

2009 год

Фонд КМСФО: Учебные материалы по МСФО® для МСБ

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности



Фонд КМСФО: Учебные материалы по МСФО[®] для МСБ

включая полный текст

Раздела 3 «Представление финансовой отчетности»
Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО)
для предприятий малого и среднего бизнеса (МСБ),
выпущенного Правлением по международным стандартам
финансовой отчетности 9 июля 2009 года

*с подробными пояснениями, вопросами для самопроверки и
разбором на примере конкретных ситуаций*

IFRS Foundation®
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
Великобритания

Телефон: +44 (0)20 7246 6410
Факс: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org

Телефон издательского отдела: +44 (0)20 7332 2730
Факс издательского отдела: +44 (0)20 7332 2749
Email издательского отдела: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the IFRS for SMEs. For more information about the IFRS education initiative visit <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

IFRS Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2010 IFRS Foundation®

Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IFRS Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IFRS Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IFRS Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IFRS Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IFRS Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Russian translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Russian translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Фонд КМСФО: Учебные материалы по МСФО[®] для МСБ

включая полный текст

Раздела 3 *«Представление финансовой отчетности»*
Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО)
для предприятий малого и среднего бизнеса (МСБ),
выпущенного Правлением по международным стандартам
финансовой отчетности 9 июля 2009 года

*с подробными пояснениями, вопросами для самопроверки и
разбором на примере конкретных ситуаций*

IFRS Foundation®
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
Великобритания

Телефон: +44 (0)20 7246 6410
Факс: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org

Телефон издательского отдела: +44 (0)20 7332 2730
Факс издательского отдела: +44 (0)20 7332 2749
Email издательского отдела: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

Представленный учебный материал был подготовлен специалистами в области образования Фонда МСФО и не были утверждены Правлением по международным стандартам финансовой отчетности (ПМСФО). Учебный материал был разработан в помощь тем, кто обучает других внедрять и последовательно применять МСФО для МСБ. Для получения дополнительной информации об образовании в области МСФО посетите <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

IFRS Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | Великобритания
Телефон: +44 (0) 20 7246 6410 | Факс: +44 (0) 20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Авторское право © 2010 IFRS Foundation®

Право на использование

Хотя Фонд МСФО приветствует полное или частичное использование данных учебных материалов в образовательных целях, Вам должны это делать в соответствии с условиями представленного ниже уведомления об авторском праве.

Обращаем Ваше внимание на то, что использование данного модуля учебных материалов является бесплатным.

Уведомление об авторском праве

Все права, включая авторское право, на содержание данного модуля учебных материалов принадлежат Фонду МСФО или контролируются Фондом МСФО.

Если только Вы не воспроизводите текст учебного модуля полностью или частично для использования в отдельном документе, Вы не должны использовать или воспроизводить сами или позволять кому-либо еще использовать или воспроизводить торговые марки, которые изображены на лицевой стороне или в тексте учебных материалов. Во избежание сомнений, Вы не должны использовать или воспроизводить торговую марку, которая изображена на лицевой стороне или в тексте учебных материалов в том случае, если Вы используете учебные материалы полностью или частично с целью включения в Вашу собственную документацию. Торговые марки включают, помимо прочего, наименования и логотипы Фонда МСФО и ПМСФО.

В случае если Вы полностью или частично копируете какой-либо отрывок из модуля учебных материалов Фонда МСФО, Вы должны гарантировать, что в Ваших документах имеется подтверждение авторского права и указание на то, что Фонд МСФО является источником Вашего учебного материала. Вы должны гарантировать, что любой отрывок, который Вы копируете из учебных материалов Фонда МСФО, воспроизведен точно и не используется в контексте, который может ввести пользователя в заблуждение. Использование учебных материалов Фонда МСФО каким-либо иным образом требует лицензирования в письменной форме.

Для ознакомления с условиями публикации и авторского права, пожалуйста, обращайтесь в:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH Великобритания
Телефон: +44 (0) 20 7332 2730 Факс: +44 (0) 20 7332 7249
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Фонд МСФО, авторы и издатели не несут ответственность за убытки, причиненные какому-либо лицу по причине действия или бездействия такого лица, которое полагалось на материалы, содержащиеся в настоящей публикации, независимо от того, возникли ли указанные убытки по причине халатности или по какой-либо иной причине.

Перевод учебного материала по МСФО® для Предприятий МСБ на русский язык, содержащийся в настоящей публикации, не был утвержден Комитетом по обзору, назначенным Фондом МСФО. Фонд МСФО обладает авторским правом на русский перевод.



Торговыми марками Фонда МСФО являются: логотип Фонда МСФО, логотип ПМСФО, логотип МСФО для МСБ, 'Шестигранник', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' и 'International Financial Reporting Standards'.

Содержание

ВВЕДЕНИЕ _____	1
Цели обучения _____	1
<i>МСФО для МСБ</i> _____	2
Введение в требования _____	2
ТРЕБОВАНИЯ И ПРИМЕРЫ _____	4
Сфера применения данного Раздела _____	4
Достоверное представление _____	5
Соответствие требованиям <i>МСФО для МСБ</i> _____	6
Непрерывность деятельности предприятия _____	8
Периодичность представления отчетности _____	15
Последовательность представления _____	16
Сравнительная информация _____	19
Существенность и агрегирование _____	20
Полный комплект финансовой отчетности _____	22
Идентификация финансовой отчетности _____	23
Представление информации, не требуемой настоящим МСФО _____	25
ЗНАЧИТЕЛЬНЫЕ ОЦЕНКИ И ПРОЧИЕ СУЖДЕНИЯ _____	28
СРАВНЕНИЕ С ПОЛНОЙ ВЕРСИЕЙ МСФО _____	30
ПРОВЕРЬТЕ СВОИ ЗНАНИЯ _____	31
ПРИМЕНИТЕ СВОИ ЗНАНИЯ _____	35
Ситуация _____	35
Разбор ситуации _____	36

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Представленные учебные материалы были подготовлены специалистами в области образования Фонда КМСФО и не были утверждены Правлением по международным стандартам финансовой отчетности (ПМСФО). Требования к ведению бухгалтерского учета на предприятиях малого и среднего бизнеса (МСБ) изложены в *Международном стандарте финансовой отчетности (МСФО) для МСБ*, который был выпущен ПМСФО в июле 2009 года.

ВВЕДЕНИЕ

Данный модуль посвящен общим требованиям к представлению финансовой отчетности. Модули 4-8 посвящаются требованиям к представлению каждого компонента финансовой отчетности. Модуль знакомит учащегося с предметом, проводит учащегося по официальному тексту раздела, помогает учащемуся понять требования на конкретных примерах и обозначает значительные суждения, которые необходимы для представления финансовой отчетности. Кроме того, модуль содержит вопросы, разработанные для проверки знания учащимся требований, и разбирает конкретные ситуации, что помогает учащемуся выработать умения и навыки представления финансовой отчетности в соответствии с *Международным стандартом финансовой отчетности МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса (МСБ)*.

Цели обучения

Успешно завершив данный модуль, Вы должны знать общие требования к представлению финансовой отчетности в соответствии с *МСФО для МСБ*. Кроме того, разобрав конкретные ситуации, которые моделируют аспекты реальной мировой практики применения указанного знания, Вы должны развить свои умения и навыки в области представления финансовой отчетности в соответствии с *МСФО для МСБ*. В частности, Вы должны:

- узнать, из каких компонентов состоит полный комплект финансовой отчетности, и понять, как данные компоненты идентифицируются и отграничиваются от прочей информации, представляемой в том же публикуемом документе
- понять общие требования к подготовке финансовой отчетности, достоверно представляющей финансовое положение предприятия, финансовые результаты его деятельности и движение денежных средств
- узнать, как оценить способность предприятия продолжать свою деятельность непрерывно
- понять принципы учета и финансовой отчетности, необходимые в тех случаях, когда существенная неопределенность вызывает значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно, и требования, предусматриваемые для тех случаев, когда было установлено, что предприятие не может продолжать свою деятельность непрерывно
- понять требования, предъявляемые к последовательности представления и сравнительной информации, представляемой в финансовой отчетности
- продемонстрировать понимание значительных суждений, необходимых для представления финансовой отчетности, включая суждения по оценке существенности и способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

МСФО для МСБ

МСФО для МСБ разработан для применения при подготовке финансовой отчетности общего назначения предприятий, которые не обязаны представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей (см. Раздел 1 «*Предприятия малого и среднего бизнеса*»).

МСФО для МСБ содержит обязательные требования, а также другие (необязательные) материалы, которые публикуются вместе со стандартом.

Материалы, которые носят необязательный характер, включают:

- предисловие, которое представляет общее введение в *МСФО для МСБ* и объясняет его цель, структуру и полномочия.
- руководство по применению, которое включает иллюстративную финансовую отчетность и контрольный перечень раскрытия информации.
- Основа для выводов, в которой изложены основные соображения ПМСФО, являющиеся основой для заключений, представленных в *МСФО для МСБ*.
- особое мнение члена ПМСФО, который был не согласен с публикацией *МСФО для МСБ*.

Глоссарий, представленный в *МСФО для МСБ*, является частью обязательных требований.

Раздел 21 «*Резервы и условные события*», Раздел 22 «*Обязательства и капитал*» и Раздел 23 «*Выручка*» *МСФО для МСБ* содержат приложения. Эти приложения представляют собой необязательное для применения руководство.

