



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

Distr.  
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/16  
8 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.

### Резюме

Вопрос о бухгалтерском учете на малых и средних предприятиях (МСП) стоял в повестке дня семнадцатой и восемнадцатой сессий Межправительственной рабочей группы экспертов. В ходе этих сессий Группой были выявлены препятствия, с которыми сталкиваются МСП при надлежащем ведении бухгалтерского учета и генерировании значимой финансовой информации. Кроме того, Группой были изучены предложенные подходы к решению этого вопроса. На восемнадцатой сессии специальной группе было предложено провести консультации и дополнительно уточнить пути решения проблем, с которыми МСП сталкиваются при подготовке и представлении финансовой информации. Проведя серию консультаций в межсессионный период, специальная группа представляет свой доклад на рассмотрение девятнадцатой сессии.

Настоящий документ (TD/B/COM.2/ISAR/16) и добавления к нему (1-4) были подготовлены в соответствии с договоренностью, достигнутой Группой на ее восемнадцатой сессии. Эти документы образуют два набора руководящих принципов - один для МСП уровня 2 (экономически весомые МСП) и другой для МСП уровня 3 - (самые мелкие предприятия). Предлагаемые руководящие принципы для МСП уровня 2 увязаны с Международными стандартами финансовой отчетности и включают в себя концептуальную методологию и 15 руководящих принципов применительно к различным учетным операциям. В них также включены глоссарий терминов, некоторые примеры и исходные материалы. Руководящие принципы для МСП уровня 3 включают концептуальную методологию бухгалтерского учета и отчетности, основные правила бухгалтерского учета и отчетности и образцы финансовых отчетов.

## СОДЕРЖАНИЕ

	<u>Стр.</u>
<b>Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности для МСП уровня 2 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16</b>	
Введение .....	5
<i>Руководящий принцип</i>	
1. Оформление финансовых отчетов .....	14
<b>Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности для МСП уровня 2 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1</b>	
<i>Руководящий принцип</i>	
2. Балансы оборотных средств .....	
3. Основные средства .....	
4. Аренда .....	
5. Нематериальные активы .....	
6. Запасы .....	
7. Государственные субсидии .....	
<b>Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности для МСП уровня 2 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2</b>	
<i>Руководящий принцип</i>	
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 3 (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 3 (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) .....

## ВВЕДЕНИЕ

1. На семнадцатой сессии Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) был выявлен ряд препятствий, с которыми сталкиваются малые и средние предприятия (МСП) при надлежащем ведении бухгалтерского учета и генерировании значимой финансовой информации. На сессии было предложено создать специальную консультативную группу для подготовки рекомендаций о возможных подходах, учитывающих потребности МСП в плане бухгалтерского учета и препятствия, с которыми сталкиваются предприятия этого сектора. Соответственно была сформирована специальная консультативная группа, в состав которой вошли эксперты, представлявшие широкий круг стран. В межсессионный период специальная группа провела серию консультаций и представила свой доклад на восемнадцатой сессии Группы, состоявшейся в Женеве 10-12 сентября 2001 года.
2. На своей восемнадцатой сессии Группа провела рассмотрение доклада и дискуссию по рекомендованным общим подходам. Члены Группы согласовали трехуровневый подход (подробнее см. в пункте 9) к потребностям МСП в плане бухгалтерского учета. Группа предложила специальной консультативной группе продолжить свою работу, внести дополнительные уточнения и представить свой доклад на рассмотрение девятнадцатой сессии. В соответствии с этим специальная группа (см. список членов в дополнении 4 к документу TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3) провела серию консультаций и представляет результаты своей работы на рассмотрение девятнадцатой сессии Группы.
3. Рекомендации специальной группы изложены в пяти отдельных докладах, содержащихся в документе TD/B/COM.2/ISAR/16 и добавлениях 1-4 к нему. Первые четыре доклада посвящены МСП уровня 2. Первый доклад (TD/B/COM.2/ISAR/16) включает введение, концептуальную методологию и руководящий принцип 1 - оформление финансовых отчетов. Второй доклад (TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1) содержит руководящие принципы 2-7. Третий доклад (TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2) содержит руководящие принципы 8-15. Четвертый доклад (TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3) включает определения, примеры и ссылки на исходные материалы, использованные при разработке руководящих принципов. И наконец, в пятом докладе (TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.4) содержится руководящий принцип для МСП уровня 3.
4. Данные руководящие принципы разработаны по инициативе Группы. В течение ряда лет МСУО подготавливались руководящие принципы и рекомендации по конкретным вопросам бухгалтерского учета. Некоторые из разработанных в последнее время руководящих принципов касались таких вопросов, как квалификационные требования, предъявляемые к профессиональным бухгалтерам, а также бухгалтерский

