели работы компании в предыдущих периодах;
- точнее оценить риски и прибыли компании;
- принимать более обоснованные решения относительно компании в целом и ее отдельных подразделений.

МСБУ 14 «Сегментная отчетность» посвящен исключительно вопросам раскрытия информации; о признании и об оценке элементов отчетности в нем речь не идет.

Стандарт должен применяться публичными компаниями, чьи акции или долговые ценные бумаги находятся в свободном обращении, а также компаниями, чьи акции или долговые ценные бумаги находятся в процессе выпуска в обращение. Субъектами, применяющими данный стандарт, в первую очередь являются диверсифицированные компании, которые характеризуются разнообразием видов деятельности и отдельные подразделения которых функционируют в различных географических регионах. Финансовые результаты деятельности, инвестиционные риски, степень монополизации рынка и уровень конкурентной борьбы могут значительно отличаться в зависимости от сферы бизнеса и географического региона.

Сегментация информации означает детализацию, разбивку информации, представленной в финансовой отчетности:

- по различным типам товаров и услуг;

- по различным географическим регионам, в которых работает компания (в случае представления консолидированной финансовой отчетности и отдельных финансовых отчетов материнской компании сегментная информация должна представляться на основе консолидированной отчетности).

Стандарт вводит понятия «хозяйственный» и «географический» сегменты.

Хозяйственный сегмент - это выделяемый компонент компании, который участвует в производстве отдельного товара (услуги) или группы связанных товаров (услуг). Риски, которым он подвержен, и уровень прибыли отличны от рисков и уровня прибыли других хозяйственных сегментов.

Географический сегмент - это выделяемый компонент компании, который участвует в производстве товаров (услуг) в конкретной экономической среде. Риски, которым он подвержен, и уровень прибыли отличны от уровня прибыли и рисков сегментов, действующих в других экономических условиях. Географическим сегментом может быть экономический регион внутри страны, страна, группа стран.

Факторы, учитываемые при выделении хозяйственных сегментов:

- характер товаров или услуг (сельскохозяйственные, промышленные и т. п.);
- характер производственных процессов (вид применяемых технологий);
- тип или класс клиента, потребляющего данные товары (услуги) (физические лица, корпоративные клиенты);
- методы, использованные для распространения товаров или предоставления услуг (прямые продажи, через Интернет и т. д.);
- если это применимо, характер регулирующей среды (например, банковский, страховой, коммунальный секторы).

Факторы, учитываемые при выделении географических сегментов:

- сходство экономических и политических условий;
- сходство выполняемых операций;
- особые риски, связанные с операциями в данном географическом регионе;
- особые правила валютного контроля;

- валютные риски.

В сегментной отчетности должна раскрываться информация о доходах, расходах, активах, обязательствах и результатах сегмента. Она будет достоверной и сопоставимой лишь в том случае, если учетная политика сегмента не отличается от учетной политики компании. В оценку активов и обязательств сегмента включаются все корректировки, связанные с переоценкой и другими процедурами, предусмотренными МСФО. В случаях консолидации при составлении сегментной отчетности в расчет не принимаются взаимные зачеты и погашения внутригрупповых операций.

Под *доходом сегмента* стандарт понимает доходы, которые непосредственно связаны с деятельностью сегмента, а также часть доходов компании, которая обоснованно может быть отнесена на данный сегмент. Доходы сегмента подразделяются на доходы, полученные от операций:

- с внешними клиентами;
- с сегментами своей компании.

Не включаются в доходы сегмента результаты чрезвычайных событий, доходы от дивидендов и процентов (в т.ч. полученные от других сегментов), прибыль от инвестирования или от погашения долгов, если только сегмент не осуществляет операции финансового характера.

Расходы сегмента - это непосредственно распределяемые на сегмент расходы по его операционной деятельности, а также соответствующая часть расходов, которые могут быть обоснованно распределены на сегмент. Расходы сегмента подразделяются на расходы, относящиеся:

- к продажам внешним клиентам;
- к операциям с сегментами своей компании.

В расходы сегмента не включаются: результаты чрезвычайных событий; суммы процентов, убытки от инвестирования и погашения долгов, если сегмент не осуществляет операции финансового характера; доля компании в убытках ассоциированных, совместных и иных компаний, учтенных по методу долевого участия; расходы по налогу на прибыль; административно-управленческие расходы компании.

Активы сегмента – это активы, которые:

- используются сегментом в его операционной деятельности, а потому могут быть идентифицированы с ним;

- могут обоснованно относиться на данный сегмент.