Введение в требования

Цель финансовой отчетности общего назначения предприятия малого или среднего бизнеса состоит в том, чтобы предоставить информацию о финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия, которая будет полезной при принятии экономических решений широким кругом пользователей, не имеющих возможности требовать представления отчетности, подготовленной с учетом их специфических информационных потребностей. Цель Раздела 3 состоит в том, чтобы прописать общие требования к представлению финансовой отчетности.

Данный раздел описывает компоненты полного комплекта финансовой отчетности и устанавливает критерии для идентификации и отграничения данных компонентов от прочей информации, которая может быть представлена в том же самом документе, что и финансовая отчетность. Он также предусматривает минимальную периодичность, с которой следует представлять полный комплект финансовой отчетности.

Как отмечается в разделе, предполагается, что применение *МСФО для МСБ* (с дополнительным раскрытием информации в случае необходимости) ведет к составлению финансовой отчетности, которая обеспечивает достоверное представление финансового положения, финансовых результатов деятельности и движения денежных средств предприятия. Кроме того, предприятие обязано делать четкое и безоговорочное заявление о соответствии финансовой отчетности требованиям *МСФО для МСБ*.

Он устанавливает требования для периодической оценки способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно и предусматривает раскрытие информации о

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

существенной неопределенности в отношении способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.

Он предоставляет руководство в отношении оценки существенности и устанавливает требования для агрегирования аналогичных статей, последовательности представления и требования к представлению сравнительной информации.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

ТРЕБОВАНИЯ И ПРИМЕРЫ

Содержание Раздела 3 МСФО для МСБ «Представление финансовой отчетности» изложено ниже и выделено серым цветом. Термины, определение которых представлено в Глоссарии МСФО для МСБ, также являются частью требований. Когда термины появляются в тексте Раздела 3 в первый раз, они выделяются **жирным шрифтом**. Примечания и примеры, вставленные специалистами в области образования Фонда КМСФО, не выделяются серым цветом. Прочие комментарии, вставленные специалистами Фонда КМСФО, представлены в квадратных скобках и выделены **полужирным курсивом**. Вставки, сделанные специалистами, не являются частью МСФО для МСБ и не были утверждены ПМСФО.

Сфера применения данного раздела

- 3.1 Данный раздел объясняет, что представляет собой **достоверное представление финансовой отчетности**, что требуется для соблюдения требований МСФО для МСБ, и что представляет собой полный комплект финансовой отчетности.

Примечания

Достоверное представление – это добросовестное представление результатов операций, прочих событий и обстоятельств в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов.

Финансовая отчетность – это структурированное представление финансового положения, финансовых результатов и движения денежных средств предприятия.

Финансовое положение – это взаимосвязь активов, обязательств и капитала предприятия, представленных в отчете о финансовом положении (см. Модуль 4).

Актив – ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлых событий, от которого предприятие ожидает получения будущих экономических выгод (см. Глоссарий).

Обязательство - существующее обязательство предприятия, возникающее как результат событий прошлых периодов, расчет по которому, как ожидается, приведет к оттоку ресурсов предприятия, заключающих экономические выгоды (см. Глоссарий).

Капитал - остаточная доля в активах предприятия, остающаяся после вычета всех его обязательств (см. Глоссарий).

Финансовые результаты - отношение доходов и расходов предприятия, представленных в отчете о совокупном доходе (см. Модуль 5).

Доход - увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, что приводит к увеличению капитала, отличному от увеличения, связанного с взносами лиц, участвующих в капитале (см. Глоссарий).

Расходы - уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, отличному от уменьшения, связанного с распределениями лицам, участвующим в капитале (см. Глоссарий).

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Взносы лиц, участвующих в капитале, (и распределения им) в течение отчетного периода представлены в отчете об изменениях в капитале (см. Модуль 6).

Движение денежных средств - притоки и оттоки денежных средств и эквивалентов денежных средств. Информация об изменениях в денежных средствах предприятия и их эквивалентах в течение отчетного периода представлена в отчете предприятия о движении денежных средств (см. Модуль 7).

Достоверное представление

3.2 Финансовая отчетность должна достоверно представлять **финансовое положение**, **финансовые результаты** и **движение денежных средств** предприятия. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, прочих событий и условий в соответствии с определениями и критериями **признания** активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в Разделе 2 «*Концепции и основные принципы*».

(а) Предполагается, что применение *МСФО для МСБ*, с дополнительным раскрытием информации в случае необходимости, ведет к составлению финансовой отчетности, которая обеспечивает достоверное представление финансового положения, финансовых результатов деятельности и движения денежных средств МСБ.

(б) Как описано в пункте 1.5, применение настоящего МСФО предприятием, обязанным представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, не ведет к достоверному представлению в соответствии с настоящим МСФО.

Раскрытие дополнительной информации, упомянутое в п. (а), необходимо в тех случаях, когда соответствия конкретным требованиям настоящего МСФО недостаточно для того, чтобы помочь пользователям понять влияние конкретных операций, прочих событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты деятельности предприятия.

Примечания

В некоторых обстоятельствах пользователям финансовой отчетности необходимо раскрывать больше информации, чем требуется в соответствии с *МСФО для МСБ*, чтобы обеспечить достоверное представление финансового положения, финансовых результатов деятельности и движения денежных средств предприятия.

Например, если предприятие осуществляет большую часть своих продаж единственному клиенту или, при отсутствии сегментной отчетности⁽¹⁾, в единственной географической зоне или секторе отрасли, необходимо раскрытие информации о данных концентрациях продаж для обеспечения достоверного представления. Разумно ожидать, что такая информация может повлиять на решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности.

⁽¹⁾ МСФО для МСБ не рассматривает сегментную отчетность (т.е. он не требует представления сегментной информации в финансовой отчетности)

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Соответствие требованиям МСФО для МСБ

- 3.3 Предприятие, составляющее финансовую отчетность в соответствии с МСФО для МСБ в четкой и безоговорочной форме заявляет об этом соответствии в **примечаниях**. Финансовая отчетность не должна описываться как соответствующая МСФО для МСБ, за исключением случаев, когда она соответствует всем требованиям настоящего МСФО.

Пример – заявление о соответствии

- Пр.1 Предприятие составляет свою консолидированную финансовую отчетность за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года в соответствии с МСФО для МСБ.

[Отрывок из] Примечания 2 «*Основа подготовки и учетная политика*»

Настоящая консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с *Международным стандартом финансовой отчетности (МСФО®) для предприятий малого и среднего бизнеса*, выпущенным Правлением по международным стандартам финансовой отчетности.

Примечания

МСФО для МСБ предназначается для использования предприятиями малого и среднего бизнеса (МСБ).

МСБ – это предприятия, которые:

- (а) не обязаны представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, и
- (б) публикуют финансовую отчетность общего назначения для внешних пользователей. Примеры внешних пользователей: владельцы, не принимающие участия в управлении бизнесом, существующие и потенциальные кредиторы, и кредитно-рейтинговые агентства.

Предприятие обязано представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, если:

- (а) его долговые или долевые инструменты обращаются на открытом рынке, или оно находится в процессе выпуска таких инструментов для обращения на открытом рынке (на национальной или зарубежной фондовой бирже, или внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки), или
- (б) оно является держателем активов в качестве доверенного лица широкой группы внешних клиентов, что является одним из видов ее основной деятельности. Так обычно обстоит дело с банками, кредитными союзами, страховыми компаниями, брокерами/дилерами ценных бумаг, паевыми фондами и инвестиционными банками (см. пункты 1.1-1.3).

Примеры – заявление о соответствии приемлемо

- Пр.2 Предприятие, не обязанное представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, составляет свою финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО для МСБ.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Предприятие делает четкое и безоговорочное заявление о соответствии финансовой отчетности требованиям *МСФО для МСБ* в примечаниях.

- Пр.3** Предприятие, не обязанное представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, составляет свою финансовую отчетность в соответствии с местными ОПБУ юрисдикции, в которой оно осуществляет свою деятельность. Местные ОПБУ, за исключением их названий, полностью соответствуют требованиям *МСФО для МСБ*.

Предприятие могло сделать четкое и безоговорочное заявление о соответствии финансовой отчетности требованиям местных ОПБУ, требованиям *МСФО для МСБ*, или и тем и другим, в примечаниях.

Примеры - заявление о соответствии неприемлемо

- Пр.4** Предприятие, не обязанное представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, составляет финансовую отчетность в соответствии с требованиями налогообложения для расчета налогооблагаемой прибыли (и налоговых расходов) в юрисдикции, в которой оно осуществляет свою деятельность. Требования налогообложения данной юрисдикции отличаются от требований *МСФО для МСБ*.

Финансовая отчетность предприятия не соответствует требованиям *МСФО для МСБ*. Следовательно, оно не может описывать свою финансовую отчетность как соответствующую *МСФО для МСБ*.

- Пр.5** Предприятие, обязанное представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, составляет свою финансовую отчетность в соответствии с требованиями *МСФО для МСБ*.

Предприятие обязано представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей. Следовательно, оно не может описывать свою финансовую отчетность как соответствующую требованиям *МСФО для МСБ*. Это условие применяется даже в том случае, если предприятие в соответствии с законодательством обязано составлять свою финансовую отчетность в соответствии с *МСФО для МСБ* (см. пункт 1.5).

- Пр.6** Предприятие, не обязанное представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, составляет свою финансовую отчетность в соответствии с местными ОПБУ юрисдикции, в которой оно осуществляет свою деятельность. Местные ОПБУ основаны, главным образом, на *МСФО для МСБ*. Однако, имеются некоторые существенные различия между требованиями местных ОПБУ и требованиями *МСФО для МСБ*.

