



Проект финансируется ЕС

# УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ ПО МСФО

**ДЛЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ**



## **(IAS) 1 – «Представление финансовой отчетности»**

6

[www.accountingreform.ru](http://www.accountingreform.ru)

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

 ИФБК  AGRICONSULTING S.p.A.  
□ AUDIT □ CONSULTING □ LAW □



## ПРЕДИСЛОВИЕ

Перед вами обновленная версия учебного пособия, подготовленного группой специалистов проекта **«Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности»**, который проходит в Российской Федерации при поддержке Европейского Союза.

Данная серия посвящена принципам Международных Стандартов Финансовой Отчетности (МСФО). Пособия задуманы как серия материалов для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник рассчитан не более чем на три часа занятий.

Структура сборника:

- Информация и примеры
- Вопросы для самоконтроля и упражнения (множественный выбор)
- Ключ к вопросам для самоконтроля

Проект осуществляется силами сотрудников компаний ЗАО ПрайсвотерхаусКуперс Аудит, ФБК, Агроконсалтинг и АССА.

Список всех сборников серии можно найти на веб-сайте проекта.

Авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии, с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях.

Рабочая группа проекта выражает благодарность всем, кто участвовал в подготовке серии.

Контактная информация:

**e-mail**

[victoria.stepanova@ru.pwc.com](mailto:victoria.stepanova@ru.pwc.com)

**Tel.**

**+ 7 495- 967-6000**

**Web**

[www.accountingreform.ru](http://www.accountingreform.ru)

**Fax.**

**+ 7 495- 967-6001**

Россия, Москва, март 2007 года (обновленная редакция)

## СОДЕРЖАНИЕ

1.	ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ – ВВЕДЕНИЕ	3
2.	ОПРЕДЕЛЕНИЯ	4
3.	ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	26
4.	ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ	31

## 1. Представление финансовой отчетности: Введение

### ОБЗОР

#### Цель

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

Данное пособие дополнено иллюстративной финансовой отчетностью корпорации и «МСФО. Контрольный перечень требований к раскрытию информации», которые расположены на веб-сайте Проекта.

#### Задача

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

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

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

### СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

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

МСФО (IAS) 1 не распространяется на промежуточную финансовую отчетность (см. МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»). МСФО (IAS) 1 действует в равной степени для всех организаций, независимо от того, должны ли они составлять консолидированную или индивидуальную финансовую отчетность.

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

В МСФО (IAS) 1 используется терминология, принятая для коммерческих организаций, включая предприятия общественного сектора.

Организациям, не имеющим капитала, отвечающего определению, данному в МСФО (IAS) 32, например взаимным инвестиционным фондам, а также организациям, чей капитал или паевой фонд не является «собственным» (например, некоторым кооперативным организациям), потребуется адаптировать предписания стандарта в целях учета доли своих членов (или «собственников»).

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

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

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

- (i) активы;
- (ii) обязательства;
- (iii) капитал;
- (iv) доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
- (v) прочие изменения капитала;
- (vi) денежные потоки.

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

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

Полный перечень финансовой отчетности включает:

- (1) бухгалтерский баланс;
- (2) отчет о прибылях и убытках;
- (3) отчет об изменениях капитала, который показывает:
  - (i) все изменения капитала, или
  - (ii) изменения капитала, помимо возникающих в результате операций с владельцами капитала, действующими в рамках своих полномочий в качестве владельцев капитала;
- (4) отчет о движении денежных средств;
- (5) примечания, в которых изложены основные положения учетной политики, а также даны дополнительные пояснения.

Аудиторский отчет, не являясь обязательным, обеспечивает пользователей независимым подтверждением уровня достоверности отчетных показателей.

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

Такой отчет может включать обзор:

- (i) основных факторов, определяющих финансовые результаты, в том числе изменений условий хозяйствования, реакций организации на эти изменения и их последствия; а также инвестиционной и дивидендной политики, направленной на поддержание достигнутого уровня и дальнейшее повышение эффективности работы;
- (ii) источников финансирования и целевого левериджа – соотношения капитала и обязательств;
- (iii) ресурсов, которые не были отражены в бухгалтерском балансе в соответствии с МСФО.

Многие организации также представляют и другие виды отчетов, например о природоохранных мероприятиях, о добавленной стоимости, в частности, в отраслях, где экологические факторы имеют особое значение, а также в тех случаях, когда работники рассматриваются как значимая группа пользователей.

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

## 2. ОПРЕДЕЛЕНИЯ

**Невыполнимый.** Требование стандарта считается невыполнимым, если организация не может его выполнить, несмотря на все предпринятые адекватные усилия.

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

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

**Примечания** содержат информацию, дополняющую данные бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала, а также отчета о движении денежных средств. В примечаниях приводятся подробные описания и детализированное представление статей вышеуказанных отчетов, а также информация об объектах, которая не подлежит включению в указанные отчеты.

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

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

При оценке существенности необходимо принимать во внимание, как характеристики пользователей могут повлиять на их решения.

## Достоверное представление и соответствие МСФО

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

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

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

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

Достоверное представление также предполагает:

(i) выбор и проведение учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки». МСФО (IAS) 8 устанавливает иерархию инструкций, которыми следует руководствоваться (в отсутствие соответствующего стандарта) при включении в отчетность отдельной статьи.

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

(iii) раскрытие дополнительных сведений в тех случаях, когда выполнения определенных требований МСФО оказывается недостаточно

[www.uchet.kz](http://www.uchet.kz)

для того, чтобы пользователи могли понять влияние конкретной операции на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.

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

**ПРИМЕР** – отсутствие резерва для выполнения гарантийных обязательств

Вам известно, что придется оплачивать заявки на гарантийное обслуживание проданных вами товаров. Вы не создавали резерва по затратам на гарантийное обслуживание. Будет недостаточно упомянуть в примечаниях, что этого не было сделано. Следует создать и включить указанный резерв в отчетность.