Под *операционной деятельностью* в соответствии с МСБУ 14 понимается основная, приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой деятельности.

Активы сегмента включают:

- текущие активы, используемые в операционной деятельности сегмента;
- основные средства;
- активы, являющиеся объектами финансовой аренды;
- нематериальные активы;
- инвестиции, отображенные в бухгалтерском учете по методу долевого участия (но лишь в том случае, если прибыль или убыток от таких инвестиций включены в доходы сегмента);
- доля в операционных активах совместной компании, которая учитывается по методу пропорциональной консолидации (методу учета по доле участия, см. МСФО 31);
- гудвилл (деловая репутация), непосредственно относящаяся или обоснованно распределенная на сегмент;
- операционные активы, совместно используемые двумя или более сегментами, при наличии обоснованного подхода к их распределению.

Активы, используемые в общих корпоративных интересах компании или в интересах ряда сегментов, между ними, как правило, не распределяются и отражаются в сегментной отчетности общими суммами (например, активы по налогу на прибыль и объекты основных средств, используемые центральным аппаратом).

Стоимость активов сегмента должна отражать результаты переоценок, выполненных после их приобретения в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности. Кроме того, в соответствии с МСБУ 36 в сегментной отчетности следует раскрыть информацию об убытках от обесценения активов.

Обязательства сегмента - это те обязательства сегмента, связанные с его операционной деятельностью, которые можно непосредственно идентифицировать с данным сегментом либо обоснованно отнести на него. Если обязательства компании связаны с деятельностью ряда сегментов, они между последними не распределяются и отражаются в сегментной отчетности компании общей суммой.

Результаты деятельности сегмента - это доходы сегмента за вычетом его обязательств. По своей экономической сути они являются прибылью сегментов.

Не все выделенные хозяйственные и географические сегменты должны признаваться отчетными. *Отчетным* сегментом согласно стандарту является сегмент, информация о котором должна раскрываться в сегментной отчетности. Необходимое условие признания сегмента отчетным - большая часть доходов сегмента должна формироваться за счет продаж внешним покупателям. Кроме того, стандарт содержит *критерии признания* отчетного сегмента (это единственный стандарт, содержащий критерий существенности):

- доходы от внешних продаж этого сегмента и от операций с другими сегментами составляют не менее 10% общих доходов всех сегментов;
- его финансовый результат (прибыль или убыток) составляет не менее 10 % общего финансового результата всех сегментов;
- величина активов этого сегмента составляет не менее 10 % величины активов всех сегментов.

Если хозяйственный или географический сегмент не соответствует приведенным выше критериям, он для целей составления сегментной отчетности:

- может быть выделен как отчетный (несмотря на недостаточную существенность его показателей);
- может быть объединен с другим хозяйственным или географическим сегментом;
- может как отчетный не выделяться. В этом случае показатели сегмента будут включаться в нераспределенные статьи отчетности компании.

Если суммарный внешний доход отчетных сегментов менее 75 % дохода компании, следует выделить дополнительные отчетные сегменты, даже если они не соответствуют критериям их признания. И еще одно правило содержится в стандарте: сегмент, признанный отчетным в предыдущем периоде, должен сохранять этот статус и в текущем периоде, даже если его доходы, расходы, активы не отвечают критериям признания.

После выделения отчетных сегментов необходимо решить вопрос: как представлять информацию об их деятельности? Стандартом вводятся два понятия *отчетной информации по сегмен-*

там - «первичная» и «вторичная». Выбор формы зависит от характера рисков и уровня прибыльности компании:

- если риски и прибыли компании определяются главным образом различиями в производимых товарах, работах, услугах, то первичной признается информация по хозяйственным сегментам; при этом вторичная информация раскрывается по географическим сегментам. На практике такой подход преобладает;

- если риски и прибыли компании определяются главным образом различиями в географических регионах деятельности, то первичной признается информация по географическим сегментам, а вторичной - по хозяйственным сегментам.

Стандарт требует раскрытия значительных объемов информации в отношении первичных сегментов, а в отношении вторичных сегментов эти объемы сокращены.

Возможны ниже следующие комбинации первичной и вторичной сегментной отчетности.

