

УДК 311.313 (470.6)

UDC 311.313 (470.6)

**СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ И СМЫСЛОВОЕ
НАПОЛНЕНИЕ ОСНОВНЫХ ФОРМ
ОТЧЕТНОСТИ СОГЛАСНО МСФО**

**THE ESSENCE, CONTENT AND MEANING
OF THE MAIN STATEMENTS IN
ACCORDANCE WITH IFRS**

Оксанич Елена Анатольевна
к.э.н., доцент кафедры теории бухгалтерского
учета

Ribiantzeva Maria Sergeevna
Cand.Econ.Sci., associate professor of the
accounting theory sub-faculty

Рыбьянцева Мария Сергеевна
к.э.н., доцент кафедры теории бухгалтерского
учета
*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия*

Oksanich Elena Anatolievna
Cand.Econ.Sci., associate professor of the
accounting theory sub-faculty
*Kuban State Agrarian University,
Krasnodar, Russia*

В данной статье рассматриваются структура и со-
держание финансовой отчетности согласно МСФО.
Уделено внимание форматам отчета о совокупном
доходе и методам формирования данных в отчете о
движении денежных средств

In the article, the structure and content of the
financial reporting in accordance with IFRS are
considered. There are formats of income statements
and methods of data presentation in cash-flow
statements

Ключевые слова: МСФО, ФИНАНСОВАЯ
ОТЧЕТНОСТЬ, ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ
ПОЛОЖЕНИИ, ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

Keywords: IFRS, FINANCIAL REPORTING,
STATEMENT OF FINANCIAL POSITION, DATA
PRESENTATION

Пользователям финансовой отчетности в процессе принятия эконо-
мических решений необходима информация о финансовом положении
компании, результатах деятельности компании, об изменениях в финансо-
вом положении компании.

Основной группой пользователей финансовой информации являются
собственники (акционеры) компании, поэтому в большей части их интере-
сы определяют методологию учета.

Собственников (акционеров) компании интересует информация как о
задолженности, так и о капитале.

Для предоставления больших возможностей пользователям для ана-
лиза и сопоставления информации о бизнесе и рыночной оценки собствен-
ного капитала Совет по Международным стандартам финансовой отчетно-
сти МСФО 6 сентября 2007 года выпустило пересмотренную версию
МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Основные изме-
нения направлены на увеличение «читабельности» отчетности, на упроще-
ние проведения анализа и сравнения информации, содержащейся в отчет-

ных формах. Собственно, данные изменения являются мерами, направленными на сближение международных стандартов и американских стандартов финансовой отчетности. Так, новый отчет о совокупном доходе соответствует одноименному отчету из стандарта FAS 130 «Отчет о совокупном доходе». Основные поправки, которые нашли отражение в новой редакции МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»:

- новые названия форм финансовой отчетности;
- раскрытие сравнительной информации в «Отчете о финансовом положении» на начало самого раннего из периодов, за который данная информация предоставляется, в случае ретроспективного применения учетной политики, ретроспективного пересчета ошибок или проведения реклассификации составляющих статей;
- отдельное раскрытие информации об операциях с собственниками и о совокупном доходе компании;
- отдельное раскрытие реклассификации статей и соответствующих налоговых эффектов;
- раскрытие информации о дивидендах в «Отчете об изменениях в собственном капитале» или в «Примечаниях к финансовой отчетности».

В новой версии стандарта используется наименование «Отчет о финансовом положении» (statement of financial position) вместо названия «Баланс» (balance sheet), также одним из новых требований является введение «Отчета о совокупном доходе».

Таким образом, комплект финансовой отчетности включает (рисунок 1):

- отчет о финансовом положении на конец отчетного периода;
- отчет о совокупном доходе за отчетный период;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет об изменении в собственном капитале за отчетный период;

– примечания, включающие краткий обзор существенных элементов учетной политики и другую пояснительную информацию к финансовой отчетности;

– дополнительный отчет о финансовом положении в тех случаях, когда организация либо ретроспективно применяет изменение учетной политики, либо реклассифицирует свою финансовую отчетность. Этот отчет готовится на начало самого раннего периода, по которому представляется сравнительная информация.