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

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

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

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

(iii)

- название стандарта, от выполнения требований которого организация отступила;

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

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

- утвержденный порядок отражения объектов в бухгалтерской отчетности;

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

Если организация отступила от требования стандарта в предыдущем отчетном периоде и это отступление сказалось и на отчетных показателях текущего отчетного периода, то сведения об этом подлежат раскрытию.

**ПРИМЕР – отступление от МСФО – продолжающееся влияние**  
Если в предыдущем отчетном периоде организация отступила от требования стандарта, регламентирующего оценку активов (или обязательств), и такое отступление влияет на оценку изменений активов (и обязательств), отражаемых в финансовой отчетности за текущий период, соответствующая информация подлежит раскрытию.

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

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

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

**ПРИМЕР - запрет на отступление от требований стандарта**

Вы убеждены в необходимости отступления от требований определенного стандарта, поскольку ваша правовая система регулирования предполагает неукоснительное соблюдение определенных процедур, которые **не** соответствуют требованиям МСФО. Вы раскрываете указанную информацию.

Информация не отвечает задаче финансовой отчетности в том случае, если она не представляет объективно те операции, суть которых она или должна представлять, или, предположительно, представляет, учитывая ее возможное влияние на решения пользователей.

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

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

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

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

## Принцип непрерывности деятельности

При составлении финансовой отчетности в свете принципа непрерывности руководство должно оценить способность организации продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться исходя из принципа непрерывности деятельности, за исключением тех случаев, когда руководство намеревается или ликвидировать организацию, или прекратить торговые операции, или не имеет реальной возможности не делать этого.

**ПРИМЕР – принцип непрерывности деятельности**

Банки предоставляют кредиты на определенных условиях, в том числе исходя из заданного уровня финансового положения клиента. Нарушение таких условий может предоставить банку возможность ликвидировать бизнес клиента. При таких обстоятельствах, если только клиент не сможет обеспечить альтернативного источника финансирования, финансовую отчетность не следует составлять исходя из принципа непрерывности.



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

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

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

#### ПРИМЕР – принцип непрерывности деятельности

Руководство в целях выявления проблемных периодов в движении денежных средств пересматривает свой бюджет. Анализируются возможности имеющихся и привлечения, при необходимости, дополнительных кредитных ресурсов для обеспечения покрытия возможной нехватки денежных средств. Составлять отчетность на основе принципа непрерывности деятельности можно, только выполнив такой анализ.

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

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

## Метод начислений

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

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

#### ПРИМЕРЫ – метод начислений

В декабре вы продаете часть товаров в кредит. Денежные средства от клиента будут получены в феврале. Вы регистрируете продажу в декабре, а не тогда, когда вы получаете деньги.

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

Это учет по методу начислений.

## Последовательность представления

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

(i) очевидно, что вследствие значительных изменений характера деятельности организации или по результатам анализа ее финансовой отчетности, более приемлемым становится иной формат, разработанный с учетом критериев, сформулированных в МСФО (IAS) 8; или

(ii) международный стандарт финансовой отчетности предусматривает изменение формата представления.

**ПРИМЕР – последовательная учетная политика**

Применение различных систем оценки запасов (МСФО допускает использование методов «ФИФО» или оценку по средневзвешенной стоимости) приводит к различным финансовым результатам. Для обеспечения сопоставимости отчетных данных за ряд периодов следует последовательно применять один и тот же метод оценки. Изменение метода недопустимо, за исключением тех случаев, когда этого требует МСФО или когда это окажет помощь пользователям.

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

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

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

**Существенность и группировка информации**

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

**ПРИМЕР – существенность**

Конкурент возбудил против вас судебный иск на крупную сумму. Ваши юристы обеспокоены ходом процесса, но вы убеждены, что данное судебное разбирательство не грозит вам серьезными последствиями. Условное обязательство вам следует раскрыть с изложением и своей позиции, и мнения юристов.

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

**ПРИМЕР – классификация активов по их функции**

Вы арендуете копировальную технику и аппараты по продаже напитков. Раздельное представление финансовых результатов и чистых активов (активов и пассивов), используемых по каждому виду деятельности, помогает пользователям лучше понять финансовую отчетность.

Заключительной стадией процесса группировки и классификации отчетной информации является представление агрегированных и структурированных данных, которые формируют статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств или примечаний.

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

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

**Взаимозачет статей отчетности**

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

Таким образом, важно отражать в отчетности активы и обязательства, доходы и расходы раздельно. Взаимозачет статей отчета о прибылях и убытках или бухгалтерского баланса, за исключением тех случаев, когда он отражает сущность операции, сузит возможности пользователей для понимания сути совершенных операций и прогнозирования движения денежных средств.



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

**ПРИМЕР - резерв по обесценению запасов**

Вам известно, что некоторые запасы морально устарели. Их экономическая выгода не превысит стоимости утильсырья. В целях уменьшения балансовой стоимости таких запасов Вы формируете резерв под их обесценение .

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

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

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

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

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

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

**ПРИМЕР – прибыли от курсовой валютной разницы**

Вы – импортер. В результате зарубежных торговых операций у вас образуются прибыли (и убытки) от курсовой валютной разницы, которые

[www.uchet.kz](http://www.uchet.kz)

в вашем отчете о прибылях и убытках отражаются отдельной статьей за вычетом банковских сборов за совершение валютных операций.

В приведенных ниже примерах используются следующие условные обозначения:

- ББ – бухгалтерский баланс;
- ОПУ – отчет о прибылях и убытках.

**ПРИМЕР – возмещение расходов**

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

В 2005 году следует зарегистрировать создание резерва и компенсацию расходов.

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

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

## Сопоставимая информация

По всем показателям, отраженным в финансовой отчетности, следует привести сопоставимую информацию за предшествующий период. Там, где это имеет значение для понимания финансовой отчетности за текущий отчетный период, сопоставимая информация должна включать сведения исторического и описательного характера.

Описательная информация, представленная в финансовой отчетности за предыдущий период, может иметь значение и в текущем периоде. Информация о судебном разбирательстве, исход которого был неизвестен на предыдущую отчетную дату и которое до сих пор не завершено, раскрывается в текущем отчетном периоде. Пользователям важно знать о существовании неопределенности на предыдущую

отчетную дату и о шагах, предпринятых в течение отчетного периода по разрешению этой неопределенности.

