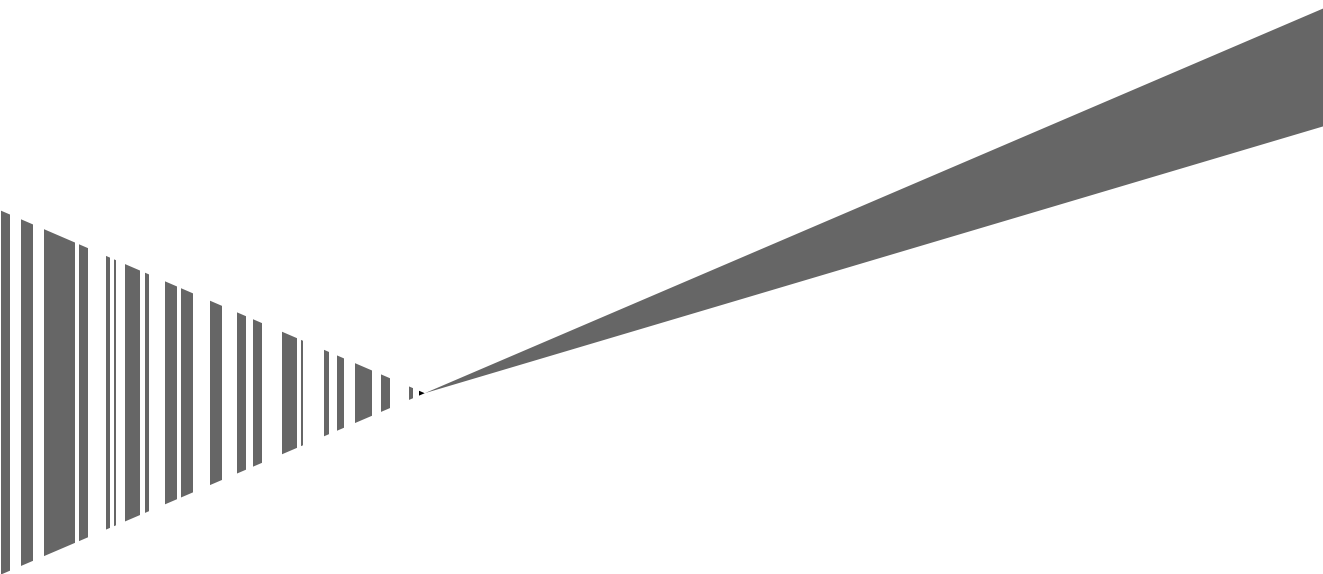


Первое применение МСФО



International GAAP[®] 2012

Generally Accepted Accounting Practice
under International Financial Reporting Standards

Elizer Baltazar
Martin Beyersdorff
Mike Bonham
Angela Covic
Matthew Curtis
Tai Danmola
Mike Davies
Tim Denton
Joanna Frykowska
Kevin Guckian
Meredith Lloyd
James Luke

Emily Moll
Richard Moore
Victoria O'Leary
Margaret Pankhurst
Inayatullah Qureshi
Hedy Richards
Tim Rogerson
Anna Sirocka
Tracey Waring
Matt Williams
Srividya Vaidison

 **ERNST & YOUNG**
Quality In Everything We Do



John Wiley & Sons, Inc.

Первое применение МСФО

Сокращенное издание
с дополнительными материалами

Авторский коллектив International GAAP® 2012:

Элизе Балтазар
Мартин Бейерсдорф
Майк Бонэм
Анджела Кович
Мэтью Кертис
Тай Дэнмола
Майк Дейвис
Тим Дентон
Иоанна Фрыковска
Кевин Гуккиан
Мерedit Ллойд
Джеймс Люк

Эмили Молл
Ричард Мур
Виктория О'Лири
Маргарет Панкхерст
Инаятулла Куреши
Хеди Ричардс
Тим Роджерсон
Анна Широцка
Трейси Вэринг
Мэтт Уильямс
Шривидья Вайдисон

Перевод с английского

 **ERNST & YOUNG**
Quality In Everything We Do



«Альпина Паблишер»

ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ

Москва
2012

УДК 657
ББК 65.052.201.1ц(0)
П26

Переводчики: Л.В. Копочель, М.Г. Чубов
Редакторы: Д.Е. Вайнштейн, М.В. Прошина, В.Л. Хромова, В.Е. Шелагинов

П26 **Первое применение МСФО** / Пер. с англ. — М.: Альпина Паблишер, 2013.