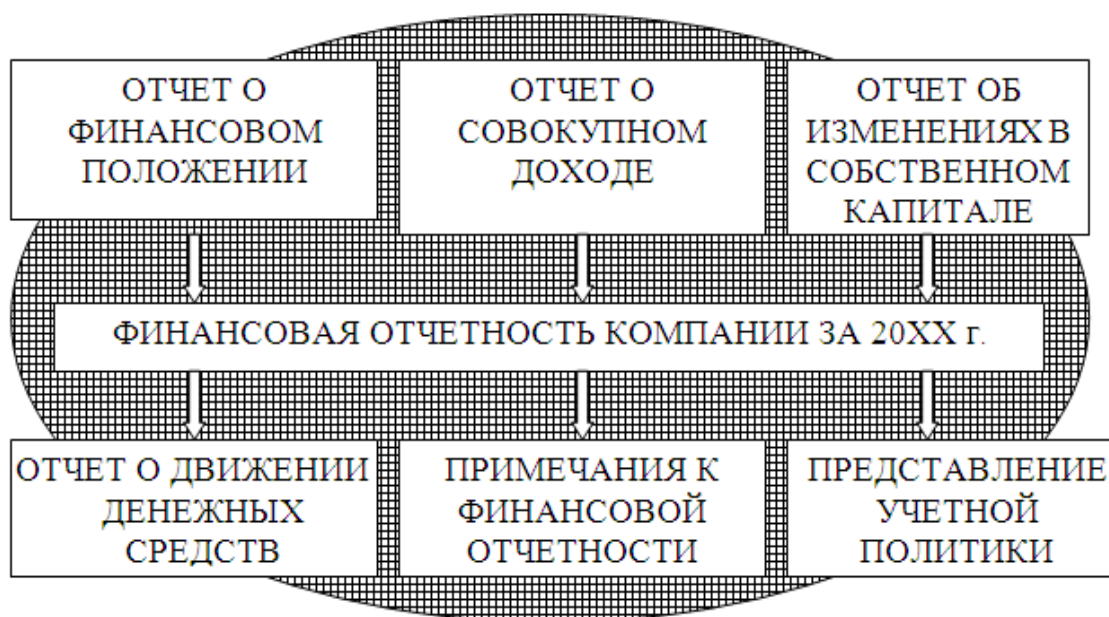


Рисунок 1 – Комплект финансовой отчетности компании

Информация о совокупном доходе может быть представлена либо в одном отчете о совокупном доходе, либо в двух: отчете о прибылях и убытках и отчете о совокупном доходе.

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» требует отражать в отдельных разделах отчета о финансовом положении долгосрочные и краткосрочные активы, а также долгосрочные и краткосрочные обязательства. Исключением является тот случай, когда представление статей просто в порядке их ликвидности дает надежную и более релевантную инфор-

мацию. Стандарт определяет правила классификации статей на долгосрочные и краткосрочные.

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

– актив предполагается реализовать или держать для продажи или использования в нормальных условиях операционного цикла компании; или актив предназначается, главным образом, для торговых целей; либо

– предполагается, что актив будет конвертирован в денежные средства в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода; или актив представляет собой денежные средства (или эквивалент денежных средств в соответствии с определением МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств», если на его обмен не установлены ограничения (или он предназначен для погашения обязательств) как минимум в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

Операционный цикл – это интервал времени между приобретением активов для переработки и их конвертированием в денежные средства. Если обычный операционный цикл не может быть четко идентифицирован, предполагается, что он равен двенадцати месяцам.

