



**КОНФЕРЕНЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ
ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ
ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ**

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2
9 August 2002

RUSSIAN
Original: ENGLISH

СОВЕТ ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

Комиссия по инвестициям, технологии и смежным
финансовым вопросам

Межправительственная рабочая группа экспертов
по международным стандартам учета и отчетности

Женева, 25-27 сентября 2002 года

Пункт 4 предварительной повестки дня

УЧЕТ НА МАЛЫХ И СРЕДНИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ*

**Доклад специальной консультативной группы экспертов по вопросам
бухгалтерского учета на малых и средних предприятиях**

* Настоящий документ был представлен с запозданием ввиду необходимости проведения дополнительных консультаций с членами специальных консультативных групп.

СОДЕРЖАНИЕ

Стр.

Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности для МСП уровня 2 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16

Введение

Руководящий принцип

1. Оформление финансовых отчетов

Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности для МСП уровня 2 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1

Руководящий принцип

2. Балансы оборотных средств

3. Основные средства

4. Аренда

5. Нематериальные активы

6. Запасы

7. Государственные субсидии

Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности для МСП уровня 2 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2

Руководящий принцип

8. Резервы

9. Доходы

10. Расходы по кредитам и займам

11. Налоги на прибыль

12. Политика бухгалтерского учета

13. Валютные курсы

14. События, происшедшие с момента составления балансового
отчета

15. Раскрытие информации об ассоциированных сторонах

СОДЕРЖАНИЕ (продолжение)

Стр.

**Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности
для МСП уровня 2 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3**

Дополнение

1. Определения
2. Примеры
3. Источники
4. Члены специальной консультативной группы

**Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности
для МСП уровня 2 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.4**

- I. Методология учета и отчетности
- II. Основные руководящие правила
- III. Образцы финансовых отчетов

Приложение

1. Типовой отчет о прибылях и убытках
2. Типовой отчет о прибылях и убытках (образец)
3. Типовой балансовый отчет (образец)
- II. Основные руководящие правила
- III. Образцы финансовых отчетов

Руководящий принцип 8. Резервы

8.1 Резервы создаются, когда:

a) у предприятия имеется *текущее обязательство* (юридическое или конструктивное), являющееся следствием происшедших в прошлом событий, за исключением вытекающих из подлежащих исполнению в будущем договоров, если последние по своему характеру являются обременительными;

b) существует вероятность того, что урегулирование обязательства потребует оттока ресурсов, имеющих экономическую ценность; и

c) имеется возможность надежной оценки суммы обязательства.

Если эти условия не выполнены, резерва не создается.

Вероятное выбытие ресурсов, имеющих экономическую ценность

8.2 Чтобы обязательство удовлетворяло критерии создания резерва, требуется не только наличие текущего обязательства, но и вероятность того, что его урегулирование будет сопряжено с выбытием ресурсов, имеющих экономическую ценность. Для целей настоящего Руководящего принципа выбытие ресурсов или иное событие считается вероятным, если оно скорее произойдет, чем не произойдет (т.е. вероятность того, что событие произойдет, превышает вероятность того, что оно не произойдет). В тех случаях, когда отсутствует вероятность наличия текущего обязательства, предприятие сообщает о наличии условного обязательства за исключением случаев, когда выбытие ресурсов, имеющих экономическую ценность, считается маловероятным (см. пункт 8.19).

Надежная оценка суммы обязательства

8.3 Использование оценок является одним из необходимейших аспектов составления финансовой отчетности и не делает их менее достоверными. Это особенно относится к резервам, которым в силу их характера присуща меньшая определенность, чем большинству других статей балансового отчета. За исключением отдельных чрезвычайно редких случаев предприятие в состоянии определить диапазон возможных результатов и потому может произвести оценку суммы обязательства с достаточной надежностью для того, чтобы использовать ее для целей создания резерва.

Условные обязательства

8.4 Предприятие не должно учитывать *условные обязательства*.

8.5 Информация об условном обязательстве представляется в соответствии с требованием пункта 8.19 за исключением случаев, когда выбытие ресурсов, имеющих экономическую ценность, считается маловероятным.

Условные активы

8.6 Предприятие не должно учитывать *условные активы*.

8.7 Условные активы не учитываются в финансовой отчетности, поскольку в ином случае может быть показан доход, который, возможно, никогда не будет получен. Однако, когда имеется практически полная уверенность в получении дохода, соответствующий актив не рассматривается в качестве условного и он может быть показан в отчетности.