Финансовая отчетность предприятия не соответствует требованиям *МСФО для МСБ*. Следовательно, оно не может описывать свою финансовую отчетность как соответствующую *МСФО для МСБ*.

- 3.4** В тех исключительно редких случаях, когда руководство приходит к заключению о том, что соответствие тому или иному требованию настоящего МСФО может ввести в заблуждение настолько, что это будет противоречить **цели финансовой отчетности** МСБ, изложенной в Разделе 2, предприятие должно отступить от этого требования таким образом, как это указано в пункте 3.5, если соответствующая регулятивная база не запрещает такое отступление.

- 3.5** В тех случаях, когда предприятие отступает от требования настоящего МСФО в

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

соответствии с пунктом 3.4, предприятие должно раскрыть следующие сведения:

- (а) указание на то, что руководство пришло к заключению о том, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств предприятия.
- (б) указание на то, что предприятие следовало требованиям *МСФО для МСБ*, за исключением отступления от какого-то конкретного требования в целях обеспечения достоверного представления.
- (в) сведения о характере такого отступления, включая описание порядка учета, предписанного *МСФО для МСБ*; объяснение причин, по которым предписанный порядок учета будет вводить в заблуждение в такой степени, что это будет противоречить цели финансовой отчетности, указанной в Разделе 2; и использованный порядок учета.

3.6 Если предприятие отступило от какого-либо требования настоящего МСФО в предыдущем периоде и это отступление влияет на суммы, признанные в финансовой отчетности за текущий период, то оно должно раскрыть информацию, изложенную в пункте 3.5(в).

3.7 В тех исключительно редких случаях, когда руководство приходит к заключению о том, что соответствие тому или иному требованию настоящего МСФО будет настолько вводящим в заблуждение, что это будет противоречить цели финансовой отчетности МСБ, изложенной в Разделе 2, но соответствующая регулятивная база запрещает отступление от этого требования, предприятие должно, насколько это возможно, свести к минимуму аспекты, которые считаются вводящими в заблуждение из-за соблюдения требования, раскрывая следующую информацию:

- (а) характер рассматриваемого требования настоящего МСФО, и причины, по которым руководство пришло к заключению о том, что соблюдение этого требования в данных обстоятельствах вводит в заблуждение настолько, что это противоречит цели финансовой отчетности, изложенной в Разделе 2.
- (б) для каждого из представленных периодов корректировки по каждой статье финансовой отчетности, которые, по заключению руководства, необходимы для обеспечения достоверного представления.

Непрерывность деятельности

3.8 При подготовке финансовой отчетности руководство предприятия, использующего настоящий МСФО, оценивает способность своего предприятия продолжать свою деятельность непрерывно. Предприятие считается не способным продолжать свою деятельность непрерывно в тех случаях, когда руководство намерено либо ликвидировать предприятие, либо прекратить деятельность, либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив. При оценке того, является ли применение допущения о непрерывности деятельности приемлемым, руководство принимает

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

во внимание всю имеющуюся в наличии информацию о будущих событиях за период не менее двенадцати месяцев с **отчетной даты**, но не ограничиваясь указанным сроком.

Примечания

Допущение о непрерывности деятельности не применяется предприятием только в том случае, когда его руководство намерено либо ликвидировать предприятие, либо прекратить деятельность, либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив. Следовательно, допущение о непрерывности деятельности может применяться, даже когда предприятие испытывает финансовые трудности. Однако, при наличии существенной неопределенности, связанной с событиями или условиями, вызывающими значительные сомнения в способности предприятия продолжать непрерывную деятельность, предприятие должно раскрывать информацию об этой неопределенности.

В некоторых случаях может существовать незначительная неопределенность относительно статуса предприятия, как способного/не способного продолжать свою деятельность непрерывно. Примеры: (i) когда высока вероятность того, что предприятие является предприятием, способным продолжать свою деятельность непрерывно (например, когда предприятие является солидным, высокорентабельным, платежеспособным, и не подвержено значительным предпринимательским и финансовым рискам); или (ii) когда существует значительная вероятность того, что предприятие не способно продолжать свою деятельность непрерывно (например, когда руководство планирует ликвидировать предприятие или прекратить деятельность).

В других случаях, когда руководство не намерено ликвидировать предприятие или прекратить его деятельность, может потребоваться значительное суждение в отношении оценки того, имеет ли предприятие какую-либо реальную альтернативу, кроме ликвидации или прекращения своей деятельности (т.е. при оценке того, способно ли предприятие продолжать свою деятельность непрерывно). Например, во времена финансового кризиса общая нехватка доступных средств, с которой сталкиваются все предприятия, может повлиять на способность продолжать свою деятельность непрерывно даже тех предприятий, которые в иных обстоятельствах были бы рентабельными. Независимо от основы подготовки сомнения относительно способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно требуют от руководства проведения тестов на обесценение активов предприятия и рассмотрения необходимости создания резервов в отношении контрактов, которые стали обременительными. Кроме того, если предприятие не способно продолжать свою деятельность непрерывно, активы должны быть обесценены до их справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, потому что актив больше не имеет стоимости от использования.

Если предприятие не способно продолжать свою деятельность непрерывно, его финансовая отчетность должна быть подготовлена в соответствии с требованиями *МСФО для МСБ* кроме случаев, когда необходимы бухгалтерские корректировки для отражения того факта, что предприятие более не способно продолжать свою деятельность непрерывно.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Пример – применение допущения о непрерывности деятельности предприятия неприемлемо

Пр.7 Правительство предписало Закон об экономических перераспределениях (ЗЭП) 15 декабря 20X2 года. Предприятие А указано в списке Приложения А ЗЭП как предприятие, операции и активы которого государство намеревается конфисковать. Государство запретило перечисленным предприятиям реализацию своих активов. Компенсация за конфискацию рассчитывается по справедливой стоимости конфискуемых материальных активов. За конфискуемые нематериальные активы компенсация не выплачивается.

Руководство предприятия А намерено продолжить его коммерческую деятельность до конфискации его активов. На тот момент предприятие А, как ожидается, не будет иметь никакой реальной альтернативы, кроме как прекратить торговлю. Проведение конфискации ожидается в течение трех месяцев после окончания отчетного периода. По этой причине финансовая отчетность за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года, была подготовлена на основании допущения, отличного от допущения о непрерывности деятельности предприятия. В частности, определенные материальные активы были обесценены до справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, а обременительные договорные обязательства были признаны как обязательства.

Как руководству предприятия А следует раскрыть в годовой финансовой отчетности предприятия А за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года, информацию о его оценке способности предприятия А продолжать свою деятельность непрерывно?

На основании указанных фактов приемлемо раскрытие следующей информации.

Отрывок из примечаний к финансовой отчетности предприятия А за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года:

Примечание 1. Основа подготовки и учетная политика

Основа подготовки

Финансовая отчетность не была подготовлена на основе допущения о непрерывности деятельности предприятия, потому что государство объявило о своем намерении конфисковать все активы предприятия в соответствии с недавно введенным в действие Законом об экономических перераспределениях (Закон). После конфискации активов предприятие будет ликвидировано. Ожидается, что конфискация будет проведена до апреля 20X3 года. Закон предусматривает выплату компенсации за конфискацию, равной справедливой стоимости конфискуемых материальных активов. Руководство предприятия А намерено продолжить его коммерческую деятельность до конфискации его активов, затем предприятие прекратит операции. Для отражения факта неизбежной ликвидации основные средства предприятия обесцениваются до их справедливой стоимости, его нематериальные активы списываются, а его обременительные договорные обязательства признаются как обязательства.

3.9 Если руководству, при определении перспектив непрерывности деятельности предприятия, стало известно о наличии **существенной** неопределенности,

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

связанной с событиями или условиями, которые вызывают значительные сомнения в способности предприятия продолжать непрерывную деятельность, предприятие должно раскрыть информацию о данной неопределенности. Если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт раскрывается так же, как и та основа, на которой подготовлена финансовая отчетность, и причина того, почему предприятие не считается непрерывно действующим.

Пример - существенная неопределенность

Пр. 8 Предприятие В является крупным производителем текстильной продукции для местного рынка.

1 января 20X2 года новоизбранное правительство неожиданно отменило все пошлины на ввоз, включая 50-процентную пошлину на всю ввозимую текстильную продукцию. Это решение и много других экономических реформ, проведенных новым правительством, способствовали значительному повышению курса валюты страны (д.е.⁽²⁾) по сравнению с большинством других валют. Повышение курса валюты значительно снизило конкурентоспособность продукции предприятия.

До 20X2 года предприятие В было рентабельным. Однако, поскольку оно было не в состоянии конкурировать с недорогим импортируемым товаром, предприятие В показало убыток в размере 3 000 д.е. за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года. По состоянию на 31 декабря 20X2 года капитал предприятия В составил 1 000 д.е. Руководство реструктурировало деятельность предприятия В во втором квартале 20X2 года. Данная реструктуризация помогла сократить убытки в третьем и четвертом кварталах на 500 д.е. и 480 д.е. соответственно.

В 20X2 году представители местной текстильной промышленности и профсоюза лоббировали в правительстве вопросы о восстановлении пошлин на текстиль. 15 декабря 20X2 года правительство объявило, что оно повторно введет ограниченные пошлины на ввоз текстильной продукции в 20X3 году. Однако, оно подчеркнуло, что данные пошлины не будут столь же протекционистскими как пошлины, введенные предыдущим правительством.

В своем последнем экономическом прогнозе правительство предсказывает устойчивый курс обмена валюты в ближайшей перспективе с постепенным ослаблением валюты юрисдикции в дальнейшей перспективе.