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

– предполагается, что обязательство будет погашено в течение обычного операционного цикла;

– обязательство предназначается, главным образом, для торговых целей;

– срок его погашения наступает в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода;

– организация не имеет безусловного права отложить погашение обязательства как минимум на двенадцать месяцев после окончания отчетного периода.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

Для классификации активов и обязательств длительность операционного цикла одинакова. Если идентифицировать обычный операционный цикл организации не представляется возможным, то предполагается, что он равен двенадцати месяцам.

Примерами краткосрочных обязательств являются финансовые обязательства, классифицируемые как «предназначенные для торговли», банковские овердрафты, а также краткосрочная составляющая долгосрочных финансовых обязательств, начисленные дивиденды, налоги на прибыль и прочая кредиторская задолженность.

Финансовые обязательства, обеспечивающие финансирование на долгосрочной основе (то есть, не являющиеся частью оборотного капитала), срок погашения которых не наступает в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, являются долгосрочными обязательствами.

Отражение таких финансовых обязательств, как банковские кредиты, регламентируется достаточно жестко. Ключевой датой, по состоянию на которую определяется классификация, выступает дата окончания отчетного периода. Даже если предполагается рефинансирование, обязательство по кредиту классифицируется по состоянию на дату окончания отчетного периода.

При неспособности организовать рефинансирование к указанной дате может потребоваться отражение финансового обязательства как краткосрочного, даже если компания проводит переговоры о пролонгации кредита на более длительный период.

Подобная ситуация может иметь серьезные последствия, вплоть до допущения возможности применения принципа непрерывности деятельности.

Непосредственно в составе отчета о финансовом положении должны быть представлены как минимум следующие статьи:

- основные средства;
- инвестиционная собственность;
- нематериальные активы;
- финансовые активы;
- инвестиции, отраженные по методу долевого участия;
- активы, классифицированные как удерживаемые для продажи, и активы, включенные в группу выбытия, классифицированные как удерживаемые для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Прекращенная деятельность и внеоборотные активы, предназначенные для продажи»;
- биологические активы;
- запасы;
- дебиторская задолженность покупателей и прочие виды дебиторской задолженности;
- денежные средства и эквиваленты денежных средств;
- кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам, а также прочие виды кредиторской задолженности;
- резервы;
- финансовые обязательства;
- обязательства и активы по текущим налогам (в соответствии МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- активы и обязательства по отложенным налогам (в соответствии с положениями МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- неконтрольная доля, представленная в капитале;

– акционерный капитал, выпущенный компанией, а также фонды (резервный капитал), принадлежащие владельцам материнской компании.

Дополнительные статьи, разделы и промежуточные итоги должны вводиться непосредственно в состав отчета о финансовом положении в том случае, когда их представление способствует лучшему пониманию финансового положения организации.

Организация обязана либо в составе отчета о финансовом положении, либо в примечаниях дополнительно расшифровывать строки отчета о финансовом положении по видам деятельности.

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

Организация должна раскрывать или в отчете о финансовом положении, или в примечаниях следующую информацию:

1) По каждому классу акционерного капитала:

- количество акций зарегистрированной эмиссии;
- количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но оплаченных не полностью;
- номинальная стоимость акции или указание на отсутствие номинальной стоимости акции;
- числовая сверка количества акций, находящихся в обращении, на начало и на конец отчетного периода;
- права, привилегии и ограничения по каждому классу акций, включая ограничения на распределение дивидендов и возврат капитала;
- акции, выкупленные самой организацией или ее дочерней или ассоциированной компанией;
- акции, зарезервированные для эмиссии по опционам или договорам на размещение акций, с указанием сроков и сумм эмиссии;

2) Описание характера и назначения каждого фонда в составе капитала.

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

Информация обо всех признанных в отчетном периоде доходах и расходах должна быть представлена:

- единым отчетом о совокупном доходе, или
- двумя отчетами: отчет о прибылях и убытках и вторым отчетом, который начинается с прибыли или убытка за год и отражает прочие доходы и расходы.