8.8 Информация об условном активе представляется в соответствии с требованием пункта 8.20, когда приток ресурсов, имеющих экономическую ценность, считается вероятным.

Оценка

8.9 Сумма, показанная в качестве резерва, должна исчисляться на основе наиболее продуманной оценки расходов, необходимых для урегулирования текущего обязательства, на дату составления балансового отчета.

Риски и неопределенности

8.10 Риск выражает изменчивость результата. Корректировка на риск может иметь следствием увеличение суммы, в которую оценивается обязательство. При вынесении суждений в условиях неопределенности необходим осмотрительный подход, призванный не допустить завышения доходов или активов и занижения затрат или обязательств. Однако неопределенность не оправдывает создания излишних резервов или преднамеренного завышения обязательств. Так, осмотрительность при прогнозировании издержек, которыми чреват особо неблагоприятный исход, означает недопущение преднамеренного завышения вероятности такого исхода по сравнению с действительным

положением дел. Необходимо со всей тщательностью избегать двойной корректировки на риск и неопределенность за счет дополнительного завышения резерва.

8.11. При максимально обоснованной оценке размера резерва следует учитывать риски и неопределенности, которыми неизбежно чреваты многие события и обстоятельства.

8.12 В тех случаях, когда ожидается, что расходы, необходимые для расчетов по резерву, будут возмещены другой стороной, возмещение должно быть показано тогда - и только тогда, - когда имеется практически полная уверенность в том, что возмещение будет получено, если обязательство будет предприятием урегулировано. Возмещение должно рассматриваться в качестве отдельного актива. Учитываемая сумма возмещения не должна превышать размеров резерва. При оценке резерва прибыль от ожидаемой реализации активов не подлежит учету.

8.13 В отчете о прибылях и убытках затраты по тому или иному резерву могут отражаться за вычетом признанной суммы возмещения.

8.14 Рассмотрение резервов должно производиться каждый раз на дату балансового отчета с соответствующей корректировкой, отражающей их наиболее обоснованную оценку на тот момент. Если вероятность того, что урегулирование обязательства потребует выбытия ресурсов, имеющих экономическую ценность, более не существует, резерв следует аннулировать.

8.15 Резерв должен использоваться для производства только тех расходов, для которых он был первоначально создан.

8.16 Не должны создаваться резервы для будущих операционных убытков.

8.17 Если обязательства предприятия по контракту носят обременительный характер, текущие обязательства по контракту создаются и оцениваются в качестве резерва.

Представление информации

8.18 По каждой категории резервов предприятие должно представлять следующую информацию:

- a) балансовая сумма на начало и конец периода; и

b) краткое описание характера обязательства и предположительные сроки связанного с его урегулированием выбытия экономически ценных ресурсов, если таковое ожидается.

8.19 За исключением случаев, когда какое-либо выбытие ресурсов в связи с урегулированием обязательства считается маловероятным, предприятие должно приводить по каждой категории условных обязательств на дату составления балансового отчета краткое описание характера условного обязательства и - в тех случаях, когда это практически осуществимо, - оценку его финансовых последствий, произведенную в соответствии с пунктами 8.9 и 8.10.

8.20 В тех случаях, когда вероятен приток экономически ценных ресурсов, предприятие должно приводить краткое описание характера условных активов на дату составления балансового отчета и - в тех случаях, когда это практически осуществимо, - оценку их финансовых последствий, произведенную на основе относящихся к резервам принципов, изложенных в пунктах 8.9 и 8.10.

8.21 В тех случаях, когда любого рода информация, включение которой требуется в соответствии с пунктами 8.19 и 8.20, не обнаружится в силу практической неосуществимости, этот факт должен быть отражен.

8.22 В исключительно редких случаях частичное или полное раскрытие информации, требуемой согласно пунктам 8.18-8.20, может предположительно нанести серьезный ущерб интересам предприятия, состоящего в споре с другими сторонами по предмету резерва, условного обязательства или условного актива. В таких случаях предприятие не обязано предавать гласности эту информацию, но должно представить сведения об общем характере спора, а также указать сам факт и причину непредставления информации.

8.23 Примеры учета резервов приведены в части А дополнения 2.

Руководящий принцип 9. Доходы

Оценка доходов

9.1 Доходы должны оцениваться по реальной стоимости полученного или подлежащего получению встречного удовлетворения.