Руководство предприятия В проводило оценку способности предприятия продолжать деятельность непрерывно по состоянию на 31 декабря 20X2 года. В соответствии с прогнозами руководства наложение 10-процентной пошлины на ввоз текстильной продукции приведет к возврату рентабельности предприятия В при текущих обменных курсах валют.

Как руководству предприятия В следует раскрыть в годовой финансовой отчетности предприятия В за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года,

⁽²⁾ В данном примере и во всех других примерах данного модуля все денежные суммы выражены в 'денежных единицах (д.е.)'.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

информацию о его оценке способности предприятия В продолжать свою деятельность непрерывно?

На основании указанных фактов приемлемо раскрытие следующей информации.

Отрывок из примечаний к финансовой отчетности предприятия В за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года:

Примечание 1. Основа подготовки

На основании оценки руководства по состоянию на 31 декабря 20X2 года финансовая отчетность была подготовлена на основе допущения о непрерывности деятельности предприятия. Однако, оценка руководства предполагает, что правительство вновь введет ограниченные пошлины на ввоз текстильной продукции и что курс обмена валюты останется без изменения. 15 декабря 20X2 года правительство объявило, что ограниченные пошлины на ввоз будут введены в 20X3 году. Однако, правительство подчеркнуло, что пошлина не будет столь же протекционистской как 50-процентная пошлина, действовавшая до 20X2 года. При условии, что д.е. не укрепится, руководство прогнозирует, что 10-процентная пошлина на всю текстильную продукцию приведет к возврату рентабельности предприятия В.

По состоянию на 31 декабря 20X2 года предприятие В имело чистые активы на сумму 1 000 д.е. Если пошлины на ввоз не будут введены, а курсы обмена валют останутся неизменными, обязательства предприятия В могут превысить его активы к концу третьего квартала 20X3 года.

На основании своей оценки этих факторов руководство полагает, что предприятие В способно продолжать свою деятельность непрерывно.

Примечания - события после окончания отчетного периода

МСФО для МСБ не требует однозначно, чтобы предприятие не составляло свою финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, если события после отчетного периода указывают, что допущение о непрерывности деятельности предприятия не является приемлемым.

Если *МСФО для МСБ* специально не рассматривает операцию, прочее событие или условие, руководство предприятия должно использовать свое суждение при разработке и применении учетной политики, которая приведет к получению информации, которая будет полезной для удовлетворения потребностей пользователей при принятии ими экономических решений и будет надежной (см. пункт 10.4).

При отсутствии требования предприятие имеет право, но не обязательство, обращаться к полной версии МСФО (см. пункт 10.6).

Пункт 14 МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода» (полная версия МСФО) требует, чтобы предприятие не составляло свою финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, если события после окончания отчетного периода указывают, что применение допущения о непрерывности деятельности предприятия неприемлемо. При установлении данного требования ПМСФО пришло к заключению о том, что если допущение о непрерывности деятельности предприятия больше не является приемлемым, влияние этого факта является настолько повсеместным, что требуется фундаментальное изменение основы учета, а не корректировка сумм, признанных в рамках первоначальной основы учета (см. пункт 15 МСФО (IAS) 10).

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Пункт 3.8 МСФО для МСБ требует, чтобы руководство предприятия, при подготовке финансовой отчетности, провело оценку способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно. Кроме того, при оценке того, является ли применение допущения о непрерывности деятельности приемлемым, руководство должно принять во внимание всю имеющуюся в наличии информацию о будущих событиях за период не менее двенадцати месяцев с отчетной даты, но не ограничиваясь указанным сроком.

Кроме того, подготовка финансовой отчетности предприятия на основе допущения о непрерывности деятельности в тех случаях, когда события после окончания отчетного периода указывают на то, что допущение о непрерывности деятельности предприятия не является приемлемым, противоречит цели финансовой отчетности общего назначения. В таких обстоятельствах (в соответствии с пунктами 3.4 или 3.7) предприятие не будет составлять свою финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности.

В указанных обстоятельствах предприятие не будет составлять свою финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности как со ссылкой на полную версию МСФО, так и применяя МСФО для МСБ по-отдельности.

Примеры - после окончания отчетного периода

Пр.9 Предприятие С было учреждено много лет назад с единственной целью разработки одной золотоносной жилы, в отношении которой оно имеет права на добычу. По состоянию на 31 декабря 20X5 года финансовое положение предприятия С было устойчивым, и ожидалось, что оно продолжит свою деятельность по добыче в течение приблизительно 20 лет (т.е. ожидалось, что запасы золотого рифа будут истощены приблизительно через 20 лет).

1 января 20X6 года месторождение надолго потеряло свою функциональность из-за землетрясения, которое привело к обвалу и затоплению месторождения. В результате этого события 15 февраля 20X6 года предприятие С было переведено в режим ликвидации.

Руководство составляет финансовую отчетность предприятия В за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года.

Как руководству предприятия В следует раскрыть в финансовой отчетности предприятия В за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года, информацию о его оценке способности предприятия В продолжать свою деятельность непрерывно?

На основании указанных фактов приемлемо раскрытие следующей информации.

Отрывок из примечаний к финансовой отчетности предприятия В за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года:

Примечание 1. Основа подготовки

15 февраля 20X6 года предприятие было переведено в режим ликвидации по причине повреждения, нанесенного землетрясением, которое вызвало закрытие единственного объекта деятельности предприятия – месторождения Х. По этой причине финансовая отчетность не была подготовлена на основе допущения о непрерывности деятельности предприятия. Актив в виде месторождения был списан,

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

а другие активы обесценены. Ожидается, что ликвидация будет завершена к концу июля 20X6 года.

Пр.10 **Предприятие D – это малое предприятие по добыче алмазов дражным методом со дна моря на местных россыпях.**

10 января 20X6 года новоизбранное правительство объявило, что оно аннулирует все лицензии на добычу алмазов дражным методом со дна моря на местных россыпях, которые не будут удовлетворять указанным критериям к 30 июня 20X6 года. Предприятие D в настоящее время удовлетворяет не всем новым критериям лицензирования. В частности, акционеры предприятия D не являются представителями населения региона, а его финансовые ресурсы недостаточны (т.е. коэффициент отношения заемных средств к его капиталу выше, чем уровень, предусмотренный новым правительством).

В середине января 20X6 года предприятие D инициировало переговоры на предмет приобретения активов и обязательств конкурирующего предприятия (предприятие E) через операцию, предполагающую платеж, основанный на акциях. Если операция будет проведена, приобретение активов и обязательств приведет к увеличению предприятия D, которое будет удовлетворять всем требованиям для сохранения лицензий на добычу алмазов дражным методом со дна моря на местных россыпях как предприятия D, так и предприятия E.

На момент утверждения годовой финансовой отчетности 20X5 года к выпуску предприятие D достигло принципиального соглашения с предприятием E на предмет приобретения его бизнеса. Переговоры по окончательным деталям приобретения находятся на заключительной стадии. Руководство предприятия D считает, что вероятность того, что приобретение произойдет и лицензии на добычу алмазов дражным методом со дна моря на местных россыпях будут сохранены, высока.

Как руководству предприятия D следует раскрыть в годовой финансовой отчетности предприятия D за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года, информацию о его оценке способности предприятия D продолжать свою деятельность непрерывно?

На основании указанных фактов приемлемо раскрытие следующей информации.

Отрывок из примечаний к финансовой отчетности предприятия D за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года:

Примечание 1. Основа подготовки

10 января 20X6 года правительство объявило, что оно аннулирует лицензии на добычу алмазов дражным методом со дна моря на местных россыпях, которые не будут удовлетворять указанным критериям к 30 июня 20X6 года. Предприятие D в настоящее время удовлетворяет не всем новым критериям лицензирования. В частности, акционеры предприятия D не являются представителями населения региона, а его финансовые ресурсы недостаточны (т.е. коэффициент отношения заемных средств к его капиталу выше, чем уровень, предусмотренный правительством). Однако, предприятие D ведет переговоры по приобретению активов и обязательств предприятия через операцию, предполагающую платеж, основанный на акциях. Если операция будет проведена, приобретение активов и обязательств приведет к увеличению предприятия D, которое будет удовлетворять новым критериям правительства по лицензированию.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Финансовая отчетность была подготовлена на основе допущения о непрерывности деятельности предприятия. Руководство предприятия D считает, что вероятность того, что приобретение произойдет и лицензии на добычу алмазов дражным методом со дна моря на местных россыпях будут сохранены, высока. Было достигнуто принципиальное соглашение о приобретении бизнеса предприятия, и переговоры находятся на заключительной стадии.

Периодичность представления отчетности

- 3.10 Предприятие должно представлять полный комплект финансовой отчетности (включая сравнительную информацию – см. пункт 3.14) не реже одного раза в год. В случаях, когда меняется дата окончания **отчетного периода** предприятия и годовая финансовая отчетность предприятия составляется за период продолжительнее или короче, чем один год, предприятие должно раскрыть следующее:
- (а) сам факт изменения даты окончания отчетного периода.
 - (б) причины использования более продолжительного или более короткого периода.
 - (в) тот факт, что сравнительные суммы, представленные в финансовой отчетности (включая соответствующие примечания), не являются полностью сопоставимыми.

Примечания

Годовая финансовая отчетность обычно составляется на повторяющуюся дату каждый год (например, 31 декабря). Однако, так дело обстоит не всегда.

В некоторых юрисдикциях предприятия могут выбрать годовой отчетный период продолжительностью 52-53 недели (например, период, заканчивающийся в последнюю субботу декабря каждого года). Такие отчетные периоды могут быть полезными по практическим соображениям (например, позволяют проводить инвентаризацию запасов в тот день, когда предприятие обычно не работает).