учет и финансовая отчетность применительно к экологическим издержкам и обязательствам. Цель нынешней инициативы - рекомендовать государствам-членам подход, который может быть использован ими при разработке всеохватывающей нормативной базы регулирования бухгалтерского учета во всех коммерческих структурах в этих странах. Этот подход предполагает использование трехуровневой системы дифференцированной отчетности, причем устанавливаемые правила носят относительно малозатратный характер для тех групп пользователей/составителей, на которые они ориентированы, и допускают использование предприятиями концептуально последовательной системы бухгалтерского учета по мере их роста.

5. Процесс развития нормативной базы бухгалтерского учета в той или иной стране обычно представляет собой постепенное накопление зачастую не связанных друг с другом нормативных актов, предназначенных для решения конкретных задач, встающих в тот или иной момент. Нередко такой процесс приводит к возникновению пестрого набора правил, которые логически не увязаны друг с другом и могут быть обойдены многими структурами.

6. Учреждение Международного совета по стандартам бухгалтерского учета (МССУ), ставшего международным органом, устанавливающим опорные стандарты финансовой отчетности для компаний, акции которых котируются на бирже, открыло путь к новой эпохе в бухгалтерском учете; теперь правительствам представляется замечательная возможность пересмотреть и перестроить свою нормативную базу бухгалтерского учета в направлении, соответствующем переменам на международном уровне и экономической ситуации в самих странах.

### **Система, увязанная с Международными стандартами финансовой отчетности**

7. На своей семнадцатой сессии Группа провела дискуссию об итогах изучения потребностей МСП в плане бухгалтерского учета и пришла к выводу о том, что:

а) для развивающихся стран и стран, находящихся на пути перехода к рыночной экономике, будет полезной система бухгалтерского учета, основанная на Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО)<sup>1</sup>, и

---

<sup>1</sup> В соответствии с подходом, принятым в новом "Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности", используемый в настоящем документе общий термин "МСФО" относится не только к собственно международным стандартам финансовой отчетности, но и ко всем ныне действующим международным стандартам и толкованиям в сфере бухгалтерского учета.

b) в рамках этой общей системы необходимы руководящие принципы, которые отвечали бы потребностям группы разнообразных по характеру и весьма разнородных по своим экономическим показателям структур, и что для этих целей наиболее оптимальна трехуровневая система.

8. Проведенные Группой исследования показали, что, поскольку МСФО разработаны главным образом для транснациональных компаний, имеющих базу своей деятельности в промышленно развитых странах, эти стандарты мало подходят для МСП в развитых странах и еще меньше применимы в существенно иных экономических условиях, для которых характерна ограниченность профессиональной инфраструктуры и в которых в большинстве случаев профессиональная подготовка предпринимателей не охватывает вопросы бухгалтерского учета. Таково положение дел во многих развивающихся странах и странах с переходной экономикой. Кроме того, многие предприятия в этих странах недостаточно рентабельны для того, чтобы позволить себе привлечь специалистов, даже если таковые имеются. Поэтому Группа решила, что предлагаемая ею трехуровневая система должна охватить предприятия самого низкого уровня, предполагающего весьма упрощенную систему учета, позволяя при этом растущим предприятиям переходить затем на средний уровень, на котором правила учета более соответствуют базовым принципам МСФО. Считается, что такие предприятия, как правило, могут позволить себе оплату технической помощи, необходимой для соблюдения этих правил.

9. На своей восемнадцатой сессии Группа постановила утвердить рекомендации, основанные на социально-экономических показателях коммерческих структур и предусматривающие следующие три уровня:

*Уровень 1:* Предприятия, ценные бумаги которых обращаются на рынке, и предприятия, представляющие существенный интерес для общества, должны применять МСФО.

*Уровень 2:* Достаточно крупные торговые, промышленные и коммерческие предприятия, которые не выпускают в обращение ценных бумаг и не публикуют свои финансовые отчеты, могут следовать какому-то одному набору правил, составленных на основе и в соответствии с МСФО, но предназначенных лишь для наиболее простых и чаще всего встречающихся операций.