Продажа товаров

9.2 Доходы от продажи товаров должны быть показаны в отчетности при выполнении каждого из следующих условий:

- a) предприятием переданы покупателю существенные риски и выгоды, сопряженные с владением товарами;
- b) предприятие не сохраняет за собой ни дальнейших управленческих функций в той степени, которая обычно ассоциируется с владением, ни реального контроля над проданными товарами;
- c) сумма дохода может быть надежно исчислена;
- d) существует вероятность получения предприятием экономической отдачи в связи со сделкой; а также
- e) издержки, которые были или будут понесены в связи со сделкой, могут быть надежно исчислены.

Предоставление услуг

9.3 Когда результаты сделки, связанной с предоставлением услуг, поддаются надежной оценке, доход от сделки должен быть учтен в соотношении с этапом завершения сделки на дату составления балансового отчета. Результаты сделки могут быть надежно оценены при выполнении каждого из условий:

- a) сумма доходов может быть надежно исчислена;
- b) существует вероятность получения предприятием экономической отдачи в связи со сделкой;
- c) имеется возможность надежно определить этап завершения сделки на дату составления балансового отчета; а также
- d) издержки, понесенные в связи со сделкой, и издержки, необходимые для завершения сделки, могут быть надежно исчислены.

9.4 Когда результаты сделки, связанной с предоставлением услуг, не поддаются надежной оценке, доход должен быть показан в отчетности только в той мере, в какой могут быть возмещены признанные затраты.

9.5 К товарам относятся товары, произведенные предприятием с целью продажи, а также товары, закупленные для перепродажи, например товары, закупленные розничным продавцом, или земля и иное имущество, предназначенные для перепродажи.

9.6 Предоставление услуг обычно предполагает выполнение предприятием согласованной в договорном порядке работы в течение согласованного периода времени. Услуги могут предоставляться в течение одного или нескольких периодов. Некоторые договоры на оказание услуг имеют прямое отношение к *договору на строительство* - например об использовании услуг руководителей строительства и архитекторов.

9.7 К доходам относятся только валовые поступления экономически ценных ресурсов, получаемых или подлежащих получению самим предприятием. Суммы, взимаемые от имени третьих сторон в виде, например, налога с оборота, налога на товары и услуги и налога на добавленную стоимость, не входят в состав получаемой предприятием экономической выгоды и, следовательно, не ведут к увеличению его капитала. Поэтому они исключаются из дохода. Равным образом, когда речь идет об агентских отношениях, валовые поступления экономически ценных ресурсов включают в суммы, взимаемые от имени основного участника, которые не приводят к увеличению капитала предприятия. Суммы, взимаемые от имени основной стороны, не считаются доходом. Что же касается суммы, взимаемой комиссией, то это - доход.

Процентный доход, роялти и дивиденды

9.8 Доход от использования другими сторонами активов предприятия, приносящих процентный доход, роялти и дивидендов подлежит учету в соответствии с принципами, изложенными в пункте 8.9, когда:

а) существует вероятность получения предприятием экономической отдачи в связи с такой сделкой; и

б) сумма дохода может быть надежно исчислена.

9.9 Доход подлежит признанию на следующих условиях:

- a) процентный доход должен учитываться на пропорционально-временной основе,
- b) роялти подлежат признанию с использованием метода начисления в зависимости от содержания соответствующего соглашения и
- c) дивиденды показываются в отчетности при возникновении у акционера права на получение выплаты.

9.10 Доход подлежит признанию, только когда существует вероятность получения предприятием экономической отдачи в связи со сделкой. Однако, когда нет уверенности в возможности взыскания суммы, уже включенной в доход, сумма, не могущая быть взысканной, или сумма, взыскание которой более не считается вероятным, проводится в качестве затрат, а не корректировки первоначально признанной суммы дохода. Некоторые примеры учета дохода приведены в части В дополнения 2.

Представление информации

9.11 Следующая информация подлежит представлению предприятием:

- a) политика бухгалтерского учета, применявшаяся при учете дохода, включая использованные методы определения этапа завершения сделок, связанных с предоставлением услуг;
- b) признанная в отчетный период сумма по каждой весомой категории доходов, включая доход от:
 - i) продажи товаров,
 - ii) предоставления услуг,
 - iii) выплаты процентов,
 - iv) роялти и
 - v) дивидендов, а также
- c) сумма дохода от обменов товарами и услугами, включенных в каждую существенную категорию доходов.

Руководящий принцип 10. Расходы по кредитам и займам

10.1 В *расходы по кредитам и займам* могут включаться:

- a) проценты по банковским овердрафтам и краткосрочным и долгосрочным ссудам;
- b) дополнительные издержки, связанные с оформлением ссуд;
- c) финансовые отчисления в связи с финансовой арендой, а также
- d) *курсовая разница* по ссудам в *иностранной валюте* - в той мере, в какой она рассматривается в качестве корректировки издержек по процентам.