Первичная отчетность	Вторичная отчетность
Основа сегментации – хозяйственные сегменты	Отчетность формируется по географическим сегментам исходя из расположения как активов, так и клиентов
Основа сегментации – географические сегменты, сформированные исходя из месторасположения активов	Отчетность формируется в разрезе хозяйственных сегментов с раскрытием дополнительной информации о месторасположении активов (если оно отлично от месторасположения клиентов)
Основа сегментации – географические сегменты, сформированные исходя из месторасположения активов	Отчетность формируется в разрезе хозяйственных сегментов с раскрытием дополнительной информации о месторасположении клиентов (если оно отлично от месторасположения активов)

В любом случае в составе первичной информации по отчетному сегменту раскрываются показатели, рассмотренные в таблице. Представление информации о сегментных потоках денежных средств стандартами не требуется, но приветствуется, и на практике она часто присутствует в финансовой отчетности зарубежных компаний. Эти данные полезны пользователям, заинтересованным в покупке компании.

Статьи, необходимые для отражения
в формах финансовой отчетности

Баланс	Отчет о прибылях и убытках	Отчет о движении денежных средств
Статьи, подлежащие раскрытию		
• совокупные операционные активы; • стоимость приобретения внеоборотных активов; • совокупные операционные обязательства; • инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия (если их можно идентифицировать с сегментами)	• продажи внешним клиентам; • доход от операций с другими сегментами; • основа межсегментного ценообразования; • прибыль или убыток; • амортизация; • неденежные расходы; • доход в ассоциированных компаниях и совместных предприятиях (если его можно идентифицировать с сегментами); • результаты чрезвычайных обстоятельств	• поощряется раскрытие информации о сегментных потоках денежных средств (МСБУ 7)

Возможны случаи, когда организационная и управленческая структура компании, а также система внутренней отчетности не основываются ни на производимых товарах (работах, услугах), ни на географических регионах деятельности. Кроме того, риски и прибыли в своей зависимости от характера производства или от его территориального размещения ясно не проявляются. В этом случае в соответствии с МСБУ 14 первичная отчетность должна составляться по хозяйственным сегментам, а вторичная - по географическим.

Кроме того, отражаются:

- виды продукции (услуг), выпускаемой каждым сегментом;
- состав каждого географического сегмента;
- изменения в учетной политике сегментов.

В ряде случаев раскрытию подлежат доход от инвестиций, доля меньшинства и результаты чрезвычайных обстоятельств, приводится информация о сумме начисленной амортизации, затратах на

исследования и разработки, данные о капитальных расходах и нефинансовых показателях.

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» посвящен исключительно вопросам раскрытия информации.

Для различных сегментов характерны специфические риски, приводящие к формированию уникальных стоимостных показателей, и в результате потоки денежных средств различаются. Соответственно, без декомпозиции представляется невозможным спрогнозировать по компании в целом общие суммы, сроки будущих потоков денежных средств или связанные с ними риски.

Дополнительные сведения призваны:

- увеличить число отчетных сегментов, а также объем предоставляемой информации;
- дать возможность пользователям взглянуть на компанию глазами руководства;
- дать возможность компании своевременно предоставлять сегментную информацию в процессе составления промежуточной отчетности для внешних пользователей при относительно низких дополнительных затратах;
- обеспечить последовательность при обсуждении, анализе или раскрытии прочей информации в годовой отчетности;
- сформировать систему различных показателей для оценки результатов деятельности по сегментам.

Сегменты, определяемые на основе внутренней организационной структуры компании, обеспечивают, как минимум, три значительных преимущества:

1. Способность взглянуть на компанию «глазами руководства» усиливает возможности пользователя прогнозировать действия или реакцию руководства, которые могут существенно повлиять на перспективы получения компанией денежных средств в будущие периоды;

2. Ввиду того, что информация о таких сегментах предназначена для использования руководством, дополнительные затраты на предоставление информации при подготовке отчетности для внешних пользователей должны быть относительно небольшими;

3. Практика показала, что понятие «отрасль» весьма субъективно. Сегменты, основанные на существующей внутренней структуре, представляются менее субъективными.

Операционный сегмент – это компонент компании:

- осуществляющий хозяйственную деятельность, которая позволяет получить выручку и предусматривает несение расходов (включая выручку и расходы, связанные с совершением операций с другими компонентами одной и той же компании);

- результаты деятельности которого регулярно анализируются ответственным лицом компании, принимающим операционные решения, в целях принятия решений о выделении сегменту ресурсов и оценки эффективности его деятельности;

- по которому имеется отдельная финансовая информация.