*Уровень 3:* Самые мелкие предприятия, которые управляются собственниками и на которых занято небольшое количество работников, должны применять простую систему бухгалтерского учета с использованием метода начисления, тесно увязанную с кассовыми операциями, с исключением, допускающим возможность использования предприятиями кассового метода учета в течение ограниченного времени, когда их система учета только формируется.

10. Где конкретно должны быть проведены линии разграничения между тремя уровнями - это вопрос, правильное решение которого может быть найдено в том только случае, когда известны конкретные экономические условия, в которых действуют соответствующие предприятия. Консультативная группа рекомендует систему, предусматривающую по меньшей мере три уровня, причем конкретное их содержание должно определяться каждым государством-членом, которое намерено применять данный подход, с учетом существующих экономических, правовых и социальных условий, в особенности состава действующих в нем предприятий.

### **Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности для МСП (РПУМСП)**

11. В настоящем документе и сопровождающих его добавлениях изложена предлагаемая методология учета и отчетности, отвечающая потребностям предприятий уровня 2. Она значительно более совершенна по сравнению с методологией для уровня 3 и основана на МСФО (особенно на тех из них, которые вступили в силу 1 января 2002 года, хотя и с некоторыми изменениями, обусловленными программой МССУ); вместе с тем она ориентирована на ограниченный круг ситуаций и операций, охватываемых МСФО. Поэтому предприятие, следующее данным руководящим принципам, нельзя считать выполняющим МСФО. Считается, что данная методология представляет собой обширный набор правил, охватывающих подавляющее большинство ситуаций и операций, с которыми, по всей вероятности, могут столкнуться средние предприятия. Вместе с тем государства-члены, возможно, решат предусмотреть дополнительные руководящие принципы. РПУМСП предназначены для использования отдельными предприятиями, а не группами (но в тех случаях, когда МСП имеет групповую структуру, ему следует применять соответствующие МСФО), и не содержат каких-либо положений, касающихся учета в условиях инфляции.

12. Общая цель подготовившей РПУМСП консультативной группы состояла в том, чтобы отобрать из числа существующих МСФО набор правил, которые отвечают повседневным потребностям МСП. Консультативная группа исходила из следующего: для того чтобы РПУМСП оказались полезными и сравнительно недорогостоящими в условиях развивающихся стран и стран с переходной экономикой, они должны быть максимально краткими и акцентировать внимание на таких методах оценки, которые применимы в условиях имеющейся инфраструктуры (не препятствуя переходу к более сложным методам по мере совершенствования инфраструктуры и наращивания ресурсов) и позволяют инвесторам и кредиторам принимать обоснованные решения. Наряду с этим группа учитывала потенциальную ценность РПУМСП как свода информации, который



мог бы быть положен в основу программы обучения сотрудников, занимающихся вопросами бухгалтерского учета и отчетности.

13. В принципе, по мнению членов группы, чем больше правил и чем они сложнее, тем выше расходы на обучение сотрудников их применению и тем менее экономично применение РПУМСП. В то время как в задачи МССУ входит скорее удовлетворение потребностей в правилах, применимых к как часто, так и нечасто встречающимся операциям и ситуациям, консультативная группа решила, что РПУМСП: а) должны предусматривать правила, относящиеся к группам предприятий, ведущих международные операции, и б) не должны включать руководящие принципы для операций или ситуаций, ведение или возникновение которых для МСП не столь вероятно, - с тем чтобы добиться максимальной отдачи при минимальных затратах.

14. Поэтому консультативная группа, рассмотрев результаты аналогичной работы, проделанной национальными нормотворческими органами, проанализировала действующие МСФО и на их основе составила сжатый набор правил, предназначенных для использования средними предприятиями. Каждый стандарт и каждое толкование были рассмотрены под углом зрения "Положений, регламентирующих вопросы составления и представления финансовых ведомостей", в части, касающейся малых и средних предприятий (см. сноску 1). В тех случаях, когда, по мнению группы, издержки, связанные с включением стандарта, по всей вероятности, превышали бы пользу от него, такой стандарт отклонялся или, в нескольких случаях, корректировался.

15. При упомянутом отборе не было возможности опираться на какие-либо эмпирические исследования о видах операций, осуществляемых МСП, так как, насколько известно членам группы, такие исследования отсутствуют. В состав группы были отобраны специалисты по вопросам малых предприятий, и сделанные ими выводы были основаны на их экспертных знаниях об этом секторе, а также на соображениях, высказанных в ходе дискуссии на восемнадцатой сессии МСУО. Хотя в процедурном плане деятельность МСУО не формализована, итоги работы на различных этапах подготовки РПУМСП выносились на обсуждение государств-членов и иных заинтересованных сторон и представлялись им на отзыв.