Расходы по кредитам и займам: базовый подход

10.2 Расходы по кредитам учитываются в качестве затрат в период, в который они произведены.

Расходы по кредитам и займам: допустимый альтернативный подход

Учет

10.3 Расходы по кредитам учитываются в качестве затрат в период, в который они произведены, если только они не капитализируются в соответствии с пунктом 10.4.

10.4 Расходы по кредитам, непосредственно относимые на приобретение, строительство или производство *квалифицируемого актива*, подлежат капитализации в качестве одной из составляющих стоимости этого актива. Сумма кредитных издержек, капитализация которой допустима, должна определяться в соответствии с настоящим Руководящим принципом.

10.5 В качестве примера квалифицируемых активов служат запасы, для приведения которых в товарный вид требуется значительный период времени, производственные объекты, объекты по выработке электроэнергии и инвестиционные объекты. Другие инвестиционные вложения, а также запасы, производимые в плановом порядке или иным образом производимые в крупных объемах в ходе повторяющегося цикла в течение короткого промежутка времени, не считаются квалифицируемыми активами. Кроме того,

к квалифицируемым активам не относятся и активы, годные к использованию по назначению или для реализации по их приобретению.

Расходы по кредитам, отвечающие требованиям капитализации

10.6 В той мере, в какой средства заимствуются конкретно с целью приобретения квалифицируемого актива, суммой расходов по кредитам, отвечающим требованиям капитализации, по этому активу должны считаться фактические кредитные издержки, понесенные в связи с этой ссудой за отчетный период, за вычетом любого инвестиционного дохода, получаемого от временного размещения этих привлеченных средств.

10.7 Если используемая для приобретения квалифицируемого актива ссуда не носит целевого характера, сумма расходов по кредитам, отвечающим требованиям капитализации, определяется путем применения коэффициента капитализации к расходам в связи с этим активом. Коэффициентом капитализации должна считаться средневзвешенная величина расходов по кредитам, связанным с непогашенными в течение отчетного периода заимствованиями предприятия, за исключением заимствований, произведенных специально с целью приобретения квалифицируемого актива. Сумма расходов по кредитам, капитализированных в течение того или иного периода, не должна превышать суммы расходов по кредитам за тот же период.

10.8 Капитализация расходов по кредитам в составе стоимости квалифицируемого актива должна начинаться, когда:

- a) производятся расходы по данному активу;
- b) возникают расходы по кредитам и
- c) осуществляется деятельность, необходимая для подготовки актива к его целевому использованию или реализации.

10.9 Капитализацию расходов по кредитам следует приостанавливать на те периоды, когда активные работы надолго прекращаются.

10.10 Капитализация расходов по кредитам должна быть прекращена по завершении в основном всех мероприятий, необходимых для подготовки квалифицируемого актива к его использованию по назначению или реализации.

10.11 Когда завершено строительство отдельных элементов квалифицируемого актива и каждый такой элемент может быть использован, в то время как строительство других элементов продолжается, капитализация расходов по кредитам должна быть прекращена при завершении в основном всех мероприятий, необходимых для подготовки такого элемента для его использования по назначению или реализации.

Раскрытие информации

10.12 В финансовых отчетах должна быть отражена следующая информация:

- a) политика бухгалтерского учета, применявшаяся в отношении расходов по кредитам;
- b) сумма расходов по кредитам, капитализированных в течение отчетного периода, а также
- c) коэффициент капитализации, использованный при определении суммы расходов по кредитам, отвечающим требованиям капитализации.

Руководящий принцип 11. Налоги на прибыль

Текущий налог

11.1 Сумма текущих налогов за текущий и предыдущие периоды в непогашенной части должна быть показана в качестве обязательства. Если сумма, уже уплаченная в счет текущего и предыдущих периодов, превышает сумму, подлежащую уплате за те же периоды, то излишек должен быть показан в качестве актива.

11.2 Льготы по налоговым убыткам, которые могут быть перенесены назад для целей возврата суммы текущих налогов за предыдущий период, должны быть показаны в качестве актива.

11.3 Обязательства (активы) по текущим налогам за текущий и предыдущие периоды должны определяться в сумме, которая предположительно будет выплачена налоговым органом (возмещена налоговыми органами), с использованием налоговых ставок (и законов о налогах), которые были приняты или по существу приняты на дату балансового отчета.

11.4 *Отложенные налоговые активы и обязательства* могут быть показаны по желанию предприятия.