В некоторых юрисдикциях дочернее предприятие обязано иметь ту же отчетную дату, что и его материнское предприятие. В таких случаях, когда предприятие приобретается другим предприятием (его материнским предприятием), оно обязано изменить свою отчетную дату, чтобы приблизить ее к отчетной дате его материнского предприятия.

Пример 3.10 – отчетный период

- Пр.11 В 20X8 году предприятие А было приобретено предприятием В. Для того, чтобы выровнять свою отчетную дату с отчетной датой его материнского предприятия, предприятие А изменило дату окончания своего годового отчетного периода с 30 ноября на 31 декабря. Следовательно, отчетный период предприятия А за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, составляет 13 месяцев.

На основании указанных фактов приемлемо раскрытие следующей информации.

Отрывок из примечаний к финансовой отчетности предприятия А за год,

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

закончившийся 31 декабря 20X8 года:

Примечание 1. Основа подготовки и учетная политика

...

Отчетный период

В 20X8 году с целью выравнивания отчетного периода предприятия с отчетным периодом его материнского предприятия (предприятие В), предприятие изменило дату окончания своего отчетного периода с 30 ноября до 31 декабря. Суммы, представленные за 20X8 годовой отчетный период, охватывают 13-месячный период. Сравнительные данные представлены за 12-месячный период. Следовательно, сравнительные суммы в отчете о совокупном доходе, отчете об изменениях в капитале, отчете о движении денежных средств и соответствующих примечаниях сопоставимы не полностью.

Последовательность представления

- 3.11 Представление и классификация статей в финансовой отчетности предприятия должны сохраняться от одного периода к следующему, за исключением случаев, когда:
- (а) в результате значительного изменения характера деятельности предприятия или пересмотра его финансовой отчетности становится очевидно, что другая форма представления или классификации была бы более подходящей с учетом критериев выбора и применения **учетной политики** в Разделе 10 «Учетная политика, оценки и ошибки», или
 - (б) настоящий МСФО предписывает изменение формы представления.

Примечания

Предприятие меняет форму представления своей финансовой отчетности, только если измененная форма представления предоставляет информацию, надежную и более релевантную для пользователей финансовой отчетности, а пересмотренная структура, вероятно, будет использоваться и в дальнейшем, так что сопоставимость со временем не снизится. Например, значительное приобретение или выбытие, или обзор представления финансовой отчетности могут вызвать необходимость изменения формы представления финансовой отчетности.

- 3.12 Если представление или классификация статей в финансовой отчетности изменились, предприятие должно реклассифицировать сравнительные суммы, за исключением случаев, когда такая реклассификация является **практически неосуществимой**. Если сравнительные суммы подвергаются реклассификации, предприятие должно раскрыть следующую информацию:
- (а) характер реклассификации.
 - (б) величина каждой статьи или класс статей, которые были реклассифицированы.
 - (в) причина реклассификации.

Примечания

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Изменение в классификации актива в результате изменения цели использования актива (например, начало разработки в целях продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности для перевода из состава основных средств в состав запасов) не является реклассификацией, предусмотренной в пункте 3.11. В таких случаях предприятие не реклассифицирует сравнительные суммы - до тех пор, пока актив является объектом основных средств, он должен учитываться и представляться в составе основных средств.

Пример – изменение классификации

Пр.12 В 20X8 году после всестороннего обзора своей финансовой отчетности розничный торговец одежды сменил принцип классификации расходов в отчете о совокупном доходе с представления анализа расходов по характеру на представление анализа расходов по функции.

Сводка расходов	20X8 г. д.е.	20X7 г. д.е.
Изменения в запасах готовой продукции		(400)
Сырье и расходные материалы	1 000	35 000
Расходы на вознаграждения работникам		
Административный персонал	10 000	9 000
Торговый персонал	15 000	16 000
Расходы на амортизацию		
Административные здания и инвентарь	8 000	8 000
Магазин розничных продаж	12 000	12 000
Прочие затраты	15 000 (a)	13 000 (a)
(a) 70% затраты по сбыту и 30% административные затраты		

Как предприятию следует раскрывать информацию об изменении классификации в своей финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года?

На основании указанных фактов приемлемо раскрытие следующей информации.

Отрывок из отчета о совокупном доходе предприятия

	За год, закончившийся 31 декабря 20X8 г.	За год, закончившийся 31 декабря 20X7 г.
		пересчитано
	д.е.	д.е.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Выручка	X	X
Затраты на продажу	(41 000) ^(a)	(34 600) ^(b)
Валовая прибыль	X	X
Затраты на распространение	(37 500) ^(c)	(37 100) ^(d)
Административные расходы	(22 500) ^(e)	(20 900) ^(f)
Прибыль до налога	X	X
...		

Расчеты, не являющиеся частью отчета о совокупном доходе:

- (a) 1 000 д.е. (изменения в запасах товаров) + 40 000 д.е. (покупка товаров) = 41 000 д.е.
- (б) 35 000 д.е. (покупка товаров) минус 400 д.е. (изменения в запасах товаров) = 34 600 д.е.
- (в) 15 000 д.е. (расходы на выплату вознаграждений работникам) + 12 000 д.е. (амортизация) + 70% of 15 000 д.е. (прочие затраты) = 37 500 д.е.
- (г) 16 000 д.е. (расходы на выплату вознаграждений работникам) + 12 000 д.е. (амортизация) + 70% of 13 000 д.е. (прочие затраты) = 37 100 д.е.
- (д) 10 000 д.е. (расходы на выплату вознаграждений работникам) + 8 000 д.е. (амортизация) + 30% of 15 000 д.е. (прочие затраты) = 22 500 д.е.
- (е) 9 000 д.е. (расходы на выплату вознаграждений работникам) + 8 000 д.е. (амортизация) + 30% of 13 000 д.е. (прочие затраты) = 20 900 д.е.

Отрывок из примечаний к финансовой отчетности предприятия за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года:

Примечание 1. Основа подготовки и учетная политика

...

Изменение классификации

В 20X8 году после всестороннего обзора своей финансовой отчетности предприятие сменило принцип классификации расходов в отчете о совокупном доходе с анализа расходов по характеру на анализ расходов по функции.

Классификация по функции предоставляет надежную и более релевантную для пользователей финансовой отчетности информацию. Она представляет результаты торговой деятельности магазинов розничных продаж и предоставляет финансовую информацию об административной и торговой функциях предприятия.

3.13 Если осуществить реклассификацию сравнительных сумм практически невозможно, предприятие раскрывает причину, по которой суммы не могут быть реклассифицированы.

Примечания

Практическая невозможность (см. пункт 10.12) при применении требования означает, что предприятие не может применить его, несмотря на все разумные усилия. Например, данные для определения влияния предшествующего года либо не доступны, либо их формирование, требуют использования ряда допущений, а данные допущения могут привести к получению ненадежной информации.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Сравнительная информация

3.14 За исключением случаев, в которых настоящий МСФО допускает или требует иное, предприятие раскрывает сравнительную информацию в отношении предшествующего сопоставимого периода для всех сумм, представленных в финансовой отчетности текущего периода. В случаях, где таковое будет уместным для понимания финансовой отчетности текущего периода, предприятие также должно раскрывать сравнительную информацию для повествовательной и описательной информации.

Примечания

Примеры случаев, когда сравнительные суммы должны быть пересмотрены:

- поправка к МСФО для МСБ, которая требует ретроспективного применения (см. пункты 10.11 (а) и 10.12)
- добровольное изменение учетной политики (см. пункты 10.11 (в) и 10.12)
- исправление ошибки предыдущего периода (см. пункты 10.21 и 10.22).

Если предприятие обнаружило ошибку в финансовой отчетности предыдущего периода, ошибка должна быть исправлена ретроспективным пересчетом (т.е. сравнительная информация пересматривается). Ретроспективный пересчет предоставляет полезную информацию - информация является более уместной, более надежной и более сопоставимой.

Аналогичным образом ретроспективное применение изменения в учетной политике предоставляет полезную информацию - информация является более уместной, более надежной и более сопоставимой.

Ретроспективное применение учетной политики и ретроспективный пересчет ошибок предыдущего периода предоставляют полезную информацию по следующим причинам:

- прибыль или убыток за период, полученный в результате изменения, не включает влияние изменений учетной политики или ошибок, относящихся к предыдущим периодам.
- информация, представленная в отношении предыдущих периодов, подготовлена на той же самой основе, что и информация в отношении текущего периода, и поэтому является сопоставимой и предоставляет самую полезную информацию для анализа тенденций в доходах и расходах.

Пример случая, когда сравнительные суммы реклассифицируются, представлен в пункте 3.12.

Примеры раскрытия информации, в отношении которой не нужно предоставлять сравнительную информацию:

- Сверка балансовой стоимости инвестиционного имущества на начало и конец отчетного периода (см. пункт 16.10 (д))
- Сверка балансовой стоимости каждого класса основных средств на начало и конец периода (см. пункт 17.31 (д))
- Сверка балансовой стоимости каждого класса нематериальных активов на начало

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

и конец периода (см. пункт 18.27 (д))

- Сверка балансовой стоимости гудвила на начало и конец периода (см. пункт 19.26)
- Раскрытие информации о классах резервов (см. пункт 21.14)
- Сверка сальдо на начало и конец периода обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами (см. пункт 28.41 (д))
- Сверка сальдо на начало и конец периода справедливой стоимости активов плана (и любое право возмещения, признанное как актив) в отношении пенсионного плана с установленными выплатами (см. пункт 28.41 (е)).