16. Никакие правила бухгалтерского учета не могут считаться навеки неизменными, и задача состояла в том, чтобы составить пригодный для реализации, по мнению группы, набор правил в надежде, что эти правила будут применяться и впоследствии пересматриваться в свете накопленного опыта. МСУО не был разработан какой-либо конкретный порядок систематического обновления руководящих принципов. Однако консультативная группа исходила из того, что периодически будет производиться их

рассмотрение и что на ее ежегодных сессиях МСУО будет систематически ставиться в известность о внесении соответствующих изменений. Наряду с этим, консультативная группа учитывала и вероятность того, что МСУО в надлежащий момент займется вопросом об учете в МСП. Впрочем, результаты работы группы могут стать полезным вкладом и послужить временным руководством на период до согласования окончательных стандартов, что обычно занимает несколько лет.

### ***Концептуальная методология***

17. По мнению консультативной группы, любой сжатый набор правил, составляющих РПУМСП, должен опираться на методологию МССУ и соответствовать ей, обеспечивая тем самым взаимосвязку между ними и возможность перехода растущих предприятий с уровня 2 на уровень 1. Соответственно ею была разработана концептуальная методология для МСП, которая в свою очередь послужила опорой при выработке РПУМСП на основе материалов МССУ.

### ***Сфера охвата***

18. РПУМСП предназначены для составления финансовой отчетности общего назначения малыми и средними предприятиями промышленно развитых и развивающихся странах, а также стран с переходной экономикой. Такая отчетность составляется ежегодно и предназначена для удовлетворения информационных потребностей широкого круга пользователей.

### ***Пользователи***

19. К числу пользователей финансовой отчетности могут относиться нынешние и потенциальные инвесторы, сотрудники, ссудодатели, поставщики и другие коммерческие кредиторы, клиенты, государство и его органы и - в некоторых странах - общественность. Для МСП самыми главными пользователями, по всей видимости, являются инвесторы и кредиторы, которым может быть предоставлена возможность получения информации в дополнение к той, которая содержится в финансовой отчетности. Информация, содержащаяся в таких отчетах, представляет интерес и для руководства, хотя оно имеет доступ к дополнительной управленческой и финансовой информации.

### ***Цели***

20. Финансовые отчеты составляются с целью представления информации о финансовом положении и результативности работ предприятия, которая помогает принимать решения по экономическим вопросам. Финансовые отчеты показывают, с какой отдачей руководство распоряжается вверенными ему ресурсами.

### ***Исходные посылки***

21. Финансовые отчеты, составляются с использованием метода начисления. Обычно они составляются исходя из той посылки, что предприятие является единым хозяйственным комплексом, который продолжит функционировать и в предвидимом будущем.

### ***Качественные показатели***

22. *Понятность.* Необходимо, чтобы информация, содержащаяся в финансовых отчетах, была легко доступна для понимания пользователей.

23. *Актуальность.* Чтобы быть полезной, информация должна соответствовать потребностям пользователей в плане принятия решений.

24. *Надежность.* Информация считается надежной, когда она не содержит существенных ошибок и непредвзята, а пользователи могут полагаться на нее как на достоверно отражающую то, что она предназначена отражать.

25. *Сопоставимость.* Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовые отчеты соответствующего предприятия за разные периоды времени с целью выявления тенденций в изменении финансового положения и результативности его деятельности.

26. *Ограничители.* Соотношение затрат и результатов - это скорее глобальный ограничитель, чем качественный показатель. Результаты, полученные благодаря информации, должны превышать затраты на ее предоставление. Однако оценка затрат и результатов носит по существу субъективный характер. Нормотворческие органы, равно как и составители и пользователи финансовой отчетности, должны помнить об этом ограничителе.

27. На деле без компромисса между различными качественными показателями зачастую не обойтись. Относительный вес различных показателей в разных случаях должны определять специалисты.

### ***Элементы***

28. *Актив* - это ресурс, который контролируется предприятием в результате прошлых событий и от которого предприятие ожидает в будущем экономической отдачи.

29. *Обязательство* - это текущее обязательство предприятия, которое является следствием прошлых событий и урегулирование которого, как ожидается, приведет к выбытию ресурсов предприятия, имеющих экономическую ценность.