Отчетные сегменты представляют собой операционные сегменты деятельности или агрегированные группы сегментов деятельности, отвечающие определенным критериям.

Операционные сегменты – это компоненты компании, по которым имеется отдельная финансовая информация, регулярно рассматриваемая ответственным лицом, принимающим операционные решения, при принятии решений о выделении ресурсов и оценке результатов деятельности.

МСФО (IFRS) 8 требует от компании указывать в отчетности показатели прибыли или убытка операционного сегмента, а также активы сегмента. Также от компании требуется указывать в отчетности обязательства сегмента и конкретные статьи расходов и доходов, если такие показатели регулярно предоставляются ответственному лицу, принимающему операционные решения.

МСФО (IFRS) требует от компании представления информации о выручке, полученной от продаж своей продукции или услуг (или группах схожей продукции или услуг), о странах, в которых она получает выручку и держит активы, а также о крупных клиентах, независимо от того, используется ли эта информация руководством в принятии операционных решений.

МСФО (IFRS) 8 требует, чтобы суммы, отраженные в отчетности по каждой статье операционного сегмента, являлись показателями, представляемыми ответственному лицу, принимающему операционные решения, для целей выделения сегменту ресурсов и оценки результатов его деятельности.

МСФО (IFRS) 8 требует от компании раскрытия следующей информации:

- факторы, которые учитывались при выделении операционных сегментов компании, включая организационную структуру (например, основывается ли организационная структура компании

исходя из различий в продукции и услугах, географических регионах, нормативной правовой базе, или комбинации факторов; проводилось ли объединение сегментов);

- виды продукции и услуг, от продажи которых каждый отчетный сегмент получает свою выручку.

МСФО (IFRS) 8 требует от компании раскрытия конкретных показателей по каждому отчетному сегменту, если такие показатели учитываются при определении показателя прибыли или убытка сегмента и представляются на рассмотрение ответственному лицу, принимающему операционные решения. Кроме того, требует от компании представления в отчетности процентного дохода отдельно от процентного расхода по каждому отчетному сегменту. Исключение составляют ситуации, когда большая часть выручки сегмента получена от процентов, и ответственное лицо, принимающее операционные решения, руководствуется в основном информацией о процентной выручке, при оценке результатов деятельности сегмента и принятии решений о выделении ресурсов этому сегменту.

Следует также раскрывать информацию по компании в целом: о ее продукции и услугах, географических регионах и крупных клиентах.

Компания должна представлять отдельно информацию по каждому операционному сегменту, который был выделен или сформирован в результате объединения двух или более сегментов и превышает количественные пороговые значения.

Критерии объединения. Два или более операционных сегментов могут быть объединены в единый операционный сегмент, если такое объединение соответствует основному принципу МСФО (IFRS) 8: сегменты имеют схожие экономические характеристики, а также схожи по всем нижеприведенным факторам:

- характеру продукции или услуг;
- характеру производственных процессов;
- виду или категории клиентов их продукции или услуг;
- способам распространения продукции или предоставления услуг;
- специфике нормативно-правовой базы (если это применимо), например, в области банковской, страховой деятельности, или коммунального хозяйства.

Компания должна представлять отдельно информацию по операционному сегменту, если его показатели превосходят какое-либо из следующих количественных пороговых значений:

1) его выручка от продажи внешним клиентам, а также от операций с другими сегментами составляет не менее 10 процентов от совокупной выручки (внутренней и внешней) всех операционных сегментов;

2) результат соответствующего сегмента, независимо от того, является ли он прибылью или убытком, составляет не менее 10 процентов от совокупного результата всех операционных сегментов в отношении прибыли и совокупного результата всех операционных сегментов в отношении убытка, в зависимости от того, какой показатель имеет более высокое значение;

3) его активы составляют не менее 10 процентов от совокупных активов всех операционных сегментов.

Для формирования отчетного сегмента компания может объединить информацию по операционным сегментам, показатели которых ниже количественных пороговых значений, с информацией по другим операционным сегментам, показатели которых также ниже количественных пороговых значений только в том случае, если операционные сегменты имеют схожие экономические характеристики и отвечают большинству критериев объединения.

Если совокупная выручка от продажи внешним клиентам по операционным сегментам составляет менее 75 процентов от общей выручки компании, то следует дополнительно выделять операционные сегменты (даже если они не отвечают критериям) до тех пор, пока, как минимум, 75 процентов выручки компании не будет приходиться на отчетные сегменты.