Примеры раскрытия информации, повторение которой не требуется в финансовой отчетности последующих периодов:

- Поправка к *МСФО для МСБ* (см. последнюю строку пункта 10.13)
- Добровольное изменение учетной политики (см. последнюю строку пункта 10.14)
- Исправление ошибки предыдущего периода (см. последнюю строку пункта 10.23).

Существенность и агрегирование

- 3.15 Предприятие должно представлять каждый существенный класс схожих статей отдельно. Предприятие должно представлять отдельно статьи, различные по своему характеру или функции, за исключением случаев, когда они несущественны.

Примечания

Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций или других событий, которые объединяются в классы (виды) на основе своего характера или функции. Завершающий этап процесса агрегирования и классификации заключается в представлении сжатых и классифицированных данных, которые образуют статьи финансовой отчетности. Если какая-либо статья сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо в формах финансовой отчетности, либо в примечаниях. Статья, которая не является достаточно существенной для отдельного представления в формах финансовой отчетности, может оказаться достаточно существенной для отдельного представления в примечаниях.

- 3.16 Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от объема и характера пропущенной информации или искажения, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств. Объем или характер статьи, или их сочетание, могут быть определяющим фактором.

Примечания

Предполагается, что пользователи финансовой отчетности должны иметь достаточные знания в области бизнеса и экономической деятельности,

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

бухгалтерского учета и желание изучать финансовую информацию с должным старанием. (см. пункт 2.4). Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности (см. пункт 2.6).

Определение существенного подразумевает, что выполнение предприятием конкретного требования *МСФО для МСБ* по раскрытию информации не требуется, если соответствующая информация не является существенной. Кроме того, от предприятия не требуется применение учетной политики, если влияние такого неприменения является несущественным (см. пункт 10.3).

Примеры – несущественные статьи

Пр.13 В 20X9 году, до того, как финансовая отчетность предприятия за 20X8 год была утверждена к выпуску, предприятие обнаружило ошибку в расчете расходов на амортизацию за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года. Руководство проигнорировало ошибку (т.е. прибыль предприятия до налога за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, заявленная в размере 600 000 д.е., была занижена на 150 д.е.).

Ошибка, вероятно, несущественна - очень маловероятно, что ошибка такой величины могла бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности.

Пр.14 Ситуация та же, что и в примере 13. Однако, в этом примере ошибка была обнаружена в 20X9 году после того, как финансовая отчетность предприятия за 20X8 год была утверждена к выпуску.

Ошибка предыдущего периода, вероятно, несущественна - очень маловероятно, что ошибка предыдущего периода такой величины могла бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности.

Примеры – существенные статьи

Пр.15 Ситуация та же самая, что и в примере 13. Однако, в этом примере исправление ошибки привело бы к нарушению предприятием соглашения о предоставлении заемных средств по значительному долгосрочному обязательству.

Ошибка является существенной - она может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности.

Пр.16 В 20X9 году, до утверждения к выпуску финансовой отчетности предприятия за 20X8 год, предприятие обнаружило системную ошибку в расчете обязательств с установленными выплатами по пенсионному плану работников. Дальнейшее расследование показало, что расчет выполнялся неправильно с тех пор, как была запущена программа отчислений в пенсионный план с установленными выплатами в 20X0 году. Совокупное влияние ошибки на нераспределенную прибыль предприятия в начале 20X8 года выражается в завышении на 600 000 д.е. По состоянию на 31 декабря 20X7

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

года предприятие представило итоговую сумму капитала в размере 950 000 д.е.

Ошибка является существенной - она может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности.

Пр.17 В 20X9 году, до утверждения к выпуску финансовой отчетности предприятия за 20X8 год, против предприятия был подан коллективный иск. В судебном порядке требуется компенсация местной общественности за проблемы со здоровьем, предположительно вызванные загрязнением в связи с деятельностью завода предприятия. В соответствии с заключением консультанта по юридическим вопросам, предоставленным руководству, шанс на успешное завершение судебного процесса составляет 30 процентов. При положительном решении суд, вероятно, потребует выплатить местной общественности компенсацию на сумму от 1 000 000 д.е. до 2 000 000 д.е.

В своей финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, предприятие не признало обязательство в отношении судебного процесса и не раскрыло какую-либо информацию о нем.

За год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, предприятие представило прибыль за год в размере 600 000 д.е.

Ошибка является существенной - она может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности.

Полный комплект финансовой отчетности

3.17 Полный комплект финансовой отчетности предприятия должен включать все нижеперечисленное:

- (а) отчет о финансовом положении по состоянию на отчетную дату. [См. Раздел 4]
- (б) либо: [См. Раздел 5]
 - (i) один отчет о совокупном доходе за отчетный период, демонстрирующий все статьи доходов и расходов, признанные за период, включая статьи, признанные при определении прибыли или убытка (являющегося промежуточным итогом в отчете о совокупном доходе) и статьи прочего совокупного дохода, или
 - (ii) отдельный отчет о прибылях и убытках и отдельный отчет о совокупном доходе. Если предприятие принимает решение о представлении как отчета о прибылях и убытках, так и отчета о совокупном доходе, тогда отчет о совокупном доходе начинается строкой прибыли или убытка, а затем демонстрируются статьи прочего совокупного дохода.
- (в) отчет об изменениях в капитале за отчетный период. [См. Раздел 6]
- (г) отчет о движении денежных средств за отчетный период. [См. Раздел 7]
- (д) примечания, содержащие свод значительных элементов учетной политики и прочую пояснительную информацию. [См. Раздел 8]

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

- 3.18 В случае если единственными изменениями в капитале предприятия за период, за который представляется финансовая отчетность, явились такие изменения, которые были вызваны прибылью или убытком, выплатой дивидендов, исправлением **ошибок** предыдущих периодов и изменениями в учетной политике, предприятие может представить единый **отчет о прибылях и убытках за период и нераспределенной прибыли** вместо двух отчетов – отчета о совокупном доходе и отчета об изменениях в капитале (см. пункт 6.4).
- 3.19 Если предприятие не имеет статей прочего совокупного дохода ни в одном из периодов, по которым представляется финансовая отчетность, оно может представить только отчет о прибылях и убытках или отчет о совокупном доходе, в котором «последняя строка» называется «прибыль или убыток».
- 3.20 Поскольку положения параграфа 3.14 обязывают предприятие раскрывать сравнительную информацию в отношении предшествующего периода для всех сумм, представленных в финансовой отчетности, полный комплект финансовой отчетности предприятия должен содержать, как минимум, по два отчета (с примечаниями к каждому из отчетов) для каждого обязательного финансового отчета.
- 3.21 В полном комплекте финансовой отчетности предприятие должно придавать каждому финансовому отчету равную значимость.
- 3.22 Предприятие может использовать названия финансовых отчетов отличные от тех, что использованы в настоящем МСФО, при условии, что такие названия не будут вводить пользователей в заблуждение.

Примечания

В некоторых юрисдикциях отчет о финансовом положении обычно называется балансом.

Идентификация финансовой отчетности

- 3.23 Предприятие должно четко обозначить каждый компонент финансовой отчетности и примечания и выделить их из состава прочей информации, содержащейся в том же самом опубликованном документе. Кроме того, предприятие должно четко выделять и повторять следующие данные, если это необходимо для понимания представленной информации:
- (а) наименование отчитывающегося предприятия и любое изменение в его наименовании, произошедшее после окончания предыдущего отчетного периода.
 - (б) указание на то, охватывает ли финансовая отчетность отдельное предприятие или **группу** предприятий.
 - (в) дата окончания отчетного периода и период, охватываемый финансовой отчетностью.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

- (г) **валюта представления** в соответствии с определениями, приводимыми в Разделе 30 «Переводы операций в иностранной валюте».
- (д) там, где уместно - степень округления, использованного при представлении сумм в финансовых отчетах.

Примечания

Валюта представления отчетности – это валюта, в которой представлена финансовая отчетность.

Предприятие часто делает финансовую отчетность более понятной, представляя информацию в тысячах или миллионах единиц валюты представления отчетности. Это приемлемо при условии, что предприятие раскрывает степень округления и не пропускает существенную информацию.

Примеры 3.23 – определение форм финансовых отчетов

1.			<i>Ссылка на МСФО для МСБ</i>	
	Группа XYZ (ранее Группа XY)		3.23(а)	
	Консолидированный отчет о финансовом положении		3.23(б)	
		По состоянию на 31 декабря 20X2 г.	По состоянию на 31 декабря 20X1 г.	3.23(в)
		в тысячах д.е.	в тысячах д.е.	3.23(г) и (д)
	...			

3.24 Предприятие должно раскрывать следующую информацию в примечаниях:

- (а) постоянное место нахождения и организационно-правовая форма предприятия, страна его регистрации и юридический адрес (или основное место ведения хозяйственной деятельности, если оно отличается от юридического адреса).
- (б) описание характера операций и основных направлений деятельности предприятия.

Пример – раскрытие прочей информации

Пр.18 Орывок из примечаний к консолидированной финансовой отчетности Группы А за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года:

Примечание 1. Общая информация

А Лтд. (далее «Компания») – это компания с ограниченной ответственностью, учрежденная в Юрисдикции Y. Ее зарегистрированный офис и основное место осуществления деятельности находятся по адресу:

AB111YZ

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Арктика
Айс Бей
Коулд Стрит 30
Первый этаж

Группа состоит из компании и ее стопроцентного дочернего предприятия В Лтд. Основными видами их деятельности являются производство и продажа мороженого и проведение туров по маслодельному заводу для приезжих туристов.