30. *Капитал* - это остаточная сумма участия в активах предприятия после вычета всех обязательств.

31. *Доход* включает как поступления, так и прибыль. Он включает увеличение экономической отдачи за отчетный период в виде притока или повышения стоимости активов, а также сокращение обязательств, приводящие к росту капитала, если только это не является следствием вкладов со стороны участников в капитале.

32. *Затраты* включают как убытки, так и те затраты, которые возникают в ходе обычной деятельности предприятия. Затраты означают уменьшение прибыли.

### ***Регистрация***

33. Тот или иной показатель, подпадающий под определение элемента, подлежит регистрации, если а) существует вероятность того, что он связан с получением или потерей предприятием какой-либо будущей экономической выгоды и б) имеется возможность надежной оценки его стоимости или ценности.

### ***Оценка***

34. Оценочной базой, которая чаще всего используется предприятиями при составлении финансовых ведомостей, является *первоначальная стоимость*.

***Операции, не охватываемые РПУМСП***

35. Консультативная группа придерживается той точки зрения, что МСП обычно не ведут особо сложных операций и что поэтому РПУМСП должно быть достаточно для обеспечения базового набора правил, охватывающих почти все случаи. Вместе с тем не исключена возможность проведения тем или иным предприятием операции, не охватываемой РПУМСП; в таких случаях составителю отчетности предлагается обращаться к другим правилам в следующей последовательности:

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

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

37. Если руководство в своей учетной политике исходит из МСФО, то при раскрытии информации ему следует руководствоваться потребностями 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.

## **РУКОВОДЯЩИЕ ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ МСП УРОВНЯ 2 (РПУМСП)**

### **Руководящий принцип 1. Оформление финансовых отчетов**

#### **Элементы финансовой отчетности**

1.1 Полный набор финансовой отчетности включает следующие элементы:

- a) балансовый отчет;
- b) отчет о прибылях и убытках;
- c) отчет, отражающий либо:
  - i) все изменения капитала, либо
  - ii) изменения капитала, за исключением вызванных капитальными сделками с собственниками и распределением средств среди них;
- d) баланс оборотных средств, а также
- e) информацию о *политике бухгалтерского учета*<sup>2</sup> и пояснительные примечания.

#### **Соображение общего характера**

1.2 Финансовые отчеты должны достоверно отражать финансовое положение, финансовые показатели и движение денежных средств предприятия. Надлежащее следование руководящим принципам - при необходимости в сочетании с раскрытием дополнительной информации - позволяет практически во всех случаях составить финансовые отчеты, создающие достоверную картину в определенных для МСП пределах. Если та или иная операция, проведенная предприятием, не охватывается Руководящими принципами, предприятию следует использовать в качестве авторитетного руководства полный набор Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в соответствии с изложенным ниже и во вводной части настоящего документа.

---

<sup>2</sup> В дополнении 1 содержится глоссарий. Когда термины, фигурирующие в глоссарии, впервые используются в РПУМСП, они приводятся курсивом.

1.3 Предприятию, чьи финансовые отчеты составляются в соответствии с настоящими Руководящими принципами, следует указывать в примечании об учетной политике, что отчеты составлены в соответствии с требованиями именно этих Принципов. Ссылка на МСФО не допускается, и предприятие не вправе утверждать, что оно соблюдает МСФО в той или иной форме.

1.4 Ни информация об учетной политике, ни включение примечаний или пояснительных материалов не может служить для исправления недочетов, связанных с использованием ошибочной методики учета.

1.5 В исключительно редких случаях, когда руководство предприятия приходит к выводу о том, что выполнение того или иного правила, содержащегося в Руководящих принципах, внесет путаницу и что в силу этого для точного отражения положения дел необходим отход от соответствующего правила, предприятие должно сообщить:

а) о том, что, по мнению руководства, финансовые отчеты достоверно отражают финансовое положение предприятия, его финансовые показатели и движение денежных средств;

б) о том, что требования применимых Руководящих принципов, выполнены им во всех существенных отношениях, за исключением тех случаев, когда отход от них был продиктован необходимостью достоверно отразить положение дел, и

с) о характере отхода с указанием метода, требуемого Руководящими принципами, о мотивировке решения о том, что такой подход в сложившихся обстоятельствах привел бы к путанице, и об избранном методе.