#### ПРИМЕР – судебное разбирательство

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

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

При корректировке формата представления объектов в финансовой отчетности следует изменить и классификацию сопоставимых показателей предыдущих отчетных периодов, за исключением тех случаев, когда такое изменение выполнить невозможно (см. МСФО (IAS) 8).

При реклассификации сопоставимых показателей организация должна раскрывать:

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

При невозможности реклассифицирования сопоставимых показателей организация обязана раскрыть:

- (i) причины, по которым реклассификация не была осуществлена; и
- (ii) характер корректировок, которые были бы сделаны в случае реклассификации объектов.

Сопоставимость информации по отчетным периодам имеет особое значение для решения задач прогнозирования. В некоторых случаях не представляется возможным реклассифицировать отчетные данные сопоставимого периода для обеспечения сопоставимости с данными текущего отчетного периода.

Например, в течение предыдущего периода данные были зарегистрированы таким образом, что это не позволяет изменить их

классификацию, а повторно собрать всю информацию практически невозможно.

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

## Общий обзор

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

МСФО (IAS) 1 предусматривает раскрытие информации по определенным статьям непосредственно в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях капитала, а также по другим статьям – или непосредственно в составе вышеуказанных отчетов, или в примечаниях. МСФО (IAS) 7 устанавливает требования к представлению отчета о движении денежных средств.

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

## Идентификация финансовой отчетности

Представленная в одном документе с другой информацией финансовая отчетность должна четко идентифицироваться. Кроме того, пользователям должна предоставляться возможность разграничивать информацию, отвечающую требованиям МСФО, и прочую информацию, в которой указанные требования не учтены.

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

- (i) наименование организации, составившей финансовую отчетность, а также все изменения, произошедшие с предыдущей отчетной даты;
- (ii) указание на то, охватывает ли финансовая отчетность отдельную организацию или группу;
- (iii) дата бухгалтерского баланса или период, который отражен в финансовой отчетности, - в зависимости от того, что более приемлемо для данного компонента финансовой отчетности;
- (iv) валюта отчетности;
- (v) степень округления показателей финансовой отчетности.

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

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

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

## Отчетный период

Финансовая отчетность должна представляться по крайней мере ежегодно.

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

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

- (ii) указание на тот факт, что сопоставляемые показатели бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и примечаний не являются полностью сопоставимыми.

### ПРИМЕР – изменение отчетной даты

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

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

### ПРИМЕР – 52-недельный отчетный период

Вы управляете сетью универсальных магазинов. Ваш отчетный период составляет 52 недели, что позволяет вам устанавливать конец периода на воскресенье и инвентаризировать запасы на понедельник.

## Бухгалтерский баланс

### Разграничение понятий «оборотный» и «внеоборотный», «долгосрочной» и «краткосрочной»

Объекты, представляемые непосредственно в балансе, должны быть классифицированы как оборотные и внеоборотные активы, краткосрочные и долгосрочные обязательства за исключением случаев, когда структура баланса на основе ликвидности более уместна. В ситуации, когда применяется данное исключение, все активы и обязательства должны представляться в порядке убывания (или нарастания) их ликвидности.

### ПРИМЕР – финансовые институты

Ваша компания является финансовым институтом, и вы представляете статьи бухгалтерского баланса в порядке убывания ликвидности (см. учебное пособие по МСФО (IFRS) 7).

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

- (i) в течение двенадцати месяцев после даты бухгалтерского баланса; и
- (ii) в срок, превышающий двенадцать месяцев после даты бухгалтерского баланса,

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

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

Кроме того, при такой классификации выделяются активы, которые предполагается конвертировать в денежные средства в течение текущего операционного цикла, и обязательства, подлежащие погашению в течение того же периода.

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

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

В состав финансовых активов включают дебиторскую задолженность покупателей (торговую) и прочую дебиторскую задолженность, а в состав

[www.uchet.kz](http://www.uchet.kz)

финансовых обязательств – кредиторскую задолженность поставщикам и подрядчикам (торговую) и прочую кредиторскую задолженность.

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

Организация раскрывает информацию о сумме запасов, которые предполагается продать по истечении двенадцати месяцев после отчетной даты.

### **Оборотные активы**

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

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

Все прочие активы должны классифицироваться как внеоборотные.

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

Операционный цикл – это интервал времени между приобретением активов для переработки и их конвертированием в денежные средства.

Если обычный операционный цикл не может быть четко идентифицирован, предполагается, что он равен двенадцати месяцам.

### **Краткосрочные обязательства**

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

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

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

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

Такие объекты классифицируются как краткосрочные обязательства даже в том случае, если они подлежат погашению в срок, превышающий двенадцать месяцев после отчетной даты. Для классификации активов и обязательств применяется один и тот же обычный операционный цикл. Если идентифицировать обычный операционный цикл организации не представляется возможным, то предполагается, что он равен двенадцати месяцам.

Примерами краткосрочных обязательств являются финансовые обязательства, классифицируемые как «предназначенные для торговли», банковские овердрафты, а также краткосрочная составляющая

долгосрочных финансовых обязательств, начисленные дивиденды, налоги на прибыль и прочая кредиторская задолженность.

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

**Отражение таких финансовых обязательств, как банковские кредиты, регламентируется достаточно жестко. Ключевой датой, по состоянию на которую все должно быть отражено, выступает дата бухгалтерского баланса. Даже если предполагается рефинансирование, обязательство по кредиту классифицируется по его состоянию на дату бухгалтерского баланса.**

**При неспособности организовать рефинансирование к указанной дате может потребоваться отражение финансового обязательства как краткосрочного, даже если компания проводит переговоры о погашении кредита по истечении более длительного периода.**

**Подобная ситуация может иметь серьезные последствия, вплоть до запрета на составление финансовой отчетности исходя из принципа непрерывности деятельности.**

Организация классифицирует финансовые обязательства как краткосрочные, когда срок их погашения наступает в течение двенадцати месяцев после даты бухгалтерского баланса, даже в том случае, если:

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



**ПРИМЕР – рефинансирование после отчетной даты**

Вам необходимо рефинансировать свой долгосрочный заем. Датой вашего бухгалтерского баланса является 31 декабря, вы подписываете соглашение о рефинансировании в январе и утверждаете финансовую отчетность в феврале. Долгосрочный заем отражается как краткосрочное обязательство, так как на отчетную дату его рефинансирование оформлено не было.