ISBN 978-5-9614-2241-2

«Первое применение МСФО» — новое издание, подготовленное специалистами группы международной финансовой отчетности «Эрнст энд Янг» на основе справочного пособия «Применение МСФО», ежегодно публикуемого компанией на английском языке.

Настоящее издание посвящено вопросам первого применения Международных стандартов финансовой отчетности и содержит не только подробное изложение требований МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности», но и многочисленные примеры их применения на практике, а также фрагменты отчетности организаций, успешно перешедших на МСФО в недавнем прошлом. На страницах данного пособия освещаются основные вопросы и анализируются наиболее сложные проблемы, с которыми сталкиваются на практике компании, готовящие свою первую финансовую отчетность по МСФО. В настоящем издании вы также найдете рекомендации ведущих специалистов компании по решению конкретных вопросов подготовки первой финансовой отчетности по МСФО.

Материалы, изложенные в книге, будут полезны при составлении, аудите и анализе финансовой отчетности, подготовленной компаниями, применяющими МСФО впервые.

Информация, содержащаяся в настоящем издании, представлена в обобщенной форме и предназначена лишь для общего ознакомления, в связи с чем не может рассматриваться в качестве полноценной замены подробного исследования или профессионального суждения. Издательство, ООО «Эрнст энд Янг», Ernst & Young LLP, Ernst & Young Global и входящие в ее состав фирмы не несут ответственности за ущерб, причиненный каким-либо лицам в результате действия или отказа от действия на основании сведений, содержащихся в данной публикации. По всем конкретным вопросам следует обращаться к специалисту по соответствующему направлению.

УДК 657
ББК 65.052.201.1ц(0)

Все права защищены. Никакая часть этой книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами, включая размещение в сети Интернет и в корпоративных сетях, а также запись в память ЭВМ для частного или публичного использования без письменного разрешения владельца авторских прав. По вопросу организации доступа к электронной библиотеке издательства обращайтесь по адресу info@alpinabook.ru

ISBN 978-5-9614-2241-2 (рус.)
ISBN 978-1-119-96927-3 (англ.)

© Ernst & Young LLP, 2012
Фирма Ernst & Young LLP, зарегистрированная в Со-единенном Королевстве, входит в состав Ernst & Young Global.
International GAAP® является зарегистрированной торговой маркой Ernst & Young LLP.
© ООО «Эрнст энд Янг», 2012
© Оформление. ООО «Альпина Паблишер», 2013

Содержание

ПРЕДИСЛОВИЕ	15
Первое применение МСФО	17
1 Официальный переход на МСФО в России с 2012 г.	17
1.1 Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности»	17
1.2 Порядок признания МСФО на территории РФ	19
1.3 Введение в действие международных стандартов на территории Российской Федерации	21
1.4 Первые результаты признания МСФО в России.	21
2 История разработки, цель и сфера применения МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»	22
2.1 История вопроса	22
2.1.1 Интерпретация ПКИ-8 «Применение МСФО впервые в качестве основной системы учета»	23
2.1.2 Необходимость принятия МСФО (IFRS) 1	23
2.1.3 МСФО (IFRS) 1 (в редакции 2008 г.)	25
2.1.4 Терминология и ссылки	26
2.2 Цель	26
2.3 Сфера применения и определения	27
2.3.1 Какая компания считается впервые применяющей МСФО?	27
2.3.2 Когда следует применять МСФО (IFRS) 1?	30
2.3.2.A Повторное применение МСФО (IFRS) 1	31
2.3.2.B Переход на МСФО с аналогичных им ОПБУ	32
2.3.2.C Аргумент против исключений практического характера	35
2.3.3 Термины и определения	31
2.3.3.A Определение ранее применявшихся ОПБУ	32
2.3.3.B Переход на МСФО с аналогичных им ОПБУ	35
2.3.3.C Аргумент против исключений практического характера	35
2.3.4 Определение отчетных периодов первого применения МСФО	36
2.3.5 Определение справедливой стоимости и условной первоначальной стоимости	38
3 Дата вступления в силу	38
3.1 Первое применение согласно МСФО (IFRS) 1 (в редакции 2008 г.) с поправками	38
3.1.1 Последние поправки к МСФО (IFRS) 1	39