Представление информации, не требуемой настоящим МСФО

3.25 Настоящий МСФО не рассматривает представление сегментной информации, прибыль на акцию или промежуточные финансовые отчеты, представляемые предприятием малого или среднего бизнеса. Предприятие, делающее такие раскрытия, должно описать основу подготовки и представления информации.

Примечания

Предприятие, составляющее свою финансовую отчетность в соответствии с *МСФО для МСБ*, не обязано представлять сегментную информацию и не обязано представлять прибыль на акцию. Однако, предприятие, решившее представлять сегментную информацию или прибыль на акцию, или то и другое, обязано раскрыть данный факт и описать основу подготовки и представления такой информации.

Предприятие, решившее представлять сегментную информацию, имеет право (но не обязательство) подготовить свою сегментную информацию в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 8 «*Операционные сегменты*» полной версии МСФО. Предприятие может также подготовить и представить сегментную информацию на другой основе. Предприятие, решившее представлять сегментную информацию, должно раскрыть данный факт и описать основу подготовки и представления такой информации.

Аналогичным образом, предприятие, решившее представлять прибыль на акцию, имеет право (но не обязательство) рассчитать и представить прибыль на акцию в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 33 «*Прибыль на акцию*» полной версии МСФО. Предприятие может также подготовить и представить прибыль на акцию на другой основе. Предприятие, решившее представлять прибыль на акцию, должно раскрыть данный факт и описать основу подготовки и представления такой информации.

Ни в полной версии МСФО, ни в *МСФО для МСБ* не указывается, какие предприятия должны публиковать промежуточные финансовые отчеты, с какой периодичностью или через какой промежуток времени после окончания промежуточного периода. Эти вопросы решаются другими сторонами (например, национальными правительствами). Соответственно, подготовка и представление промежуточных финансовых отчетов не являются обязательными требованиями, которые предприятие должно выполнить, чтобы соответствовать *МСФО для МСБ*.

В соответствии с пунктом 3.25 предприятие, решившее подготовить промежуточные

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

финансовые отчеты (или обязанное делать это), может подготовить сегментную информацию в соответствии с МСФО (IAS) 34 «*Промежуточная финансовая отчетность*» или в соответствии с другой основой подготовки и представления промежуточной отчетности. Предприятие, составляющее и представляющее промежуточные финансовые отчеты, должно раскрыть данный факт и описать основу подготовки и представления такой информации.

Примеры – прибыль на акцию

Пр.19 Предприятие, которое заявляет о своем соответствии требованиям МСФО для МСБ, решает представить прибыль на акцию в соответствии с МСФО (IAS) 33 «*Прибыль на акцию*». Предприятие раскрывает данный факт и надлежащим образом описывает основу подготовки и представления прибыли на акцию в своей годовой финансовой отчетности.

Учитывая эти факты, предприятие соответствует требованиям пункта 3.25 МСФО для МСБ.

Пр.20 Предприятие, которое заявляет о своем соответствии требованиям МСФО для МСБ, представляет базовую прибыль на акцию в соответствии с МСФО (IAS) 33 «*Прибыль на акцию*». Однако, вопреки требованиям МСФО (IAS) 33 предприятие не представляет разводненную прибыль на акцию. В своей годовой финансовой отчетности предприятие раскрывает тот факт, что оно представляет базовую прибыль на акцию, и описывает основу подготовки и представления базовой прибыли на акцию.

Учитывая эти факты, предприятие соответствует требованиям пункта 3.25 МСФО для МСБ.

Пр.21 Предприятие, которое заявляет о своем соответствии требованиям МСФО для МСБ, представляет прибыль на акцию в соответствии с МСФО (IAS) 33 «*Прибыль на акцию*». Однако, предприятие не раскрывает данный факт в своей годовой финансовой отчетности. Более того, оно не описывает основу подготовки и представления прибыли на акцию.

В этом случае считается, что предприятие не соответствует требованиям пункта 3.25 МСФО для МСБ. Требуется раскрытие информации об основе подготовки и представления прибыли на акцию.

Пр.22 Предприятие, которое заявляет о своем соответствии требованиям МСФО для МСБ, представляет прибыль на акцию в своей финансовой отчетности. Оно рассчитывает прибыль на акцию путем деления «поддерживаемой прибыли» на количество обыкновенных акций, выпущенных на конец отчетного периода. Предприятие вычисляет «поддерживаемую прибыль» путем вычитания из чистой прибыли за период определенных статей, которые оно рассматривает как не являющиеся показательными для будущей поддерживаемой прибыли предприятия. Предприятие раскрывает в своей годовой финансовой отчетности тот факт, что оно представляет прибыль на акцию, и подробно описывает основу подготовки и представления прибыли на акцию.

В этом случае считается, что предприятие соответствует требованиям пункта 3.25

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

МСФО для МСБ.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

ЗНАЧИТЕЛЬНЫЕ ОЦЕНКИ И ПРОЧИЕ СУЖДЕНИЯ

Применение требований *МСФО для МСБ* к операциям и событиям часто требует использования суждения. Информация о значительных суждениях и ключевых источниках неопределенности оценки полезна при проведении оценки финансового положения, результатов деятельности и движений денежных средств предприятия.

Следовательно, в соответствии с пунктом 8.6 предприятие должно раскрыть суждения, которые руководство вынесло в процессе применения учетной политики предприятия и которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности. Кроме того, в соответствии с пунктом 8.7 предприятие должно раскрыть информацию о ключевых допущениях относительно будущего и других ключевых источниках неопределенности оценки на отчетную дату, в отношении которых существует значительный риск того, что они вызовут необходимость существенной корректировки балансовой стоимости активов и обязательств в следующем финансовом году.

Другие разделы *МСФО для МСБ* требуют раскрытия информации о конкретных суждениях и неопределенности оценки (например, пункт 3.9 требует раскрытия существенной неопределенности в отношении событий или условий, которые вызывают значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно).

Во многих случаях возникают незначительные трудности при представлении финансовой отчетности. Однако, в некоторых случаях требуется значительное суждение (например, в некоторых обстоятельствах оценка существенности и оценка способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно могут потребовать использования значительного суждения).

Оценка существенности

Пропуски или искажения статей являются существенными, если они могут, по отдельности или в совокупности, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Определение существенности подразумевает, что предприятию нет необходимости специально раскрывать информацию, требуемую настоящим *МСФО*, если данная информация не существенна, и что нет необходимости применять учетную политику предприятия, если влияние неприменения учетной политики является несущественным. Оценки существенности делаются исходя из предположения о том, что пользователи финансовой отчетности имеют достаточные знания в области бизнеса и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать финансовую информацию с должным старанием.

Существенность зависит от размера и характера пропущенной информации или искажения, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств. Размер или характер статьи, или их сочетание, могут быть определяющим фактором.

Оценка способности продолжать деятельность непрерывно

Как указано в пунктах 3.8 и 3.9, при подготовке финансовой отчетности руководство предприятия должно провести оценку способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно. Допущение о непрерывности деятельности предприятия может

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

оказаться приемлемым и для предприятия, которое испытывает финансовые трудности.

Предприятие способно осуществлять свою деятельность непрерывно, если руководство не имеет намерения либо ликвидировать предприятие, либо прекратить его деятельность, либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив. Если предприятие испытывает финансовые трудности, оценка способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно может оказаться обременительной. Руководство должно рассмотреть широкий спектр факторов при оценке способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно, включая будущую доходность, ликвидность, обязательства и т.д.

Если после проведения оценки оказалось, что предприятие не способно непрерывно продолжать свою деятельность (т.е. руководство либо намерено ликвидировать предприятие, либо прекратить его деятельность, либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив), то финансовая отчетность не составляется на основе допущения о непрерывности деятельности предприятия. Если способность предприятия продолжать свою деятельность непрерывно вызывает сомнения (даже при том, что предприятие могло бы подготовить свою финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности), предприятие должно раскрыть информацию о такой неопределенности.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

СРАВНЕНИЕ С ПОЛНОЙ ВЕРСИЕЙ МСФО

Ниже представлены основные различия между требованиями, выпущенными 9 июля 2009 года, к представлению финансовой отчетности в соответствии с *МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса* (см. Раздел 3 «Представление финансовой отчетности»), и требованиями полной версии МСФО (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»).

МСФО (IAS) 1 и Раздел 3 *МСФО для МСБ* основаны на одних и тех же принципах представления финансовой отчетности. Однако, поскольку *МСФО для МСБ* изложен простым языком и включает намного меньшее по объему руководство по применению принципов, на практике могут возникнуть различия между МСФО (IAS) 1 и Разделом 3. Раздел 3 рассматривает только общие вопросы представления. Другие вопросы, охватываемые МСФО (IAS) 1, изложены в Разделах 4-6 и 8 *МСФО для МСБ*.

В соответствии с *МСФО для МСБ* в случае, если единственными изменениями в капитале предприятия за периоды, за которые представляется финансовая отчетность, явились такие изменения, которые были вызваны прибылью или убытком, выплатой дивидендов, исправлением ошибок предыдущих периодов и изменениями в учетной политике, предприятие может представить единый отчет о прибылях и убытках за период и нераспределенной прибыли вместо двух отчетов – отчета о совокупном доходе и отчета об изменениях в капитале. Такое упрощенное представление не доступно предприятиям, представляющим свою отчетность в соответствии с полной версией МСФО.

В соответствии с полной версией МСФО руководство включает отчет о финансовом положении на начало самого раннего сравнительного периода в случае, если предприятие применяет учетную политику ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или если оно реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности (см. МСФО (IAS) 1 пункт 10 (е)). В *МСФО для МСБ* нет эквивалентного требования (т.е. при таких обстоятельствах предприятие не должно представлять отчет о финансовом положении на начало самого раннего сравнительного периода).