1.6 При составлении финансовых отчетов руководству следует производить оценку способности предприятия к дальнейшему функционированию. Финансовые отчеты должны составляться исходя из того, что предприятие продолжает функционировать, за исключением случаев, когда руководство либо намерено ликвидировать предприятие или прекратить хозяйственную деятельность, либо не имеет никакой иной реальной альтернативы. Когда при такой оценке руководством выявляются существенные факторы неопределенности, касающиеся событий или обстоятельств и способные вызвать обоснованные сомнения в перспективах дальнейшего функционирования предприятия, оно должно поставить в известность об этих факторах неопределенности. Если при составлении финансовых отчетов не рассматривается предприятие как продолжающий функционировать хозяйственный комплекс, этот факт подлежит раскрытию с указанием того подхода, который был использован при составлении финансовых ведомостей, и причин, по которым предприятие не рассматривается в качестве продолжающего функционировать хозяйственного комплекса.

1.7 Финансовые отчеты, за исключением информации о движении денежных средств, должны составляться предприятием с использованием метода начисления.

1.8. План и схема позиций в финансовых отчетах должны сохраняться в каждый последующий период без изменений по сравнению с предыдущим, за исключением случаев, когда:

a) ввиду существенного изменения характера деятельности предприятия или изменения формата финансовых отчетов новый формат позволит правильно отражать события или операции; или

b) изменение формата диктуется Руководящими принципами.

1.9 Каждая существенная позиция должна быть отражена в финансовых отчетах отдельно. Малосущественные суммы должны включаться в суммы аналогичного характера или назначения и необязательно должны отражаться отдельно. Информация считается существенной, если ее опущение или неправильное отражение может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Понятие существенности зависит от весомости позиции, определяемой в конкретных обстоятельствах, когда возникает вопрос о формате ее представления.

1.10 Обычно в финансовых ведомостях не требуется сводить баланс активов и пассивов. Однако в исключительных случаях, когда это предписано Руководящими принципами (например, пунктом 2.6) частичное сальдирование требуется или допускается. Оно также может производиться в тех случаях, когда прибыль, убытки и соответствующие затраты, относящиеся к одним и тем же или сходным операциям, не носят существенного характера.

1.11 За исключением случаев, когда Руководящие принципы требуют или допускают иное, вся цифровая информация в финансовых ведомостях должна для сравнения сопровождаться информацией по предыдущему периоду. Что касается аннотаций и иной информации описательного характера, то сравнительные сведения приводятся в тех случаях, когда это необходимо для понимания финансовых отчетов за текущий период.



## Структура и содержание

1.12 Каждый элемент финансовой отчетности должен быть четко обозначен. Кроме того, должна быть четко указана - и повторена, если это необходимо для надлежащего понимания представленных сведений, - следующая информация:

- a) название или другие атрибуты представляющего информацию предприятия;
- b) дата балансового отчета или период, охватываемый другими финансовыми отчетами, - в зависимости от того, какие из этих сведений соотносятся с соответствующим элементом финансовой отчетности; и
- c) *валюта отчетности.*

1.13 Финансовые отчеты должны представляться не менее одного раза в год. В тех случаях, когда ввиду исключительных обстоятельств меняется дата представления балансового отчета предприятия и ежегодная финансовая отчетность представляется за более продолжительный или более короткий, чем один год, период, предприятию следует, указывая, помимо данных о периоде, охватываемом финансовыми отчетами:

- a) причину, по которой отчеты представляются не за год, а за другой период; и
- b) тот факт, что соответствующие суммы, фигурирующие в отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в капитале, балансе оборотных средств и относящихся к ним примечаниях, несопоставимы.

## Балансовый отчет

1.14 Каждое предприятие в зависимости от характера своей деятельности должно определить, будет ли оно показывать краткосрочные и долгосрочные активы и краткосрочные и долгосрочные обязательства в качестве отдельных категорий на лицевой стороне балансового отчета. В тех случаях, когда это различие проводится, применяются пункты 1.16-1.20 настоящего Руководящего принципа. Когда же предприятие не устанавливает такой классификации, активы и обязательства трактуются широко и указываются в порядке их ликвидности.

1.15 Независимо от используемого метода представления данных, предприятие должно сообщать - по каждой статье активов и *пассивов*, которая объединяет суммы, поступление или уплата которых ожидается как до, так и после истечения 12 месяцев с даты составления балансового отчета, - сумму, поступление или уплата которой ожидается по истечении 12 месяцев.