Минимальный перечень линейных статей, которые включены в отчет о совокупном доходе:

- выручка;
- затраты на финансирование;
- доля прибылей и убытков (за вычетом налога) ассоциированных и совместных компаний, учитываемых по методу долевого участия,
- расходы по налогам (доходы от возмещения налога);
- общая сумма прибыли или убытка (за вычетом налога) от прекращенной деятельности и дохода или убытка (за вычетом налога), признанного при оценке по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или выбытие, активов или группы по выбытию, представляющих собой прекращенную деятельность;
- прибыль или убыток за период.
- доля в прочем совокупном доходе ассоциированных и совместных компаний, учитываемых по долевого методу;
- суммарный совокупный доход.

Следующие статьи должны быть раскрыты непосредственно в отчете о совокупном доходе:

- прибыль (или убыток), относимый к неконтрольной доле и владельцам материнской компании;
- суммарный совокупный доход, относимый к неконтрольной доле и владельцам материнской компании.
- прибыль (убытки) по ценным бумагам, имеющиеся в наличии для продажи;
- эффективная часть прибылей (убытков) по инструментам хеджирования денежных потоков;
- актуарные прибыли (убытки) по пенсионным планам с установленными выплатами.

Компания может представлять компоненты прочего совокупного дохода за вычетом соответствующих налоговых эффектов или до их учета, при этом совокупный налог на прибыль в отношении данных компонентов показывается одной суммой.

Компания может раскрыть в отчете о совокупном доходе или в примечаниях к финансовой отчетности следующие статьи доходов и расходов:

- списание стоимости запасов до величины чистой стоимости реализации или основных средств - до возмещаемой суммы, а также восстановление таких списаний;
- реструктуризация деятельности компании и восстановление резервов, созданных на затраты по реструктуризации;
- результат выбытия объектов основных средств;
- результат выбытия инвестиций;
- прекращенная деятельность;
- урегулирование судебных споров;
- прочие случаи восстановления резервов.

При первом применении новой редакции МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» необходимо представить сравнительную информацию за предыдущий период с учетом новых требований.

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

Предприятиям рекомендуется представлять анализ в отчете о совокупном доходе или в отдельном отчете о прибылях и убытках, если он представляется.

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

Первый формат предусматривает разбивку на основе характера расходов. Расходы в отчете о прибылях и убытках группируются в зависимости от их природы (например, расходы на амортизацию, приобретение материалов, транспортировку, вознаграждение работникам или на рекламу) и не структурируются по функциональному назначению внутри организации. Распределение расходов по функциональному назначению необязательно.

Второй формат предусматривает структурирование по функциональному назначению расходов или на основе себестоимости. При этом расходы подразделяются на собственно себестоимость, расходы по сбыту (коммерческие) и административные (управленческие) расходы.

Как минимум, организация должна раскрыть информацию о себестоимости продаж отдельно от других расходов. Данный метод позволяет представить пользователям более обобщенную информацию, чем метод классификации затрат на основе их характера, однако структурирование

расходов по функциональному назначению может потребовать произвольного распределения затрат и профессионального суждения. Пример классификации расходов по их функциям приведен ниже (таблица 1).

Таблица 1 – Форматы отчета о совокупном доходе

ПО ХАРАКТЕРУ		ПО ФУНКЦИИ	
Выручка	X	Выручка	X
Прочий операционный доход	X	Себестоимость продаж	(X)
Изменения запасов готовой продукции и незавершенного производства	X/(X)	Валовая прибыль (убыток)	X
Стоимость работы, выполненной компанией	X	Затраты на сбыт	(X)
Использованное сырье и расходные материалы	(X)	Административные затраты	(X)
Затраты на персонал	(X)	Прочие операционные расходы	(X)
Затраты на амортизацию основных средств и нематериальных активов	(X)	Финансовые затраты	(X)
Прочие расходы на основную деятельность	(X)	Доля в прибыли ассоциированных компаний	X
Финансовые затраты	(X)	Прибыль до налогов	X
		Затраты по налогу на прибыль	X
Прибыль до налогов	X	Прибыль после налогов	X
Затраты по налогу на прибыль	(X)	Приходится на:	
Прибыль после налогов	X	держателей акций материнской компании	X
Приходится на:		миноритарных акционеров	X
держателей акций материнской компании	X		
миноритарных акционеров	X		