6 ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МСФО

4	Принципы признания и оценки.....	40
4.1	Вступительный отчет о финансовом положении, составленный в соответствии с МСФО, и учетная политика.....	40
4.2	Переходные положения других стандартов в составе МСФО.....	43
4.3	Отступление от требования полного ретроспективного применения.....	44
4.3.1	Исключения в отношении ретроспективного применения отдельных стандартов в составе МСФО.....	44
4.3.2	Необязательные исключения в отношении требований отдельных МСФО, применяемые по усмотрению компании.....	45
5	Исключения в отношении ретроспективного применения отдельных стандартов в составе МСФО.....	47
5.1	Предисловие.....	47
5.2	Оценочные значения.....	47
5.3	Прекращение признания финансовых активов и обязательств.....	51
5.3.1	Дата вступления в силу требования о пересчете операций.....	52
5.3.2	Применение МСФО (IAS) 39 компаниями, впервые применяющими МСФО.....	53
5.4	Учет хеджирования.....	53
5.4.1	Учет хеджирования: запрет ретроспективного применения.....	53
5.4.2	Учет хеджирования: вступительный отчет о финансовом положении, составленный согласно МСФО.....	54
5.4.2.A	Оценка производных финансовых инструментов и исключение отложенных доходов и расходов.....	54
5.4.2.B	Отношения хеджирования, отраженные во вступительном отчете о финансовом положении, составленном согласно МСФО.....	58
5.4.2.B	Отражение хеджирования денежных потоков во вступительном отчете о финансовом положении, составленном согласно МСФО.....	59
5.4.2.Г	Отражение хеджирования справедливой стоимости во вступительном отчете о финансовом положении, составленном согласно МСФО.....	61
5.4.2.Д	Отражение хеджирования чистых инвестиций в зарубежное подразделение во вступительном отчете о финансовом положении, составленном согласно МСФО.....	62
5.4.3	Последующий учет хеджирования.....	62
5.4.4	Учет хеджирования: примеры.....	64
5.5	Неконтрольные доли участия.....	67
5.5.1	Сопутствующие поправки, внесенные МСФО (IFRS) 10.....	68
5.6	Классификация и оценка финансовых активов.....	68
5.7	Встроенные производные инструменты.....	69
5.7.1	Компании, применяющие МСФО (IAS) 39.....	69
5.7.2	Компании, применяющие МСФО (IFRS) 9.....	70
6	Необязательные исключения в отношении требований некоторых МСФО, используемые по усмотрению компании.....	70
6.1	Предисловие.....	70
6.2	Объединение бизнеса и приобретение ассоциированных компаний и совместных предприятий.....	71
6.2.1	Возможность ретроспективного пересчета объединения бизнеса.....	71
6.2.1.A	Ассоциированные компании и совместная деятельность.....	73
6.2.2	Классификация объединения бизнеса.....	73
6.2.2.A	Определение бизнеса согласно МСФО.....	74
6.2.2.B	Приобретение активов.....	74