Предприятие, составляющее свою финансовую отчетность в соответствии с полной версией МСФО, должно представлять сегментную информацию в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «*Операционные сегменты*». *МСФО для МСБ* не требует представления сегментной информации в финансовой отчетности.

Аналогичным образом, некоторые предприятия, составляющие свою финансовую отчетность в соответствии с полной версией МСФО, представляют прибыль на акцию в соответствии с МСФО (IAS) 33 «*Прибыль на акцию*». *МСФО для МСБ* не требует представления прибыли на акцию в финансовой отчетности.

Предприятие, решившее представлять сегментную информацию или прибыль на акцию, или то и другое, обязано раскрыть данный факт и описать основу подготовки и представления такой информации.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

ПРОВЕРЬТЕ СВОИ ЗНАНИЯ

Проверьте свое знание требований к представлению финансовой отчетности в соответствии с *МСФО для МСБ*, ответив на предложенные ниже вопросы.

Как только закончите тест, сравните Ваши ответы с ответами ниже.

Предполагается, что все суммы являются существенными.

Отметьте ячейку рядом с наиболее правильным утверждением.

Вопрос 1

Достоверное представление требует правдивого представления последствий операций, прочих событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, изложенных в Разделе 2.

В соответствии с *МСФО для МСБ* достоверное представление достигается при:

- (а) соблюдении требований *МСФО для МСБ* предприятием, обязанным представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей.
- (б) соблюдении требований *МСФО для МСБ* (с раскрытием дополнительной информации в случае необходимости) предприятием, обязанным представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей.
- (в) соблюдении требований *МСФО для МСБ* предприятием, не обязанным представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей.
- (г) соблюдении требований *МСФО для МСБ* (с раскрытием дополнительной информации в случае необходимости) предприятием, не обязанным представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей.

Вопрос 2

В каких из следующих ситуаций предприятие, не обязанное представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, может в своей финансовой отчетности делать заявление о своем соответствии требованиям *МСФО для МСБ*:

- (а) Предприятие составляет свою финансовую отчетность в соответствии с местными ОПБУ, которые в существенной степени конвергировались с *МСФО для МСБ*.
- (б) Предприятие составляет свою финансовую отчетность в соответствии с местными ОПБУ, которые, за исключением их названий, дословно повторяют текст *МСФО для МСБ*.
- (в) Предприятие составляет свою финансовую отчетность в соответствии с *МСФО для МСБ*.
- (г) В ситуациях (б) и (в), описанных выше.

Вопрос 3

Предприятие, не обязанное представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, делает четкое и безоговорочное заявление о соответствии финансовой отчетности требованиям *МСФО для МСБ в том случае*:

- (а) если предприятие соблюдает все требования *МСФО для МСБ*.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

- (б) если предприятие соблюдает большую часть требований МСФО для МСБ.
- (в) если предприятие соблюдает требования национальных ОПБУ, которые основаны на МСФО для МСБ и имеют лишь некоторые специфические отличия.
- (г) если предприятие соблюдает требования полной версии МСФО.

Вопрос 4

Какое из следующих предприятий не способно продолжать свою деятельность непрерывно?

- (а) предприятие, чье руководство намерено ликвидировать предприятие.
- (б) предприятие, чье руководство намерено прекратить его деятельность.
- (в) предприятие, чье руководство не имеет иной реальной альтернативы, кроме прекращения деятельности предприятия.
- (г) все случаи от (а) до (в), описанные выше.

Вопрос 5

При изменении классификации статей в финансовой отчетности предприятие:

- (а) не должно реклассифицировать сравнительные суммы.
- (б) может выбирать, реклассифицировать ли ему сравнительные суммы.
- (в) должно реклассифицировать сравнительные суммы, за исключением случаев, когда реклассификация невозможна практически.

Вопрос 6

Статьи не схожие по характеру или функции:

- (а) должны всегда представляться в финансовой отчетности отдельно.
- (б) не должны представляться в финансовой отчетности отдельно (т.е. должны агрегироваться в финансовой отчетности).
- (в) должны представляться в финансовой отчетности отдельно, если они являются существенными.

Вопрос 7

Существенность зависит от:

- (а) характера пропущенной информации или искажения.
- (б) объема пропущенной информации или искажения.
- (в) объема и характера пропущенной информации или искажения, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств.

Вопрос 8

В случае, если единственными изменениями в капитале предприятия за периоды, за которые представляется финансовая отчетность, явились такие изменения, которые были вызваны прибылью или убытком, выплатой дивидендов, корректировками ошибок предыдущих периодов и изменениями в учетной политике:

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

- (а) предприятие представляет отчет о прибылях и убытках, но не отчет об изменениях в капитале.
- (б) предприятие представляет отчет о совокупном доходе, но не отчет об изменениях в капитале.
- (в) предприятие представляет отчет о прибылях и убытках и отчет об изменениях в капитале.
- (г) предприятие представляет отчет о совокупном доходе и отчет об изменениях в капитале.
- (д) предприятие представляет единый отчет о прибылях и убытках за период и нераспределенной прибыли.
- (е) предприятие может представить отчет/ы, представленный/ые в пункте (в), (г) или (д).

Вопрос 9

Предприятие должно раскрыть сравнительную информацию в отношении:

- (а) предыдущего сравнительного периода по всем представленным суммам.
- (б) предыдущего сравнительного периода по всем представленным суммам и по всей повествовательной и описательной информации.
- (в) предыдущего сравнительного периода по всем представленным суммам и по всей повествовательной и описательной информации, если она уместна для понимания финансовой отчетности за текущий период.
- (г) двух предыдущих сравнительных периодов по всем представленным суммам.

Вопрос 10

Предприятие должно придавать:

- (а) отчету о движении денежных средств большую значимость, чем другим отчетам.
- (б) отчету о финансовом положении большую значимость, чем другим отчетам.
- (в) отчету о совокупном доходе большую значимость, чем другим отчетам.
- (г) каждому финансовому отчету равную значимость.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Ответы

- V1 (г) см. пункт 3.2
- V2 (г) см. пункт 3.3
- V3 (а) см. пункт 3.3
- V4 (г) см. пункт 3.8
- V5 (в) см. пункты 3.11 и 3.12
- V6 (в) см. пункт 3.15
- V7 (в) см. пункт 3.16
- V8 (е) см. пункты 3.17 и 3.18
- V9 (в) см. пункт 3.14
- V10 (г) см. пункт 3.21

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

ПРИМЕНИТЕ СВОИ ЗНАНИЯ

Примените свое знание требований к представлению финансовой отчетности в соответствии с *МСФО для МСБ*, решая предложенные ниже задания.

Как только закончите выполнять задания, сравните свои ответы с ответами ниже.

Ситуация

МСБ С является стопроцентным дочерним предприятием МСБ В.

В 20X9 году МСБ А приобрело контролирующую долю в МСБ В. Для того, чтобы сравнить свои даты окончания отчетного периода с датой окончания отчетного периода материнского предприятия, МСБ В и МСБ С незамедлительно изменили свои даты окончания отчетного периода с последнего дня ноября на последний день декабря. Кроме того, МСБ В и МСБ С изменили свои названия на МСБ АА и МСБ ААА, соответственно.

Предприятия составляют свою финансовую отчетность в соответствии с требованиями *МСФО для МСБ*.

Денежная единица Юрисдикции А является функциональной валютой и валютой представления отчетности предприятий.

Подготовьте отрывок из примечаний к консолидированной финансовой отчетности МСБ АА за период, закончившийся 31 декабря 20X9 года, относительно этих изменений.

Модуль 3 – Представление финансовой отчетности

Разбор ситуации

Группа МСБ АА (ранее МСБ В) Примечания к консолидированной финансовой отчетности за 13-месячный период, закончившийся 31 декабря 20X9 года

Примечание 1. Основа подготовки и учетная политика

Основа подготовки

Настоящая консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с *Международным стандартом финансовой отчетности (МСФО) для МСБ*, выпущенным Правлением по международным стандартам финансовой отчетности (ПМСФО). Суммы в финансовой отчетности представлены в денежных единицах (д.е.) Юрисдикции А.

Изменение названия

В 20X9 году группа перешла под контроль МСБ А. Для того, чтобы соотнести свое название с названием своего материнского предприятия, группа изменила свое название на «Группа МСБ АА». Это изменение названия было вызвано изменением названия МСБ В и его стопроцентного дочернего предприятия МСБ В на «МСБ АА» и «МСБ ААА», соответственно.

Отчетный период

В 20X9 году группа перешла под контроль МСБ А. Для того, чтобы сравнивать свои даты окончания отчетного периода с датой окончания отчетного периода материнского предприятия, группа изменила свои даты окончания отчетного периода с последнего дня ноября на последний день декабря. Следовательно, отчет группы о совокупном доходе, отчет группы об изменениях в капитале, отчет группы о движении денежных средств и соответствующие примечания подготовлены за 13-месячный период, закончившийся 31 декабря 20X9 года.

Сравнительные суммы представлены за 12-месячный период, закончившийся 30 ноября 20X8 года. По этой причине суммы являются не полностью сопоставимыми.

Основа консолидации

Группа состоит из МСБ АА (ранее МСБ В) и его стопроцентного дочернего предприятия МСБ ААА (ранее МСБ С). Настоящая консолидированная финансовая отчетность была представлена как отчетность единого хозяйствующего субъекта. Последствия всех операций внутри группы были исключены.