1.16 Актив должен быть отнесен к категории краткосрочных, если:

a) ожидается его реализация - или если он предназначен для продажи или потребления - в ходе обычного хозяйственного цикла предприятия; или

b) он предназначен главным образом для производственных целей или рассчитан на короткий срок, и если ожидается его реализация до истечения 12 месяцев с даты составления балансового отчета; или

c) это актив в виде денежных средств или их эквивалентов, в отношении использования которых ограничений не имеется.

Все иные активы подлежат отнесению к категории долгосрочных.

1.17 Пассив должен быть отнесен к категории краткосрочных, если:

a) ожидается, что расчет по нему будет произведен в ходе обычного хозяйственного цикла предприятия;

или

b) дата произведения расчета по нему наступает до истечения 12 месяцев с даты составления балансового отчета.

Все иные пассивы подлежат отнесению к категории долгосрочных.

1.18 Предприятие должно и далее относить свои рассчитанные на долгий срок процентные пассивы категории долгосрочных даже в том случае, когда дата расчета по ним наступает до истечения 12 месяцев с даты составления балансового отчета, если:

a) первоначально они были рассчитаны на срок более 12 месяцев;

b) предприятие намеревается осуществить рефинансирование обязательства на долгосрочной основе и

c) это намерение подкреплено соглашением о рефинансировании или о реструктуризации выплат, которое заключается до выдачи санкции на опубликование финансовых ведомостей.

Сумма любого пассива, который в соответствии с настоящим пунктом исключается из краткосрочных пассивов вместе с подтверждающей это информацией, указывается в примечаниях к балансовому отчету.

1.19 В качестве минимального требования, на лицевой стороне балансового отчета должны содержаться графы статей, где указываются следующие суммы:

- a) основные средства;
- b) *нематериальные активы*;
- c) финансовые активы (за исключением сумм по пунктам e) и f);
- d) *запасы*;
- e) дебиторская задолженность по торговым и иным операциям;
- f) денежные средства и их эквиваленты;
- g) кредиторская задолженность по торговым и иным операциям;
- h) обязательства и активы по налогам;
- i) *резервы*;
- j) долгосрочные процентные обязательства;
- k) выпущенный акционерный капитал и резервы.

1.20 Дополнительные графы статей, заголовки и промежуточные итоги должны фигурировать на лицевой стороне балансового отчета, когда такой формат необходим для достоверного отражения финансового состояния предприятия.

1.21 Предприятие должно указывать - либо на лицевой стороне балансового отчета, либо в примечаниях - следующую информацию:

- a) по каждой категории акционерного капитала:
  - i) число разрешенных к выпуску акций;
  - ii) число акций, выпущенных и полностью оплаченных, а также выпущенных, но полностью не оплаченных;
  - iii) номинальную стоимость акций или примечание, что у акций нет номинальной цены;
  - iv) сопоставление числа акций в обращении на начало и на конец года;

- v) права, привилегии и ограничения, связанные с данной категорией, включая ограничения на распределение дивидендов и выплату капитала;
  - vi) акции предприятия, принадлежащие самому предприятию;
  - vii) акции, зарезервированные для выпуска по опционным и торговым контрактам, включая сроки и суммы;
- b) описание характера и предназначения каждого резерва в рамках акционерного капитала собственников;
- c) сумму дивидендов, о намерении выплатить которые или о выплате которых объявлено после даты составления балансового отчета, но до выдачи санкции на опубликование финансовых отчетов; когда о намерении выплатить дивиденды было объявлено, но они еще официально не утверждены к выплате, - сумму, включаемую (или не включаемую) в обязательства; а также
- d) сумму любых невыплаченных накопленных дивидендов по привилегированным акциям. Предприятие, не располагающее акционерным капиталом, например товарищество, должно раскрывать информацию, эквивалентную подлежащей представлению в силу вышеуказанных требований, с указанием изменений за отчетный период по каждой категории долевого участия, а также прав, привилегий и ограничений, связанных с каждой категорией долевого участия.

### **Отчет о прибылях и убытках**

1.22 В качестве минимального требования, на лицевой стороне отчета о прибылях и убытках должны содержаться графы статей, где указываются следующие суммы:

- a) *доход*;
- b) результаты *основной деятельности*;
- c) финансовые издержки;
- d) *налоговые издержки*;
- e) прибыль или убытки от *обычной деятельности*; а также
- f) чистая прибыль или убыток за данный период.

Дополнительные статьи, разделы и промежуточные итоговые суммы должны фигурировать на лицевой стороне отчета о прибылях и убытках, когда такой формат необходим для достоверного отражения финансовых показателей предприятия.