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

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

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

Отчет об изменениях в собственном капитале во многих странах был введен недавно. Традиционно большая часть изменений собственных средств отражалась непосредственно в составе отчета о прибылях и убытках. Там же отражались и дивиденды (но, как правило, не увеличение капитала). В отчете о прибылях и убытках расшифровывалась разница между входящим и исходящим остатком капитала. Во многих странах запрещалось относить доходы и расходы непосредственно на капитал. Побудительным стимулом к введению подобного отдельного отчета явилась необходимость адекватного отображения результатов операций с иностранной валютой в связи с наличием инвестиций в зарубежную деятельность и переоценки. Указанный отчет предназначен для сверки данных отчета о прибылях и убытках и данных о движении капитала за отчетный период.

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

а) общий совокупный доход за период, отражая отдельно общую сумму, причитающуюся владельцам и неконтрольной доле;

б) по каждому компоненту капитала – влияние ретроспективного применения или ретроспективного исправления показателей отчетности, признанных в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки»;

в) суммы операций с владельцами капитала, отдельно вклады и распределение дивидендов между владельцами; и

г) по каждому компоненту капитала – выверку между балансовой стоимостью на начало и конец периода, отдельно раскрывая каждое изменение.

Предприятие должно представить, либо в отчете об изменениях капитала, либо в примечаниях, сумму дивидендов, признанных как распределение владельцам в течение периода.

Компоненты капитала включают, например, все классы капитала, накопленные остатки по каждому классу прочего совокупного дохода и нераспределенной прибыли.

Изменения в капитале предприятия за срок между началом и концом отчетного периода отражают увеличение или уменьшение его чистых активов в течение этого периода.

За исключением изменений, возникших в результате операций с владельцами, действовавшими в рамках своих полномочий (например, взносы, выкуп долевых инструментов предприятия и дивиденды) и операционных расходов, прямо связанных с данными операциями, общее изменение капитала в течение отчетного периода представляет собой общую сумму доходов и расходов, включая прибыли и убытки, полученные в результате деятельности предприятия в течение этого периода.

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» требует ретроспективного применения для отражения влияния изменений в учетной политике, за исключением случаев, когда временные (переходные) правила другого МСФО предусматривают иное.

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» также требует, чтобы пересмотр показателей финансовой отчетности в связи с исправлением ошибок проводился ретроспективно.

Ретроспективное исправление ошибок не является изменениями капитала, однако корректировки делаются к входящему остатку нераспреде-

ленной прибыли, за исключением случаев, когда МСФО требуют ретроспективной корректировки другого компонента капитала.

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» требует раскрытия в отчете об изменениях капитала всех корректировок по каждому компоненту капитала, которые были вызваны изменениями учетной политики и, отдельно, исправлениями ошибок. Эти корректировки раскрываются за каждый сравнительный период и на начало самого раннего из представленных периодов.

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

Компания представляет движение денежных средств в результате ведения операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в такой форме, которая наиболее адекватна специфике ее хозяйственной деятельности.

Классификация потоков по категориям деятельности обеспечивает представление информации, позволяющей пользователям оценить влияние каждого вида деятельности на финансовое положение компании и на сумму денежных средств (и их эквивалентов). Данная информация может также использоваться для анализа связи между указанными категориями деятельности.

Одна и та же операция может приводить к образованию потоков денежных средств, которые будут классифицироваться по-разному.

Операционная деятельность – основная приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, которая не является инвестиционной и финансовой. Сумма денежных средств, возникающая в результате

операционной деятельности, является важнейшим показателем того, создает ли данная категория деятельности достаточно денежных средств для погашения займов, поддержания производительной способности компании, выплаты дивидендов (и осуществления новых инвестиций) без привлечения внешних источников финансирования.