6.2.3	Признание и оценка активов и обязательств	75
6.2.3.A	Прекращение признания активов и обязательств	75
6.2.3.B	Признание активов и обязательств	76
6.2.3.B	Последующая оценка согласно МСФО, не основанная на первоначальной стоимости	77
6.2.3.Г	Последующая оценка согласно МСФО, основанная на первоначальной стоимости	78
6.2.3.Д	Оценка активов и обязательств, не признанных в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ	81
6.2.3.E	Пример применения требований признания и оценки	82
6.2.4	Пересчет гудвила	84
6.2.4.A	Обязательные корректировки гудвила	84
6.2.4.B	Запрет прочих корректировок гудвила	88
6.2.4.B	Метод учета условного вознаграждения при переходе на МСФО	89
6.2.4.Г	Прекращение признания отрицательного гудвила	90
6.2.4.Д	Гудвил, на который ранее был уменьшен капитал	91
6.2.5	Корректировки гудвила на изменения валютных курсов	92
6.2.6	Ранее неконсолидированные дочерние компании	94
6.2.7	Ранее консолидированные компании, не являющиеся дочерними компаниями	96
6.2.8	Оценка отложенных налогов и неконтрольной доли участия	97
6.3	Выплаты, основанные на акциях	98
6.3.1	Использование ранее опубликованной справедливой стоимости	103
6.3.2	Пересчет затрат, признанных в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ	104
6.4	Договоры страхования	104
6.5	Условная первоначальная стоимость	105
6.5.1	История вопроса	105
6.5.2	Использование справедливой стоимости или стоимости, полученной в результате переоценки, в качестве условной первоначальной стоимости	106
6.5.2.A	Сфера применения необязательного исключения в отношении «использования справедливой стоимости или стоимости, полученной в результате переоценки, в качестве условной первоначальной стоимости»	106
6.5.2.B	Определение условной первоначальной стоимости	109
6.5.2.B	Условная первоначальная стоимость, определенная до даты перехода на МСФО	110
6.5.2.Г	Краткий обзор	111
6.5.3	Справедливая стоимость, полученная в результате события, которая используется в качестве условной первоначальной стоимости	112
6.5.3.A	Учет по методу понижения	113
6.5.3.B	Учет по методу «с чистого листа»	114
6.5.3.B	Расширение сферы применения необязательного исключения об условной первоначальной стоимости, полученной в результате события	115
6.5.4	Условная первоначальная стоимость для нефтегазовых активов	116
6.5.5	Условная первоначальная стоимость активов, используемых в деятельности с регулируемыми тарифами	118
6.6	Аренда	119

6.6.1	МСФО (IAS) 17 и Интерпретация ПКИ-15	119
6.6.2	Интерпретация IFRIC 4	119
6.6.2.A	<i>Переходные положения IFRIC 4</i>	119
6.6.2.B	<i>Соглашения, проанализированные на предмет необходимости применения учета аренды согласно ранее применявшимся ОПБУ</i>	120
6.7	Вознаграждения работникам	121
6.7.1	Актuarные оценки	122
6.7.2	Актuarные допущения	123
6.7.3	Непризнанная стоимость прошлых услуг по пенсионному плану	123
6.7.4	Исключение в отношении представления информации за прошлые отчетные периоды	124
6.7.5	Компании, применяющие МСФО (IAS) 19 (в редакции, опубликованной в июне 2011 г.)	124
6.8	Накопленные курсовые разницы	125
6.8.1	Доходы и расходы, относящиеся к хеджированию чистых инвестиций в зарубежное подразделение	127
6.9	Инвестиции в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные компании	128
6.9.1	Консолидированная финансовая отчетность: дочерние компании и компании специального назначения	128
6.9.2	Отдельная финансовая отчетность: стоимость инвестиций в дочернюю, совместно контролируемую или ассоциированную компанию	129
6.10	Активы и обязательства дочерних компаний, ассоциированных компаний и совместной деятельности	130
6.10.1	Дочерняя компания применяет МСФО впервые позже, чем ее материнская компания	131
6.10.2	Материнская компания впервые применяет МСФО позже, чем ее дочерняя компания	133
6.10.3	Руководство по внедрению в отношении вопросов учета активов и обязательств дочерних компаний, ассоциированных компаний и совместной деятельности	136
6.10.4	Принятие МСФО на разные отчетные даты для целей составления отдельной и консолидированной финансовой отчетности	136
6.11	Составные финансовые инструменты	136
6.12	Классификация ранее признанных финансовых инструментов	137
6.12.1	Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи	137
6.12.2	Финансовые активы или финансовые обязательства, переоцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток	138
6.12.3	Руководство по внедрению в отношении других категорий финансовых инструментов	139
6.12.3.A	<i>Инвестиции, удерживаемые до погашения</i>	139
6.12.3.B	<i>Финансовые активы или финансовые обязательства, переоцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток</i>	139
6.12.3.B	<i>Займы и дебиторская задолженность</i>	139
6.12.3.Г	<i>Финансовые активы и финансовые обязательства, оцененные по амортизированной стоимости</i>	140
6.12.3.Д	<i>Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи</i>	140
6.12.3.Е	<i>Производные инструменты</i>	141