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

**ПРИМЕР – рефинансирование после отчетной даты, но при наличии права рефинансирования**

Вам необходимо рефинансировать свой долгосрочный заем. Вы имеете право перезаключить договор о займе на новых условиях. Датой вашего бухгалтерского баланса является 31 декабря, вы подписываете соглашение о рефинансировании в январе и утверждаете свою финансовую отчетность в феврале. Долгосрочный заем отражается как долгосрочное обязательство, так как у вас есть право его рефинансировать.

Если рефинансирование (или пролонгирование) обязательства не может осуществиться по усмотрению организации (ввиду отсутствия договора о рефинансировании), то обязательство классифицируется как краткосрочное.

В тех случаях, когда организация нарушает условия соглашения о долгосрочном займе на отчетную дату или до ее наступления, вследствие чего обязательство становится подлежащим погашению немедленно по предъявлении требования, такое обязательство классифицируется как краткосрочное.

Данное положение действует даже тогда, когда после даты бухгалтерского баланса и до утверждения финансовой отчетности заимодавец дал согласие не требовать оплаты по причине невыполнения договорных условий.

[www.uchet.kz](http://www.uchet.kz)

**ПРИМЕР – исправление нарушения условий соглашения после отчетной даты**

Вы нарушаете условия соглашения о предоставлении долгосрочного займа. Заем переходит в категорию подлежащих погашению немедленно по предъявлении требования. Датой вашего бухгалтерского баланса является 31 декабря, в январе заимодавец соглашается не требовать оплаты в результате неисполнения соглашения. Свою финансовую отчетность вы утверждаете в феврале. Долгосрочный заем отражается как краткосрочное обязательство: по состоянию на отчетную дату имело место нарушение соглашения.

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

Однако обязательство классифицируется как долгосрочное, если заимодавец на отчетную дату согласился предоставить дополнительный период продолжительностью как минимум двенадцать месяцев после отчетной даты, в течение которого организация может исправить нарушения, а заимодавец не вправе требовать немедленного погашения.

**ПРИМЕР - исправление нарушения условий соглашения при предоставлении дополнительного периода**

Вы нарушили условия договора долгосрочного займа. Он переходит в категорию подлежащих погашению немедленно по предъявлении требования. Датой вашего бухгалтерского баланса является 31 декабря. Заимодавец 31 декабря соглашается не требовать погашения займа в результате нарушения условий, предоставляя вам как минимум 12 месяцев для исправления нарушения. Долгосрочный заем отражается в составе долгосрочных обязательств ввиду предоставления дополнительного периода.

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



- (i) рефинансирование на долгосрочной основе;
  - (ii) исправление нарушений условий договора о предоставлении долгосрочного займа;
  - (iii) предоставление заимодавцем для исправления нарушений условий договора о предоставлении долгосрочного займа дополнительного периода, который оканчивается как минимум спустя двенадцать месяцев после отчетной даты.
- В целях отражения некорректирующего события вы включаете в примечания новую информацию, но не вносите корректировки в отчетность. Таким образом, краткосрочные обязательства остаются краткосрочными обязательствами.

#### **Информация, представляемая в бухгалтерском балансе**

Непосредственно в составе бухгалтерского баланса должны быть представлены как минимум следующие статьи:

- (i) основные средства;
- (ii) инвестиционная недвижимость;
- (iii) нематериальные активы;
- (iv) финансовые активы - за исключением показателей, указанных в пунктах (v), (viii) и (ix);
- (v) инвестиции, отраженные на основе долевого метода;
- (vi) биологические активы;
- (vii) запасы;
- (viii) дебиторская задолженность покупателей и прочие виды дебиторской задолженности;
- (ix) денежные средства и эквиваленты денежных средств;
- (x) кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам, а также прочие виды кредиторской задолженности;
- (xi) резервы;
- (xii) финансовые обязательства - за исключением показателей, указанных в пунктах (x) и (xi);

- (xiii) обязательства и активы, относящиеся к текущим налогам (в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- (xiv) активы и обязательства по отложенным налогам (в соответствии с положениями МСФО (IAS) 12);
- (xv) доля меньшинства, представленная в капитале;
- (xvi) акционерный капитал, выпущенный компанией, а также фонды (резервный капитал), относящиеся к владельцам капитала материнской компании.

Также непосредственно в составе бухгалтерского баланса должны быть представлены следующие статьи:

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

Дополнительные статьи, разделы и промежуточные показатели должны вводиться непосредственно в состав бухгалтерского баланса в том случае, когда их представление позволяет лучше продемонстрировать финансовое положение организации.

#### **ПРИМЕР**

Вы имеете крупные налоговые убытки, перенесенные на будущие периоды по налоговым расчетам в своей стране, а также налоговые обязательства за рубежом. В целях более четкого представления информации о финансовом положении вы вводите в баланс дополнительные статьи, детализируя обязательства по налогам – отечественным (их отсутствие) и зарубежным.

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

Дополнительные статьи вводятся в том случае, когда величина, характер, назначение (функция) объекта (или совокупности аналогичных

объектов) таковы, что их отдельное представление позволяет лучше продемонстрировать финансовое положение.

Способ описания и последовательность статей (или совокупности аналогичных статей) в отчетности могут быть изменены в соответствии с характером деятельности организации, спецификой ее операций, что позволит отразить информацию в форме, более удобной для формирования представлений о финансовом положении организации. Например, в целях применения требований МСФО (IFRS) 7 банк вносит соответствующие поправки в вышеуказанные предписания.