При прогнозировании денежных потоков по операционной деятельности представляет ценность информация об отдельных их компонентах в увязке с прочей информацией.

Денежные потоки по операционной деятельности формируются главным образом в ходе основной деятельности, создающей выручку компании. Таким образом, они обычно являются результатом операций, влияющих на образование чистой прибыли.

Инвестиционная деятельность – приобретение и реализация долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам. В результате некоторых операций, например продажи производственного объекта, может возникать финансовый результат, который включается в чистую прибыль. Однако соответствующий денежный поток относится к инвестиционной деятельности.

Компании, специализирующиеся на операциях с ценными бумагами, будут отражать их как запасы, приобретаемые с целью перепродажи. Потоки денежных средств, образуемые в результате операций купли-продажи ценных бумаг, классифицируются как операционная деятельность. Что касается других компаний, то для них это будет либо инвестиционной деятельностью, либо эквивалентами денежных средств. Авансирование денежных средств и предоставление займов финансовыми институтами обычно классифицируется как операционная деятельность, так как они относятся к основной деятельности, создающей выручку компании. Отдельное раскрытие информации о денежных потоках по инвестиционной дея-

тельности отражает масштабы расходов на ресурсы, предназначенные для создания в будущем дохода и потоков денежных средств.

Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании. Отдельное раскрытие информации о потоках денежных средств по финансовой деятельности необходимо для прогнозирования денежных требований со стороны тех, кто предоставляет компании капитал.

Компания должна составлять отчет о движении денежных средств в части представления денежных потоков по операционной деятельности, используя:

- прямой метод, в соответствии с которым раскрывается информация об основных классах валовых поступлений и валовых выплат; либо

- косвенный метод, в соответствии с которым чистая прибыль корректируется с учетом влияния неденежных операций, отложенных (или начисленных) сумм по прошлым (или будущим) поступлениям денежных средств по операционной деятельности, а также статей дохода (или расхода), связанных с потоками денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности.

Компаниям рекомендуется в отчете о движении денежных средств отражать денежные потоки по операционной деятельности на основе прямого метода, так как данный метод обеспечивает представление той информации, которую не позволяет получить косвенный метод.

Таблица 2 – Методы составления отчета о движении денежных средств по операционной деятельности

ПРЯМОЙ МЕТОД	КОСВЕННЫЙ МЕТОД
<p>Раскрывается информация об основных видах валовых поступлений и платежей, которая может быть получена:</p> <p>а) либо из данных бухгалтерского учета;</p>	<p>Прибыль (убыток) за отчетный период корректируется с учетом:</p> <p>а) результатов операций неденежного характера;</p>

Продолжение таблицы 2

ПРЯМОЙ МЕТОД	КОСВЕННЫЙ МЕТОД
<p>б) либо путем корректировки продаж и их себестоимости с учетом:</p> <ul style="list-style-type: none"> – изменений в запасах, операционной кредиторской и дебиторской задолженности за отчетный период; – других неденежных статей; – прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков 	<p>б) любых отсрочек или начислений в отношении операционных денежных поступлений или платежей, относящихся к прошлым или будущим периодам;</p> <p>в) статей доходов и расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми денежными потоками</p>

В соответствии с прямым методом информацию по основным классам валовых поступлений и валовых выплат можно получить:

- либо из учетных регистров;
- либо путем корректировки показателей выручки, себестоимости продаж (для финансовых организаций - процентов и аналогичных видов доходов, расходов на выплату процентов и аналогичных видов расходов), а также прочих статей в отчете о прибылях и убытках с учетом:

- изменений показателей запасов, дебиторской и кредиторской задолженности по операционной деятельности;
- прочих неденежных статей;
- прочих статей, движение которых связано инвестиционной или финансовой деятельностью.