6.12.4	Обесценение займов	141
6.12.5	Компании, применяющие МСФО (IFRS) 9	142
6.12.5.A	Классификация финансового актива в качестве переоцениваемого по справедливой стоимости через прибыль или убыток	142
6.12.5.B	Классификация финансового обязательства в качестве переоцениваемого по справедливой стоимости через прибыль или убыток	142
6.12.5.B	Классификация инвестиций в долевые инструменты в качестве переоцениваемых через прочий совокупный доход	143
6.12.5.Г	Финансовые активы, оцениваемые по амортизированной стоимости	143
6.12.5.Д	Определение учетного несоответствия при представлении доходов или расходов в связи с финансовым обязательством	143
6.13	Оценка финансовых активов или финансовых обязательств по справедливой стоимости при первоначальном признании	144
6.14	Обязательства по выводу из эксплуатации, включенные в стоимость основных средств	144
6.14.1	Необязательное исключение в отношении IFRIC 1	144
6.14.2	Необязательное исключение в отношении IFRIC 1 для нефтегазовых активов, оцененных по условной первоначальной стоимости	148
6.15	Финансовые или нематериальные активы, учитываемые согласно Интерпретации IFRIC 12	149
6.16	Затраты по займам	149
6.17	Активы, полученные от клиентов	150
6.18	Погашение финансовых обязательств посредством предоставления долевых инструментов	151
6.19	Значительная гиперинфляция	151
6.20	Соглашения о совместной деятельности	153
6.21	Краткосрочное необязательное исключение в отношении сравнительной информации, раскрываемой согласно МСФО (IFRS) 7	154
6.22	Краткосрочное необязательное исключение из требования о пересчете сравнительной информации для МСФО (IFRS) 9	155
6.23	Вознаграждения работникам	156
7	Представление и раскрытие информации	156
7.1	Сравнительная информация	156
7.2	Сравнительная информация, не соответствующая МСФО, и информация за прошлые периоды	157
7.3	Пояснение перехода на МСФО	158
7.3.1	Раскрытие информации о сверках	163
7.3.1.A	Сверка, представляемая компанией, впервые применяющей МСФО, которая продолжает публиковать финансовую отчетность согласно ранее применявшимся ОПБУ	165
7.3.2	Построчная сверка и подробные разъяснения	166
7.3.3	Признание и восстановление обесценения	177
7.3.4	Включение в отчетность сверок, требуемых МСФО (IFRS) 1, с помощью перекрестной ссылки	177
7.4	Классификация финансовых инструментов	178
7.5	Раскрытие информации об условной первоначальной стоимости	180