Компания должна раскрывать следующую общую информацию:

1) факторы, используемые для выделения отчетных сегментов компании, включая организационную структуру (например, основывается ли организационная структура компании исходя из различий в продукции и услугах, географических регионах, нормативной правовой базе, или комбинации факторов; проводилось ли объединение сегментов);

2) виды продукции и услуг, от продажи которых каждый отчетный сегмент получает свою выручку.

Компания должна раскрывать информацию в целях дать возможность пользователям оценить специфику, финансовые результаты и экономические условия ее хозяйственной деятельности.

По каждому периоду, за который представляется отчет о прибылях и убытках, компания должна раскрыть следующее:

- общую информацию;
- информацию о прибыли или убытке отчетного сегмента;
- результаты сверки совокупных показателей (выручки сегмента; прибыли или убытка отчетного сегмента; активов сегмента; обязательств сегмента; иных существенных статей сегмента; с общими показателями компании).

Сверка показателей бухгалтерского баланса по отчетным сегментам с показателями бухгалтерского баланса компании должна проводиться на каждую дату представления бухгалтерского баланса. Информация за предыдущие периоды подлежит пересчету.

По каждому отчетному сегменту компания должна раскрывать показатели прибыли или убытка, а также общую стоимость активов.

Компания должна представлять в отчетности выручку от продаж внешним клиентам по каждому виду продукции и услуг или по каждой группе схожей продукции и услуг. Исключение составляют случаи, когда такая информация отсутствует, или затраты по ее подготовке представляются чрезмерными. В таких случаях следует раскрыть соответствующий факт.

Также необходимо раскрыть информацию о степени зависимости ее деятельности от крупных клиентов. Если выручка от продажи одному внешнему клиенту составляет 10 процентов и более от выручки компании, компания должна раскрыть этот факт, указав совокупную выручку по каждому такому клиенту и сегмент (сегменты), в отчетности которых отражена эта выручка.

5 Первое представление отчетности по МСФО

Переход к применению МСФО любой организацией, впервые применяющей МСФО для составления своей финансовой отчетности, регулируется МСФО 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности». Данный стандарт является первым из серии IFRS, опубликованным Правлением Совета по МСФО в июне 2003 года. Он заменяет ПКИ-8 «Применение МСФО

впервые в качестве главной основы учета». Новый стандарт вместо ранее действующего ПКИ принят, чтобы снизить затраты на первое применение МСФО, в особенности на получение сравнительной информации за периоды, предшествующие переходу на МСФО.

Первой отчетностью, составленной по МСФО, является первая годовая финансовая отчетность, представляя которую организация ясно и безоговорочно заявила о ее соответствии международным стандартом финансовой отчетности. МСФО необходимо применять также к каждой промежуточной отчетности, составленной за часть периода, который является отчетным для финансовой отчетности, впервые подготовленной в соответствии с требованиями МСФО.

Согласно МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности» должны быть представлены сравнительные ретроспективные данные за один или несколько отчетных периодов. Все данные ретроспективной отчетности пересчитываются в соответствии с требованиями МСФО и ПКИ, действовавшими на отчетную дату ее первой финансовой отчетности, представляемой по МСФО. Требования всех применимых на отчетные даты стандартов используется в учетной политике организации по МСФО и во входящем балансе по МСФО, который она обязана составить, но не обязана представлять в своей первой отчетности, составленной по МСФО.

Если составление и подготовка к раскрытию сравнительных данных для первой финансовой отчетности окажутся слишком обременительными, организация может частично или полностью отказаться от представления сравнительной информации.

Дата перехода на МСФО является важной компонентой данной процедуры, так как она определяется по начальной дате самого раннего периода, за который организация представляет полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО. Это значит, что входящий баланс по МСФО составляется на эту дату. Все МСФО, требования которых будут признаны применимыми при представлении первой финансовой отчетности по МСФО, будут применяться, начиная с этой даты.

Дата перехода к МСФО определяется ретроспективно, относительно даты первого представления отчетности, составленной по требованиям МСФО. Например, организация заявила о том, что она представит свою отчетность по МСФО в отчетном году, завершае-

мом 31 декабря 2011 года, и будет отражать в ней сравнительную информацию за один год. Следовательно, дата перехода к МСФО определяется с 1 января 2010 года. Если организация объявит, что она будет представлять сравнительную информацию за два года, то датой перехода к МСФО следует считать 1 января 2009 года.

Входящий баланс по МСФО составляется на дату перехода к МСФО. Организация может его опубликовать, но МСФО-1 этого не требует, его публикация производится по усмотрению руководства организации.