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

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

**ПРИМЕР** – классификация активов по их функциональному назначению  
Вы сдаете в аренду копировальную технику и аппараты по продаже напитков. Выделение в отчетности финансовых результатов и используемых чистых активов (активов и обязательств) по каждому направлению (функции) бизнеса полезно для пользователей.

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

**Информация, представляемая либо в бухгалтерском балансе, либо в примечаниях**

Организация обязана либо в составе бухгалтерского баланса, либо в примечаниях раскрывать дополнительную детализацию статей по видам деятельности .

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

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

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

(ii) дебиторская задолженность подразделяется на следующие группы:

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

(iii) более детальная классификация запасов включает следующие статьи:

- товары,
- производственные запасы,
- материалы;
- незавершенное производство;
- готовая продукция;

(iv) резервы подразделяются на резервы по вознаграждениям работников и прочие;

(v) капитал и фонды подразделяются на различные классы, например:

- оплаченный акционерный капитал;
- эмиссионный доход;
- фонды.

Организация должна раскрывать или в бухгалтерском балансе, или в примечаниях следующую информацию:

(1) по каждому классу акционерного капитала:

- (i) количество акций зарегистрированной эмиссии;

- (ii) количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но оплаченных не полностью;
  - (iii) номинальная стоимость акции или указание на отсутствие номинальной стоимости акции;
  - (iv) сверка числа акций, находящихся в обращении, на начало и на конец отчетного периода;
  - (v) права, привилегии и ограничения по каждому классу акций, включая ограничения на распределение дивидендов и возврат капитала;
  - (vi) акции, выкупленные самой организацией или ее дочерней или ассоциированной компанией;
  - (vii) акции, зарезервированные для эмиссии по опционам или договорам на размещение акций, с указанием сроков и сумм эмиссии;
- (2) описание характера и назначения каждого фонда в составе капитала.

**ПРИМЕР – «нормативный» фонд (резервный капитал)**

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

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

## Отчет о прибылях и убытках

### Отчет о прибылях и убытках за отчетный период

Все статьи доходов и расходов, учтенные в отчетном периоде, должны включаться в отчет о прибылях и убытках, если только МСФО не предусматривает иное.

[www.uchet.kz](http://www.uchet.kz)

Как правило, все статьи доходов и расходов включаются в отчет о прибылях и убытках, в том числе влияние изменений учетных оценок. Некоторые статьи могут исключаться из отчета о прибылях и убытках за текущий период. МСФО (IAS) 8 содержит положения в отношении трактовки двух таких обстоятельств: исправления ошибок и влияния изменений учетной политики.

Некоторые МСФО регламентируют отражение в отчетности статей, которые соответствуют определениям доходов или расходов, приведенным в «Основах составления и представления финансовой отчетности», но обычно в отчет о прибылях и убытках не включаются. Примерами могут служить прирост стоимости в результате переоценки (см. МСФО (IAS) 16), прибыли и убытки, возникающие при переводе финансовой отчетности по зарубежной деятельности (см. МСФО (IAS) 21), а также прибыли (или убытки) в результате переоценки финансовых активов, имеющих в наличии для продажи (см. МСФО (IAS) 39).

**ПРИМЕР – резерв переоценки**

Вы переоценили помещение головного офиса (но не продали его). Увеличение стоимости в результате переоценки отражается в резерве переоценки.

### Информация, представляемая в отчете о прибылях и убытках

Непосредственно в отчете о прибылях и убытках должны быть представлены как минимум следующие статьи:

- (i) выручка;
- (ii) расходы на финансирование;
- (iii) доля прибыли ассоциированных компаний и совместных предприятий, определенная на основе долевого метода;
- (iv) прибыль (или убыток) до налогообложения по результатам выбытия активов или погашения обязательств, связанных с прекращаемой деятельностью;
- (v) расходы по налогам;
- (vi) прибыль или убыток.

Информация о нижеприведенных статьях должна раскрываться в составе отчета о прибылях и убытках как распределение прибыли (или убытка) за отчетный период:

- (i) прибыль (или убыток), приходящийся на долю меньшинства;
- (ii) прибыль (или убыток), приходящийся на владельцев капитала материнской компании.

Дополнительные статьи, разделы и промежуточные показатели должны вводиться непосредственно в отчет о прибылях и убытках в том случае, когда их представление позволяет лучше продемонстрировать финансовое положение организации.

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

Для объяснения особенностей элементов финансового результата деятельности непосредственно в состав отчета о прибылях и убытках вводятся дополнительные статьи, а в описание (и последовательность статей) вносятся поправки, когда это необходимо.

При этом следует принимать во внимание фактор существенности, а также характер (и назначение) компонентов доходов и расходов. Например, банк в целях выполнения требований МСФО (IFRS) 7 вносит в правила свои поправки. Статьи доходов и расходов не сворачиваются, если только не удовлетворяются указанные выше критерии.

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

**Информация, представляемая либо в отчете о прибылях и убытках, либо в примечаниях**

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

Отдельно раскрывается информация о прибылях и убытках:

- (i) уменьшение стоимости запасов до чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой величины (а также компенсация указанных списаний);
- (ii) реструктуризация деятельности организации (и восстановление резервов, из которых покрываются расходы на реструктуризацию);
- (iii) выбытие объектов основных средств;
- (iv) выбытие инвестиций;
- (v) прекращаемая деятельность;
- (vi) расчеты по результатам судебного процесса;
- (vii) восстановление прочих резервов.

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

**ПРИМЕР – классификация результатов по их назначению**

Вы сдаете в аренду копирующую технику и аппараты по продаже напитков. Выделение в отчетности финансовых результатов и используемых чистых активов по каждому направлению (функции) бизнеса помогает пользователям.

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

Первая форма предусматривает разбивку на основе характера расходов. Расходы в отчете о прибылях и убытках группируются в зависимости от их природы (например, расходы на амортизацию, приобретение материалов, транспортировку, вознаграждение работникам или на рекламу) и не структурируются по различным функциональным назначениям внутри организации.