1.23 Все статьи доходов и расходов, проведенных за данный период, должны учитываться при определении чистой прибыли или убытка за этот период, за исключением случаев, когда РПУМСП требуют или допускают иное.

1.24 Когда доходные и расходные статьи, учитываемые при определении прибыли или убытка от обычной деятельности, по своему размеру, характеру или частоте таковы, что их раскрытие существенно для пояснения показателей деятельности предприятия за данный период, характер и суммы таких статей должны указываться по отдельности.

1.25 Обстоятельства, которые могут вызвать необходимость отдельного указания доходных и расходных статей в соответствии с пунктом 1.24, включают следующее:

- a) списание запасов до *возможной чистой цены продажи* или основных средств до возмещаемой суммы, а также сторнирование таких списаний;
- b) реструктуризация деятельности предприятия и аннулирование любых резервов на покрытие издержек реструктуризации;
- c) реализация тех или иных основных средств;
- d) реализация долгосрочных инвестиций;
- e) прекращение операций;
- f) расчеты по судебным спорам; а также
- g) прочие случаи аннулирования резервов.

**Информация, подлежащая представлению либо на лицевой стороне отчета о прибылях и убытках, либо в примечаниях**

1.26 Предприятие должно помещать - либо на лицевой стороне отчета о прибылях и убытках, либо в примечаниях к нему - анализ затрат с использованием классификации, обусловленной либо характером затрат, либо их функцией в деятельности предприятия.

1.27 Предприятия, классифицирующие затраты по их функции, должны сообщать дополнительную информацию о характере затрат, включая затраты на *амортизацию* и затраты на оплату труда.

1.28 Предприятие должно указывать - либо на лицевой стороне отчета о прибылях и убытках, либо в примечаниях к нему - сумму дивидендов на одну акцию, о выплате которых объявлено или планируется объявить, за период, охватываемый финансовыми отчетами.

### **Изменения в капитале**

1.29 В качестве отдельного элемента своих финансовых отчетов предприятие должно представлять отчет с указанием:

- a) чистой прибыли или убытка за отчетный период;
- b) каждой доходной и расходной статьи, суммы прибыли или убытка, которая в соответствии с требованиями Руководящих принципов признается непосредственно по разделу капитала, и итоговой суммы по таким статьям;
- c) итоговых последствий изменений в учетной политике и исправленных *фундаментальных ошибок*.

Помимо этого, предприятие должно указывать либо в самих отчетах, либо в примечаниях:

- d) капитальные сделки с собственниками и распределение средств среди них;
- e) остаток по накопленной прибыли и убыткам на начало периода и на дату составления балансового отчета и динамику за отчетный период; а также
- f) сопоставление *балансовой суммы* акционерного капитала каждой категории надбавки к курсу акций и каждого резерва на начало и на конец периода с информацией по каждому изменению в отдельности.

### **Примечания к финансовым ведомостям**

1.30 В примечаниях к финансовым ведомостям предприятия следует:

- a) представлять информацию о методике, использованной при подготовке финансовых ведомостей, и о конкретной учетной политике, избранной и использованной применительно к важным операциям и событиям;

b) указывать требуемую согласно РПУМСП информацию, которой не содержится в иных разделах финансовых ведомостей; и

c) включать дополнительную информацию, которая не фигурирует на лицевой стороне финансовых отчетов, но наличие которой необходимо для создания достоверной картины положения дел.

1.31 Примечания к финансовым отчетам должны быть составлены системно. В каждой статье на лицевой стороне балансового отчета, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств должна содержаться перекрестная ссылка на относящуюся к ней информацию в примечаниях, если таковая имеется.

1.32 В разделе примечаний к финансовым отчетам, посвященном политике бухгалтерского учета, необходимо указывать следующее:

a) базу (базы) оценки, использованную при составлении финансовых отчетов; и

b) все особые методики учета, необходимые для надлежащего понимания финансовых отчетов.

1.33 Предприятие должно раскрывать следующую информацию, если она не содержится ни в одном из документов, сопровождающих финансовые отчеты:

a) домициль и правовая форма организации предприятия, место его регистрации и юридический адрес (или адрес основного места ведения деловой деятельности, если это не юридический адрес);

b) информацию о характере операций предприятия и его основной деятельности;  
и

c) сведения либо о численности сотрудников на конец периода, либо об их средней численности за этот период.