Входящий баланс составляется в качестве первого шага, отправной точки перехода к применению МСФО. В нем необходимо:

- признать все активы и обязательства, которые требуются по МСФО, действующими на отчетную дату представления первой финансовой отчетности по этим стандартам или исключить отдельные из них ранее признанные по национальным стандартам, если МСФО не требуют (или не разрешают) такого признания;
- произвести переклассификацию статей, признанных ранее в соответствии с национальными стандартами, и переоценить их в порядке, предусмотренном МСФО;
- не применять МСФО к ретроспективным событиям, которые были отражены в отчетности на основании профессиональных суждений, даже если к моменту составления входящего баланса они стали определенно известными.

Составление входящего баланса, как и ведение учета по МСФО за отчетный год, предшествующий отчетному году, в котором финансовая отчетность составляется по МСФО, могут выполняться намного позже действительной даты перехода на международные стандарты, что позволяет более полно представить применимые в организации МСФО в ее учетной политике.

Учетная политика по МСФО должна предусматривать единый порядок отражения информации во входящем балансе и во всех периодах, информация о которых включается в первую финансовую отчетность по МСФО. Учетная политика должна отвечать требованиям каждого стандарта, действующего на отчетную дату ее первой финансовой отчетности по МСФО, и любых других стандартов, досрочное применение которых разрешается, а организация сочтет их досрочное применение возможным.

Учетная политика по МСФО, естественно, будет отличаться от той, что организация применяла с использованием националь-

ных стандартов. Все возникшие изменения признаются путем корректирования суммы нераспределенной прибыли или другой статьи собственного капитала, если это приемлемо в конкретных условиях организации.

Особенности оценки активов и обязательств при первом применении МСФО для составления финансовой отчетности, в том числе для входящего баланса, рассматриваются для каждого элемента отдельно.

Для оценки основных средств возможны два подхода к оценке: по справедливой стоимости либо по их первоначальной или амортизированной стоимости, рассчитанной в соответствии с МСФО и с скорректированной на изменение индекса цен. Эти же подходы могут применяться к инвестиционной собственности (инвестициях в недвижимость) и к нематериальным активам. Для других активов и обязательств данные подходы к оценке не используются.

Выбирая второй подход к оценке, нужно иметь в виду, что его применение потребует трудоемкого анализа всей истории оценки отдельных объектов основных средств или нематериальных активов с тем, чтобы вычислить его себестоимость или амортизируемую стоимость на дату перехода к МСФО и составления входящего баланса. В этом отношении применение справедливой стоимости будет намного экономичнее, т. к. не потребует дорогостоящих аналитических исследований по каждому переоцениваемому объекту.

Оценку актуарных прибылей и убытков в соответствии с МСБУ 19 «Вознаграждение работников» во входящем балансе организация может оставить в накопленных суммах к моменту перехода на МСФО, независимо от того, что в последующем для более поздних актуарных прибылей и убытков она будет применять иные разрешенные стандартом подходы.

В части накопленных курсовых разниц их суммы отнесенные к собственному капиталу организации, переходят и отражаются во входящем балансе так, как того требует МСБУ 21 «Влияние изменения валютных курсов». Накопленные курсовые разницы по зарубежным операциям приравниваются к нулю на дату перехода к МСФО, а в последующем в отчете о прибылях и убытках признаются только курсовые разницы, возникшие после перехода к МСФО.

Раскрытие информации в первой отчетности, составленной по МСФО, помимо обязательных раскрытий по требованиям различных стандартов должно показать, как переход от национальных правил учета к МСФО повлиял на финансовое положение организации, ее финансовые результаты и денежные потоки в отчетном периоде. При этом нужно представить выверку движения собственного капитала на дату перехода к МСФО и на конец последнего периода, когда отчетность составлялась по национальным стандартам; выверку прибылей или убытков за два соответствующих периода.

При использовании справедливой стоимости в качестве исходной необходимо раскрыть для каждого элемента входящего баланса: общую сумму по справедливой стоимости и общую сумму произведенной корректировки по сравнению с оценками, применявшимися в соответствии с национальными стандартами.

Для представленной в первом отчете сравнительной информации, если она представлена в соответствии с прежними национальными стандартами, необходимо указать, какая сравнительная информация не соответствует МСФО, и раскрыть те необходимые основные корректировки, которые требуются для ее приведения в соответствие с МСФО.