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

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

Вторая форма предусматривает структурирование по функциональному назначению расходов или на основе «себестоимости продаж». При этом расходы подразделяются на собственно себестоимость продаж, расходы по сбыту (коммерческие) и административные (управленческие) расходы.

Как минимум, организация должна раскрыть информацию о себестоимости продаж отдельно от других расходов. Данный метод позволяет представить пользователям более значимую информацию, чем метод классификации затрат на основе их характера, однако структурирование расходов по функциональному назначению может потребовать произвольного распределения затрат и профессионального суждения. Пример классификации расходов по их функциям приведен ниже:

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

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

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

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

Организация либо в отчете о прибылях и убытках, либо в отчете об изменениях капитала, либо в примечаниях обязана раскрывать информацию о сумме дивидендов за отчетный период, распределяемых между владельцами капитала организации, а также о соответствующей сумме дивидендов на акцию.

## Отчет об изменениях капитала

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

В отчете о прибылях и убытках детализировалась разница между входящим и исходящим остатком капитала. Во многих странах запрещалось относить доходы и расходы непосредственно на капитал. Побудительным стимулом к введению подобного отдельного отчета явилась необходимость адекватного отображения результатов операций с иностранной валютой (в связи с привлечением инвестиций из-за рубежа) и переоценки.

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

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

- (i) прибыль (или убыток) за отчетный период;
- (ii) каждую статью дохода и расхода, которая непосредственно относится на капитал, а также итоговые показатели по указанным статьям;
- (iii) итоговые показатели доходов и расходов, рассчитанные как сумма (i) и (ii), отражая отдельно итоговые показатели, относящиеся к владельцам капитала материнской компании и к доле меньшинства;
- (iv) по каждому компоненту капитала – влияние изменений учетной политики и исправления ошибок, учтенных в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Организация должна также представлять либо в отчете об изменениях капитала, либо в примечаниях:

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

(ii) сальдо нераспределенной прибыли (накопленной прибыли или убытка) на начало и конец отчетного периода, а также изменения, произошедшие в течение отчетного периода;

(iii) сверку балансовой стоимости по каждому классу вложенного капитала и по каждому виду фонда (резерва) на начало и конец отчетного периода, отдельно раскрывая информацию о каждом изменении.

Изменение капитала организации за период между двумя отчетными датами отражает увеличение (или уменьшение) чистых активов организации в течение отчетного периода.

За исключением изменений, обусловленных операциями с владельцами капитала, действовавшими в рамках своих полномочий в качестве владельцев капитала (например, увеличение капитала и дивидендов), совокупное изменение капитала в течение отчетного периода отражает итоговые показатели доходов и расходов, включая прибыли и убытки, полученные в результате деятельности в течение указанного периода (независимо от того, включены ли указанные статьи в отчет о прибылях и убытках или отражены как изменения капитала).

МСФО (IAS) 1 предусматривает включение всех статей доходов и расходов, зарегистрированных в течение отчетного периода, в отчет о прибылях и убытках, кроме тех случаев, когда другой МСФО содержит иные требования.

Некоторые МСФО требуют, чтобы отдельные виды прибылей и убытков (такие как увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценки, определенные курсовые валютные разницы, прибыли или убытки по результатам переоценки финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, а также соответствующие суммы текущих и отложенных налогов) отражались как изменения капитала.

МСФО (IAS) 1 требует, чтобы в отчете об изменениях капитала были наглядно представлены доходы и расходы организации, включая те статьи, которые относятся непосредственно на капитал.

Для отражения влияния изменений учетной политики МСФО (IAS) 8 предусматривает ретроспективные корректировки, за исключением тех



случаев, когда временные (переходные) правила другого МСФО предусматривают иное.

МСФО (IAS) 8 также требует, чтобы пересмотр показателей финансовой отчетности в связи с исправлением ошибок проводился ретроспективно. Ретроспективной корректировке (и ретроспективному пересмотру показателей) подвергается сальдо нераспределенной прибыли, за исключением тех случаев, когда МСФО предполагает ретроспективную корректировку другого компонента капитала.

В соответствии с МСФО (IAS) 1 в отчете об изменениях капитала следует раскрывать информацию о совокупных корректировках по каждому компоненту капитала, отражая отдельно результаты изменений учетной политики и исправления ошибок. Информация о данных корректировках подлежит представлению по каждому предыдущему периоду на начало текущего отчетного периода.

Один из возможных форматов отчета представляет собой таблицу, где выполняется сверка входящих и исходящих сальдо по каждому элементу капитала. Альтернативный формат предусматривает отражение только тех статей, которые указаны выше как обязательные статьи отчета об изменениях капитала. При данном подходе соответствующие статьи раскрываются в примечаниях.

### **Отчет о движении денежных средств**

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

### **Примечания**

#### **Структура**

Примечания должны:

(i) представлять информацию об основах составления финансовой отчетности и о специфике учетной политики;

(ii) раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представляется непосредственно в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях капитала или отчете о движении денежных средств;

(iii) представлять дополнительную информацию для адекватного понимания финансовой отчетности.

Примечания должны представляться упорядоченно. Каждая статья бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала или отчета о движении денежных средств должна быть снабжена перекрестной ссылкой на соответствующую информацию в примечаниях.

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

- (i) указание на соответствие МСФО;
- (ii) краткое изложение основных положений учетной политики;
- (iii) дополнительные сведения по статьям, представленным непосредственно в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях капитала или отчете о движении денежных средств, в той же последовательности, в которой представлены отчеты и их статьи;
- (iv) прочая информация, включая:
  - условные обязательства и неучтенные обязательства по заключенным договорам;
  - раскрытие информации нефинансового характера, например задачи и политика организации в области управления финансовым риском).

Иногда бывает необходимо или желательно изменить порядок изложения информации в примечаниях. Так, сведения об изменениях

«справедливой стоимости», отраженные в отчете о прибылях и убытках, могут быть совмещены с информацией о наступлении сроков платежей по финансовым инструментам, несмотря на то что первая упомянутая информация относится к отчету о прибылях и убытках, а последняя – к бухгалтерскому балансу.