Отчет о прибылях и убытках

11.5 Текущие налоги должны учитываться как доход или затраты и включаться в чистую прибыль или чистый убыток за отчетный период за исключением случаев, когда налог начисляется на признанную сделку или событие, не фигурирующее в отчете о прибылях и убытках.

11.6 Текущие налоги подлежат отнесению непосредственно на дебет или кредит счета капитала, если налоги соотносятся со статьями, суммы по которым относятся непосредственно на кредит или дебет счета капитала в тот же или другой период.

Оформление

11.7 Налоговые активы и налоговые обязательства должны отражаться отдельно от других активов и обязательств, фигурирующих в балансовом отчете. Отложенные налоговые активы и обязательства в случае их отражения в отчетности должны указываться отдельно от активов и обязательств по текущим налогам.

11.8 Когда предприятие в своих финансовых отчетах проводит различие между краткосрочными и долгосрочными активами и обязательствами и решило отразить отложенные налоги, ему не следует включать отложенные налоговые активы (обязательства) в категорию краткосрочных активов (обязательств).

11.9 Предприятию следует производить взаимозачет активов по текущим налогам и обязательств по текущим налогам, если - и только если - оно:

а) наделено юридически обеспеченным правом производить взаимозачет отраженных сумм; и

б) намерено либо произвести расчет на чистой основе, либо реализовать актив и одновременно урегулировать обязательство.

Предоставление информации

11.10 Крупные составляющие налоговых затрат (прихода) должны указываться отдельно.

Руководящий принцип 12. Политика бухгалтерского учета

12.1 Руководство должно определять и реализовывать политику предприятия в области бухгалтерского учета таким образом, чтобы финансовые отчеты соответствовали всем требованиям РПУМСП. В тех случаях, когда конкретные правила отсутствуют, руководству надлежит опираться в своих действиях на следующие материалы:

- a) полный вариант МСФО;
- b) толкования;
- c) дополнения к стандартам;
- d) руководство по применению;
- e) определения, критерии признания и методы оценки, предусмотренные в концептуальной методологии;
- f) высказывания других нормотворческих органов, использующих при разработке стандартов учета аналогичную концептуальную методологию; другую литературу по учету; принятую деловую практику - в той мере, в какой они соответствуют пунктам a)-e) выше.

Руководству предприятий следует, применяя аналитический подход, определять такую политику бухгалтерского учета, которая обеспечит представление информации, отвечающей потребностям инвесторов и кредиторов, и будет носить надежный характер.

Если руководство в своей учетной политике исходит из МСФО, то при обнаружении информации ему следует руководствоваться нуждами пользователей. В этом случае предприятие уже не обязано соблюдать МСФО в полном объеме, но должно и далее сообщать в примечании об учетной политике, что оно соблюдает РПУМСП.

12.2 Предприятию следует выбирать и применять в отчетный период единую методику учета в отношении аналогичных сделок, прочих событий и обстоятельств за исключением случаев, когда иные положения Руководящего принципа конкретно допускают или требуют отнесения статей к категориям, в отношении которых, возможно, целесообразнее использовать иной подход.

12.3 Изменение политики бухгалтерского учета должно производиться, только если это требуется положениями Руководящего принципа или позволит обеспечить более актуальное и достоверное отражение в финансовых ведомостях воздействия сделок или иных событий на финансовое положение предприятия, результаты его финансовой деятельности или движение денежных средств.

12.4 Изменением политики бухгалтерского учета не считаются:

- a) введение политики бухгалтерского учета в отношении сделок или иных событий, принципиально отличных от тех, которые имели место ранее; и
- b) введение новой политики бухгалтерского учета в отношении сделок или иных событий, которые не имели места ранее или по своему характеру были незначительными.

12.5 Изменение политики бухгалтерского учета, производимое после принятия той или иной поправки к настоящему Руководящему принципу, должно оформляться в соответствии с временными положениями, которые, возможно, будут утверждены вместе с Руководящим принципом.

12.6 В тех случаях, когда то или иное изменение, внесенное в данный Руководящий принцип, существенно затрагивает текущий период или любой фигурирующий в отчетности предшествующий период, предприятие должно предоставлять следующую информацию:

- a) указание, что изменения в политике учета произведены в соответствии с изменением Руководящего принципа, с приведением соответствующих положений;
- b) сумму корректировки за текущий период и за каждый из фигурирующих в отчетности предшествующих периодов;
- c) сумму корректировки по периодам, предшествующим периодам, за которые представлена сравнительная информация; и
- d) указание, что был произведен пересчет сравнительной информации или что такой пересчет за тот или иной предшествующий период не произведен в силу сопряженных с этим неоправданных расходов и усилий.