7.5.1	Использование справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости	180
7.5.2	Использование условной первоначальной стоимости для инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные компании	180
7.5.3	Использование условной первоначальной стоимости для нефтегазовых активов	180
7.5.4	Использование условной первоначальной стоимости для активов, используемых в деятельности с регулируруемыми тарифами	181
7.5.5	Использование условной первоначальной стоимости после значительной гиперинфляции	181
7.6	Промежуточная финансовая отчетность	181
7.7	Раскрытие информации согласно МСФО до перехода на МСФО	185
8	Учетная политика и вопросы практического применения	186
8.1	МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»	186
8.2	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в оценочных значениях и ошибки»	188
8.2.1	Изменение учетной политики согласно МСФО до выпуска первой финансовой отчетности согласно МСФО	188
8.2.2	Изменение оценочных значений и исправление ошибок	189
8.3	МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»	189
8.4	МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль»	190
8.4.1	Основные средства, учитывавшиеся ранее по стоимости, полученной в результате переоценки, принимаемой при переходе на МСФО в качестве их условной первоначальной стоимости	191
8.4.2	Выплаты, основанные на акциях, являющиеся предметом переходных положений МСФО (IFRS) 1 и МСФО (IFRS) 2	192
8.4.3	Ретроспективный пересчет или ретроспективное применение учетной политики	193
8.4.4	Пенсионные планы с установленными выплатами	194
8.5	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	196
8.5.1	Метод и нормы амортизации основных средств	196
8.5.2	Оценочные значения срока полезного использования и ликвидационной стоимости	196
8.5.3	Модель переоценки	197
8.5.4	Компонентный метод	198
8.6	МСФО (IAS) 17 «Аренда»	199
8.6.1	Активы, удерживаемые по договорам финансовой аренды	199
8.7	МСФО (IAS) 18 «Признание выручки»	199
8.8	МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	200
8.8.1	Общая сумма актуарных доходов и расходов, признанных в составе прочего совокупного дохода	200
8.9	МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»	200
8.9.1	Функциональная валюта	200
8.10	Затраты по займам	202
8.11	МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании»	202
8.11.1	Общие положения	202
8.11.2	Проверка на предмет обесценения при переходе на МСФО	203
8.12	МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»	204
8.13	МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности»/МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности»	205
8.14	МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	205
8.15	МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»	207
8.16	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»	208

9	Вопросы регулирования	210
9.1	Первое применение МСФО иностранными частными эмитентами, зарегистрированными в Комиссии по ценным бумагам и биржам США	210
9.1.1	Рекомендации Комиссии по ценным бумагам и биржам США	210
9.1.2	Рекомендации Рабочей группы по международной практике (IPTF)	212
9.2	Раскрытие информации, составленной согласно МСФО, в финансовой отчетности за периоды, предшествующие периоду, за который представлена первая финансовая отчетность компании, составленная согласно МСФО	215
9.2.1	Указания в МСФО	215
9.2.2	Раскрытие информации о предполагаемых изменениях учетной политики	216
10	Постоянно обновляемый документ	217

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Список стандартов и разъяснений МСФО, признанных для применения на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов РФ № 160н от 25 ноября 2011 г. «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации»	219
---	-----

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Список стандартов и поправок к стандартам МСФО, признанных для применения на территории Российской Федерации, а также стандартов и разъяснений МСФО, действие которых на территории Российской Федерации прекращено приказом Министерства финансов РФ № 106н от 18 июля 2012 г. «О введении в действие и прекращении действия документов международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации»	222
Ссылки	224

Список примеров:

<i>Пример 1:</i> Сфера применения МСФО (IFRS) 1	29
<i>Пример 2:</i> Компания, применяющая национальные ОПБУ и МСФО	29
<i>Пример 3:</i> Повторное применение МСФО (IFRS) 1, в случае если компания не применяет МСФО в течение одного года	29
<i>Пример 4:</i> Первая финансовая отчетность согласно МСФО, не входящая в состав годового отчета или финансовой отчетности, требуемой законодательством	30
<i>Пример 5:</i> Определение даты перехода на МСФО	36
<i>Пример 6:</i> Запрет на применение предшествующих редакций стандартов	41
<i>Пример 7:</i> Порядок применения необязательных исключений	46
<i>Пример 8:</i> Применение требований МСФО (IFRS) 1 к оценочным значениям	50
<i>Пример 9:</i> Непризнанные доходы и расходы по хеджированию денежных потоков	60
<i>Пример 10:</i> Хеджирование денежных потоков до перехода на МСФО	64
<i>Пример 11:</i> Отношения хеджирования справедливой стоимости, определенные до перехода на МСФО	65
<i>Пример 12:</i> Приобретение активов	74
<i>Пример 13:</i> Активы и обязательства по финансовой аренде, не капитализированные в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ	76
<i>Пример 14:</i> Резерв на реструктуризацию	77
<i>Пример 15:</i> Активы, не оцениваемые по первоначальной стоимости	78