Альтернативным образом, чистый денежный поток по операционной деятельности может быть представлен с использованием косвенного метода, путем отражения выручки и расходов по отчету о прибылях и убытках,

а также изменений за отчетный период остатков запасов, дебиторской и кредиторской задолженности по операционной деятельности.

Компания должна представлять валовые поступления и выплаты денежных средств отдельно по инвестиционной и финансовой деятельности, за исключением потоков денежных средств, отражаемых свернуто.

Следующие денежные потоки по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности могут представляться в отчетности в свернутом виде:

- поступления и выплаты от имени клиентов, когда движение денежных средств в большей степени отражает деятельность клиента, нежели самой компании;

- поступления и выплаты по статьям, характеризующимся высокой оборачиваемостью, крупными суммами и коротким сроком погашения.

Примерами таких поступлений и выплат могут служить:

- акцептование (и выплата) по банковскому депозиту по требованию;
- финансовые средства, предназначенные инвестиционной компанией для клиентов;

- арендная плата, собираемая от имени собственников объекта недвижимости (и выплачиваемая) им.

Примерами таких поступлений и выплат могут служить авансовые платежи (и погашение): по основной сумме долга при расчетах с клиентами, имеющими кредитные карточки; по приобретению и продаже инвестиций; по прочим краткосрочным займам, например по тем, период погашения которых не превышает трех месяцев.

Формируемые примечания к финансовой отчетности должны раскрывать информацию:

- об основах составления финансовой отчетности и о специфике учетной политики;
- требуемую МСФО для адекватного понимания финансовой отчетности (в случае, когда информация не представляется непосредственно в финансовой отчетности).

Примечания должны представляться упорядоченно. Каждая статья отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе и отдельного отчета о прибылях и убытках (если он представлен), отчета об изменениях в собственном капитале или отчета о движении денежных средств должна быть снабжена перекрестной ссылкой на соответствующую информацию в примечаниях.

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

- указание на соответствие МСФО;
- краткое изложение основных положений учетной политики для статей, представленных в отчете о финансовом положении и совокупном доходе, в отдельном отчете о прибылях и убытках (если он представлен), в отчете об изменениях в собственном капитале или отчете о движении денежных средств, в той же последовательности, в которой представлены отчеты и их статьи;
- прочая информация, включая:
 - условные обязательства и неучтенные обязательства по заключенным договорам;
 - раскрытие информации нефинансового характера (например, задачи и политика организации в области управления финансовыми рисками).

Иногда бывает необходимо или желательно изменить порядок изложения информации в примечаниях. Так, сведения об изменениях справедливой стоимости, отраженные в отчете о прибылях и убытках, могут быть совмещены с информацией о наступлении сроков платежей по финансовым инструментам, несмотря на то, что часть ее относится к отчету о совокупном доходе или отдельному отчету о прибылях и убытках (если он представлен), а часть – к отчету о финансовом положении.

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

Примечания, содержащие информацию об основах составления финансовой отчетности и специфике учетной политики, могут быть представлены в отдельном компоненте финансовой отчетности.

Таким образом, финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО, нацелена на удовлетворение потребностей пользователей финансовой информации и может служить образцом для дальнейшего реформирования российских отчетных форм (на что и ориентирует Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу).

Список литературы

- 1 Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие / Под ред. проф. В. Д. Новодворского.– М.: ИНФРА-М, 2009. – 464 с.
- 2 Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие / под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Магистр, 2009. – 479 с.
- 3 Вахрушина М. А. МСФО: учебное пособие / М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова. – М.: Омега-Л, 2009. – 571 с.
- 4 Заббарова О. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации: учеб. пособие / О. А. Заббарова. – М.: Эксмо, 2009. – 320 с.
- 5 Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / под ред. проф. В. Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2009.– 656 с.
- 6 Столярова М. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: теория и практика применения: учебное пособие. – ФГОУ ВПО КубГАУ, 2009. – 187 с.
- 7 Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Т. В. Шишкова, Е. А. Козельцева. – М.: Эксмо, 2009.– 320 с.