12.7 Изменение в политике учета за исключением предусмотренного в пункте 12.5 должно применяться ретроактивно. Начальный остаток нераспределенной прибыли за

самый ранний из фигурирующих в отчетности предшествующих периодов и отраженные в отчетности сравнительные суммы по другим статьям за каждый из предшествующих отчетных периодов должны при необходимости быть откорректированы так, как если бы новая учетная политика действовала в течение всего этого времени.

12.8 Необходимость в пересчете сопоставительной информации, представленной за тот или иной предшествующий период, отсутствует, если такой пересчет будет сопряжен с неоправданными расходами или усилиями. Когда пересчет сопоставительной информации за тот или иной предшествующий период не производится, новая учетная политика подлежит применению в отношении остатка по активам и обязательствам на начало следующего периода с соответствующей корректировкой начального остатка нераспределенной прибыли на следующий период.

12.9 Когда изменение учетной политики затрагивает текущий период или любой фигурирующий в отчетности предшествующий период или может затронуть последующие периоды, предприятие должно указывать следующее:

- a) причины, по которым это изменение произведено;
- b) сумму корректировки по текущему периоду и по каждому предшествующему периоду, фигурирующему в отчетности;
- c) сумму корректировки по периодам, предшествующим тем, которые фигурируют в отчетности; а также
- d) факт, что был произведен пересчет сравнительной информации или что такой пересчет за тот или иной предшествующий период не был произведен в силу сопряженных с этим неоправданных расходов или усилий.

Изменения в учетных оценках

12.10 Последствия того или иного изменения в учетной оценке подлежат признанию на будущий отрезок времени путем их учета в показателях прибыли или убытка:

- a) в период, когда произведено это изменение, если оно касается только этого периода; или
- b) в период, когда произведено это изменение, и в будущие периоды, если изменение затрагивает все из них.

12.11 Следует сообщать о характере и величине того или иного изменения в учетной оценке, которое затрагивает текущий период или предположительно затронет последующие периоды.

Ошибки

12.12 При фундаментальной ошибке сумма корректива подлежит отражению ретроспективно. Ошибка должна исправляться:

a) либо путем пересчета сравнительных сумм за предшествующие периоды, в которые она была допущена; либо

b) если ошибка была допущена до первого фигурирующего в отчетности предшествующего периода путем пересчета начального остатка нераспределенной прибыли за тот период с целью придания финансовым ведомостям такого вида, как если бы ошибка никогда не была допущена.

12.13 Необходимость пересчета сопоставительной информации, представленной за тот или иной предшествующий период, отсутствует, если такой пересчет будет сопряжен с неоправданными расходами или усилиями. Если пересчет сопоставительных сумм не производится, начальный остаток нераспределенной прибыли на следующий период должен быть пересчитан с поправкой на накопленные последствия ошибки до начала этого периода.

Раскрытие информации

12.14 Предприятию следует предоставлять информацию:

a) о характере ошибки; и

b) о сумме корректировки по каждому фигурирующему в отчетности предшествующему периоду.

Руководящий принцип 13. Валютные курсы

Операции в иностранной валюте

13.1 Операция в иностранной валюте подлежит отражению в отчетности при первоначальном счете в валюте отчетности путем пересчета суммы в иностранной валюте

с использованием *валютного курса* для валюты отчетности и иностранной валюты на дату совершения операции.

13.2 На каждую дату балансового отчета:

- a) *денежные статьи* в иностранной валюте должны отражаться с использованием *курса на конечную дату*;
- b) *неденежные статьи*, фиксируемые по первоначальной стоимости, выраженной в иностранной валюте, должны отражаться с использованием обменного курса на дату совершения операции; и
- c) *неденежные статьи*, фиксируемые по реальной стоимости, выраженной в иностранной валюте, должны отражаться с использованием валютного курса, действовавшего на момент определения стоимости.

13.3 Курсовая разница, возникающая в связи с расчетами по денежным статьям или при отражении денежных статей предприятия в отчетности с использованием курсов, отличающихся от тех, по которым они были первоначально зафиксированы в данный период или фигурировали в предшествующих финансовых отчетах, подлежит учету в качестве дохода или затрат в тот период, в который она возникла.

Раскрытие информации

13.4 Предприятие должно указывать:

- a) сумму курсовой разницы, включенную в чистую прибыль или чистый убыток за отчетный период; и
- b) сумму образовавшейся за отчетный период курсовой разницы, включенную в балансовую стоимость актива.