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

Примечания, содержащие информацию об основах составления финансовой отчетности и специфике учетной политики, могут быть сформированы в отдельный компонент финансовой отчетности.

### Раскрытие информации об учетной политике

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

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

Пользователей следует информировать о базовых оценках (первоначальная стоимость, текущая стоимость, чистая цена продажи, справедливая стоимость или возмещаемая величина), так как оценочная база составления финансовой отчетности влияет на результаты их анализа (см. учебное пособие «Основы составления и представления финансовой отчетности»).

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

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

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

Примером может служить раскрытие информации о методе отражения доли совместно контролируемой компании – пропорциональной консолидации или долевым методе (см. МСФО (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»).

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

#### ПРИМЕРЫ – Раскрытие информации о выборе руководства

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

МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» требует раскрытия информации о том, включались ли затраты по займам в расходы отчетного периода или капитализировались в составе затрат по квалифицируемым активам.

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

#### ПРИМЕР – Налоги

Организация, прибыль которой облагается налогом, раскрывает информацию о своей политике по учету налогов на прибыль, в том числе в отношении обязательств (и активов) по отложенным налогам.

#### ПРИМЕР – Зарубежная деятельность и иностранная валюта

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

**ПРИМЕР – Консолидированные отчёты**

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

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

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

**ПРИМЕР – учетная оценка – гарантийные резервы**

Вы начали производство нового изделия. В целях выполнения гарантийных обязательств по претензиям клиентов вы создаете гарантийный резерв, но при этом для оценки величины резерва вам приходится исходить из фактического количества предъявленных претензий по другим видам изделий. Такая ситуация является примером учетной оценки.

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

- (i) отнесения финансовых активов к классу инвестиций, удерживаемых до погашения;
- (ii) момента, когда все существенные риски (и выгоды), связанные с собственностью на финансовые и арендные активы, в основном переключаются на другие организации;
- (iii) являются ли некоторые сделки купли-продажи товаров, по сути, вариантами финансирования, которое, естественно, не создает выручки;

(iv) являются ли взаимоотношения между организацией и специальным целевым фондом, по сути, свидетельством того, что указанный специальный целевой фонд контролируется организацией.

В редких случаях организация владеет большинством акций дочернего предприятия, но не контролирует его, и, таким образом, консолидации не происходит. МСФО (IAS) 27 требует от организации разъяснения причин, по которым собственники организации не устанавливают контроль над инвестируемой компанией, т.е. не дочерней (даже если более половины голосов или потенциального права участия в голосовании принадлежит им прямо или косвенно через дочерние компании).

В соответствии с МСФО (IAS) 40 в тех случаях, когда классификация объектов недвижимости достаточно сложна, следует раскрыть критерии разграничения инвестиционной собственности, объектов недвижимости, используемых для собственных нужд, а также недвижимости, предназначенной для продажи при обычном ходе бизнеса.

**Ключевые источники информации для оценки в условиях неопределенности**

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

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

- (i) характер;
- (ii) балансовая стоимость на отчетную дату.

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

**ПРИМЕР – расчетные резервы**

Против вас был возбужден судебный процесс, который вы проиграли. Сумма совокупных затрат по иску окончательно еще не определена. При подготовке финансовой отчетности Вы проводите предварительную оценку затрат и формируете резерв на их покрытие.

Учетные оценки могут потребоваться, например, при определении:

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

В расчете оценок учитываются предположения о риске корректировки денежных потоков (или используемой ставки дисконтирования), о будущих изменениях уровня оплаты труда, а также о будущих ценовых колебаниях, которые повлияют на величину прочих затрат.

Раскрытие такой информации не требуется для активов (или обязательств), характеризующихся риском существенного изменения их балансовой стоимости в течение следующего финансового года, если на отчетную дату они оценивались по справедливой стоимости, основанной на последних рыночных ценах.

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

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

- (i) характер допущения или другой характеристики неопределенности оценки;
- (ii) степень зависимости балансовой стоимости от применяемых методов, допущений и оценок, лежащих в основе ее расчетов, в том числе причины такой зависимости;
- (iii) предполагаемое разрешение неопределенности и спектр реально возможных его последствий в течение следующего финансового года,

[www.uchet.kz](http://www.uchet.kz)

которые могут сказаться на балансовой стоимости соответствующих активов (и обязательств);

(iv) объяснение изменений ранее принятых допущений, касающихся активов и обязательств, неопределенность оценки которых сохраняется.

**ПРИМЕР – неопределенность – судебный процесс**

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

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

Раскрытие информации не предполагает представления данных планового или прогнозного характера.

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

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

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

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

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

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

### Капитал

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

Организация раскрывает следующее:

1. качественную информацию о своих целях, учетной политике и процессе контроля и регулирования капитала этой организации, включая:
  - i. описание, что составляет капитал
  - ii. когда на организацию налагаются извне обязательные требования к капиталу, характер этих требований и каким образом эти требования воплощаются в управлении капиталом; и
  - iii. каким образом организация осуществляет свои цели по управлению капиталом.
2. сводную качественную информацию о том, что составляет капитал. Некоторые предприятия рассматривают некоторые финансовые обязательства (например, некоторые формы субординированного долга) как часть капитала. Другие предприятия при рассмотрении капитала не включают в него некоторые компоненты собственного капитала (например, компоненты, появляющиеся от хеджирования денежных потоков).
3. любые изменения в (1) и (2) по сравнению с предыдущим периодом.

4. соблюдала ли организация обязательные требования к капиталу, налагаемые извне.
5. последствия несоблюдения, если организация не соблюдала требования к капиталу, налагаемые извне.

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

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

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

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

### Раскрытие прочей информации

Организация должна приводить в примечаниях следующие сведения:

- (i) размер дивидендов, предлагаемых (или объявленных) до утверждения финансовой отчетности, но не отраженных в качестве прибыли отчетного периода, распределенной между владельцами капитала, а также соответствующий размер дивидендов в расчете на акцию;
- (ii) величина неучтенных кумулятивных дивидендов на привилегированные акции.