13.5 Когда валютой отчетности не является валюта страны, в которой предприятие имеет свой домициль, должна указываться причина использования другой валюты. Кроме того, должна указываться причина любого перехода к другой валюте отчетности.

Руководящий принцип 14. События, происшедшие с момента составления балансового отчета

14.1 Предприятию следует производить корректировку сумм, показанных в его финансовых отчетах, позволяющую отразить корректирующие события, происшедшие с момента составления балансового отчета.

14.2 Примерами *событий, происшедших с момента составления балансового отчета* и вызывающих необходимость корректировки предприятием сумм, признанных в его финансовых отчетах, или учета им ранее не учитывавшихся статей, служат следующие:

a) вынесение после даты составления балансового отчета судебного решения, подтверждающего, что на дату составления балансового отчета у предприятия уже имелось текущее обязательство, вследствие чего предприятию требуется скорректировать уже признанный резерв или признать резерв, а не просто сообщить о наличии условного обязательства;

b) поступление после даты составления балансового отчета информации, свидетельствующей об обесценении того или иного актива на дату составления балансового отчета или о необходимости скорректировать ранее признанный убыток в связи с обесценением по данному активу. Например:

i) когда банкротство клиента происходит после даты составления балансового отчета, это обычно подтверждает, что на дату составления балансового отчета уже имел место убыток по торговой дебиторской задолженности и что предприятию требуется внести коррективы в балансовую сумму по счету торговой дебиторской задолженности; и

ii) реализация товарно-материальных запасов после даты составления балансового отчета может дать представление об их возможной чистой цене продажи на дату составления балансового отчета;

c) определение после даты составления балансового отчета стоимости активов, приобретенных до этой даты, или стоимости поступлений от реализованных до нее активов;

d) определение после даты балансового отчета суммы выплат по программе участия в прибылях или суммы выплаченных премий, если на дату составления балансового отчета у предприятия имелось текущее юридическое или *конструктивное*

обязательство в отношении произведения таких выплат в результате событий, происшедших до указанной даты; а также

е) обнаружение подлога или ошибок, свидетельствующих о том, что финансовые отчеты были неверными.

14.3 Предприятие не должно составлять финансовые отчеты, исходя из той посылки, что оно продолжает функционировать, если после даты составления балансового отчета руководство приходит к выводу о том, что оно либо намерено ликвидировать предприятие или прекратить производственную деятельность, либо не имеет другой реальной альтернативы.

14.4 Предприятию не следует вносить в суммы, показанные в его финансовых отчетах, коррективы, отражающие корректирующие события, происшедшие после даты составления балансового отчета.

14.5 Примером корректирующего события, происшедшего после даты составления балансового отчета, является снижение рыночной стоимости инвестиций в промежутке между датой балансового отчета и датой, когда дается указание об опубликовании финансовой отчетности. Падение рыночной стоимости обычно не имеет отношения к состоянию инвестиций на дату балансового отчета, но отражает обстоятельства, возникшие в последующий период. Поэтому предприятие не корректирует суммы по инвестициям, признанные в его финансовых отчетах. Равным образом предприятие не обновляет суммы по инвестициям, отраженные по состоянию на дату балансового отчета, хотя, возможно, ему потребуется представить дополнительную информацию в соответствии с пунктом 14.7.

14.6 Если после даты баланса предприятие получает информацию об условиях, имевших место на такую дату, ему следует в свете этой новой информации обновить сведения, касающиеся этих условий.

14.7 В тех случаях, когда корректирующие события, происшедшие после даты баланса, настолько важны, что непредставление о них информации сделает менее вероятным вынесение пользователями финансовой отчетности надлежащих оценок и решений, предприятие должно по каждой весомой категории корректирующих событий, происшедших после даты баланса, указывать следующее:

а) характер события; и

b) оценку его финансовых последствий или заявление о невозможности произвести такую оценку.

14.8 Примерами корректирующих событий, происшедших после даты составления балансового отчета, которые могут быть насколько важны, что непредставление о них информации сделает менее вероятным вынесение пользователями финансовых ведомостей надлежащих оценок и решений, служат следующие:

a) сообщение о планируемом прекращении той или иной деятельности, реализации активов или урегулировании обязательств, относимых на прекращаемую операцию, или заключение обязательных для выполнения соглашений о реализации таких активов или урегулировании таких обязательств,

b) крупные по объему сделки приобретения и реализации активов или экспроприация важных активов государством; и

c) уничтожение важных производственных мощностей в результате пожара после даты баланса.

14.9 Если о намерении выплатить или о выплате дивидендов владельцам инструментов акционерного капитала объявлено после даты баланса, предприятию не следует признавать эти дивиденды в качестве обязательства на дату баланса.

14.10 Предприятию следует указывать дату указания об опубликовании финансовой отчетности и лицо, давшее такое указание. Если владельцы предприятия или иные лица наделены полномочиями вносить изменения в финансовые отчеты после их опубликования, этот факт должен указываться предприятием.

Руководящий принцип 15. Раскрытие информации о связанных сторонах

15.1 Этот раздел касается только тех форм связи между *связанными сторонами*, о которых говорится в подпунктах а)-d) ниже:

a) предприятий, которые прямо или косвенно - через одного или нескольких посредников - находятся под тем же контролем, что и предприятие, представляющее отчетность;

b) частных лиц, которым прямо или косвенно принадлежит часть голосов в представляющем отчетность предприятии, что обеспечивает им *существенное влияние* на деятельность предприятия, а также ближайших членов семьи любых таких лиц;

c) ключевых управленцев (т.е. лиц, наделенных полномочиями и ответственностью за планирование, управление и контроль за деятельностью представляющего отчетность предприятия, включая директоров и должностных лиц компаний, а также ближайших членов семьи таких лиц);

d) предприятий, в которых значительная часть голосов прямо или косвенно принадлежит любому лицу, указанному в подпунктах b) или c), или на деятельность которых такое лицо может оказывать *существенное влияние*. К их числу относятся предприятия, принадлежащие директорам и крупным акционерам представляющего отчетность предприятия, а также предприятия, среди ключевых фигур руководства которого есть лица, исполняющие аналогичные функции на представляющем отчетность предприятии.

В каждом случае, когда рассматривается вопрос о том, идет ли речь о связях между связанными сторонами, во внимание принимается суть таких связей, а не просто их юридическая форма.

15.2 Применительно к данному Руководящему принципу связанными сторонами не считаются:

a) невзирая на пункт 15.1 выше, две компании, имеющие одного и того же директора, - в силу только самого этого факта (при этом, однако, необходимо рассмотреть возможность и оценить вероятность того, может ли директор воздействовать на политику обеих компаний в их отношениях между собой);

b) i) лица, предоставляющие финансирование,

ii) профсоюзы,

iii) коммунальные компании и

iv) государственные министерства и ведомства в рамках их нормальных деловых связей с предприятием - в силу только самого факта этих связей (хотя они могут ограничивать свободу действий предприятия или участвовать в процессе принятия им решений);

с) отдельный клиент, поставщик, обладатель франшизы, оптовый торговец или генеральный агент, с которым предприятие ведет значительные по объему деловые операции - в силу только самого факта обусловленной этим экономической зависимости.

Раскрытие информации

15.3 Примерами ситуаций, когда *сделки между связанными сторонами* могут потребовать предоставления отчитывающимся предприятием соответствующей информации в период, который они затрагивают, служат следующие:

- a) покупка или продажа товаров (готовых изделий или незавершенной продукции);
- b) покупка или продажа имущества и иных активов;
- c) предоставление или получение услуг;
- d) агентские соглашения;
- e) договоры аренды;
- f) передача плодов НИОКР;
- g) лицензионные соглашения;
- h) финансирование (включая ссуды и капитальные вклады в денежном или натуральном выражении);
- i) гарантии и обеспечение; а также
- j) управленческие контракты.

15.4 Информация о наличии связей, дающих основание говорить о связанных сторонах, в тех случаях, когда налицо существование контроля, подлежит предоставлению независимо от того, осуществлялись ли между связанными сторонами какие-либо сделки.

15.5 Если сделки между связанными сторонами имели место, представляющее отчетность предприятие должно сообщать о характере связей между ассоциированными сторонами, а

также о видах сделок и об элементах сделок, необходимых для понимания финансовых отчетов.

15.6 К элементам сделок, необходимым для понимания финансовых отчетов, обычно относятся:

- a) сведения об объеме сделок - в виде либо суммы, либо соответствующей доли;
- b) суммы или соответствующие доли по непогашенным статьям;
- c) политика ценообразования.

15.7 Информация о сходных по характеру позициях может приводиться в суммированном виде, за исключением случаев, когда отдельные записи необходимы для понимания того, как сделки между ассоциированными сторонами повлияют на финансовые ведомости представляющего отчетность предприятия.