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

- (i) юридический адрес, организационно-правовая форма организации, страна, где зарегистрирован ее юридический адрес (или страна, являющаяся основным местом ведения бизнеса, в отличие от юридического адреса);

- (ii) описание характера деятельности организации и основных направлений деятельности;
- (iii) наименование материнской компании и головной материнской компании.

### 3. Вопросы для самоконтроля

#### 1. Финансовая отчетность дает информацию по следующим параметрам организации:

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

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

#### 2. Полный перечень финансовой отчетности включает:

- (i) бухгалтерский баланс;
- (ii) отчет о прибылях и убытках;
- (iii) отчет об изменениях капитала;
- (iv) отчет о движении денежных средств;
- (v) отчет руководства;
- (vi) примечания.

1. (i)+(iii)+(iv)+(v)

[www.uchet.kz](http://www.uchet.kz)

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

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

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

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

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

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

- (i) осуществлять выбор учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8;
- (ii) предоставлять уместную, надежную, сопоставимую и доступную для понимания информацию;
- (iii) обеспечивать раскрытие дополнительной информации;
- (iv) представлять аудиторский отчет.

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

#### 6. Несоответствующая МСФО учетная политика разъясняется путем:

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



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

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

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

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

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

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

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

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

**11. Последовательность представления финансовой отчетности предполагает:**

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

**12. Прибыль и убытки по курсовым валютным разницам отражаются:**

1. в составе выручки;

[www.uchet.kz](http://www.uchet.kz)

2. двумя отдельными статьями;
3. свернуто, отдельной статьей.

**13. Возмещение резервов следует отражать:**

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

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

- (i) наименование организации, которая составила финансовую отчетность;
- (ii) составители (авторы) отчетности;
- (iii) указание на объект финансовой отчетности: отдельную организацию или группу;
- (iv) дата бухгалтерского баланса или отчетный период - в зависимости от того, что является более приемлемым для данного компонента финансовой отчетности;
- (v) валюта отчетности;
- (vi) степень округления отчетных показателей.

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

**15. Активы и обязательства в бухгалтерском балансе должны представляться:**

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

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

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

**17. Вы нарушаете условия договора долгосрочного займа, в результате заем переходит в категорию подлежащих немедленному погашению по предъявлению. Датой вашего бухгалтерского баланса является 30 июня. Заимодавец соглашается не требовать погашения займа до 30 июня, предоставляя вам, как минимум, 12 месяцев для исправления нарушения. Данный заем отражается как:**

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

**18. Обязательство по отложенному налогу всегда отражается как:**

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

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

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

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

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

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

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

**21. Нижеприведенная информация:**

- (i) уменьшение стоимости запасов до чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой суммы (а также компенсация указанных списаний);
- (ii) реструктуризация деятельности организации (и восстановление резервов, из которых покрываются расходы на реструктуризацию);
- (iii) выбытие объектов основных средств;
- (iv) выбытие инвестиций;
- (v) прекращаемая деятельность;
- (vi) выполнение обязательств по результатам судебного процесса;
- (vii) восстановление прочих резервов -

**должна быть представлена:**

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

**22. В приведенном ниже отчете о прибылях и убытках**

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

**расходы отражены в соответствии:**

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

**23. Отчет об изменениях капитала увязывает:**

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

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

- (i) прибыль (или убыток) за отчетный период;
- (ii) каждую статью дохода и расхода, которая непосредственно относится на капитал, а также итоговые показатели по указанным статьям;
- (iii) совокупные показатели доходов и расходов, рассчитанные как сумма (i) и (ii), отражая отдельно итоговые показатели, относящиеся к владельцам капитала материнской компании и к доле меньшинства;
- (iv) по каждому компоненту капитала – влияние изменений учетной политики и исправления ошибок, учтенных в соответствии с МСФО (IAS) 8;

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

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

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

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

**25. Примечания должны:**

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

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

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

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

(v) раскрывать основные положения учетной политики;

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

(vii) раскрывать прочую информацию, в том числе:

- условные обязательства и неучтенные обязательства по заключенным договорам;

- информацию нефинансового характера, например задачи и политику организации в области управления финансовым риском).

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

#### 26. Учетные оценки необходимы для определения:

- (i) возмещаемой величины по классам основных средств;
- (ii) влияния обесценения на оценку запасов;
- (iii) резервов предстоящих расходов на выплаты по судебным искам;
- (iv) долгосрочных обязательств по выплате вознаграждений работникам, например по пенсионным программам;
- (v) дебиторской задолженности.

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

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

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

(v) совокупное число объектов (операций), которые ранее в отчетности анализировались аналогичным образом.

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

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

(i). сумма дивидендов, предлагаемых (или объявленных) до утверждения финансовой отчетности к представлению, но не отраженных в качестве распределенной прибыли между владельцами капитала в течение отчетного периода, а также соответствующая сумма дивидендов в расчете на одну акцию;

(ii). размер неучтенных кумулятивных дивидендов на привилегированные акции;

(iii). юридический адрес, организационно-правовая форма организации, страна, где зарегистрирован ее юридический адрес (или страна, являющаяся основным местом ведения бизнеса, при отличии от юридического адреса);

(iv). описание характера и основных направлений деятельности организации;

(v). наименование материнской компании и головной материнской компании;

(vi). имена прежних директоров организации.

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

**4. Ответы на вопросы**

<b>Вопрос</b>	<b>Ответ</b>
1.	3
2.	3
3.	2
4.	1
5.	2
6.	4
7.	2
8.	3
9.	3
10.	1
11.	1
12.	3
13.	2
14.	1
15.	3
16.	1
17.	2
18.	2
19.	2
20.	4
21.	3
22.	1
23.	2
24.	4
25.	4
26.	3
27.	3
28.	3

Данный материал опубликован при поддержке Европейского Союза. Содержание публикации является предметом ответственности ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «ФБК», АССА и Agriconsulting S.p.a. и не отражает точку зрения Европейского Союза.

[www.uchet.kz](http://www.uchet.kz)