Пример 16:	Активы, оцениваемые на основе первоначальной стоимости	79
Пример 17:	Предварительно определенная справедливая стоимость	79
Пример 18:	Активы и обязательства, не признанные в соответствии с ранее применявшимся ОПБУ	82
Пример 19:	Пример объединения бизнеса	82
Пример 20:	Признание и прекращение признания приобретенных нематериальных активов	85
Пример 21:	Проверка гудвила на предмет обесценения при первом применении МСФО	85
Пример 22:	Обесценение согласно ранее применявшимся ОПБУ гудвила, включенного в балансовую стоимость инвестиций, учитываемых по методу долевого участия	87
Пример 23:	Корректировка гудвила	89
Пример 24:	Гудвил, на который был ранее уменьшен капитал, и порядок учета соответствующих нематериальных активов	91
Пример 25:	Гудвил, связанный с чистыми зарубежными инвестициями	92
Пример 26:	Дополнительные платежи, зависящие от прибыли после приобретения	92
Пример 27:	Дочерняя компания, не консолидированная согласно ранее применявшимся ОПБУ	95
Пример 28:	Определение условной первоначальной стоимости гудвила	96
Пример 29:	Перечет нематериальных активов, отложенных налогов и неконтрольной доли участия	97
Пример 30:	Условная первоначальная стоимость основных средств	110
Пример 31:	Определение наличия признаков аренды в соглашении	120
Пример 32:	Материнская компания применяет МСФО раньше, чем ее дочерняя компания	131
Пример 33:	Дочерняя компания применяет МСФО раньше, чем материнская компания	134
Пример 34:	Ограничение в отношении применения исключений, предусмотренных при первом применении МСФО	135
Пример 35:	Вывод из эксплуатации основных средств	145
Пример 36:	Сверки, которые должны быть представлены в первой финансовой отчетности компании, составленной согласно МСФО	163
Пример 37:	Сверки, которые должны быть представлены в отчетности, составленной за шесть месяцев согласно МСФО	182
Пример 38:	Сверки, которые должны быть представлены в отчетности за квартал, составленной согласно МСФО	182
Пример 39:	Переоценка отложенного налогового обязательства, отраженного в результате ретроспективного применения стандарта	193
Пример 40:	Налоговая льгота по пенсионным планам с установленными выплатами	194

МОДЕЛЬ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КОМПАНИИ, ВПЕРВЫЕ ПРИМЕНЯЮЩЕЙ МСФО	225
Сокращения и условные обозначения	225
Введение	226
«Гуд Групп (Интернэшнл) Лимитед» (первое применение МСФО) Консолидированная финансовая отчетность 31 декабря 2011 г.	236
Заключение независимых аудиторов акционерам компании «Гуд Групп (Интернэшнл) Лимитед»	238
Консолидированный отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2011 г.	240
Консолидированный отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2011 г.	242
Консолидированный отчет о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 2011 г.	243
Консолидированный отчет об изменениях в капитале за год, закончившийся 31 декабря 2011 г.	246
Консолидированный отчет об изменениях в капитале за год, закончившийся 31 декабря 2010 г.	248
Консолидированный отчет о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 2011 г.	250
Примечания к консолидированной финансовой отчетности	253
1 Информация о компании	253
2 Основы подготовки финансовой отчетности и существенные положения учетной политики	253
2.1 Основа подготовки финансовой отчетности	253
2.2 Основа консолидации	254
2.3 Существенные положения учетной политики	255
2.4 Первое применение МСФО	302
3 Существенные учетные суждения, оценочные значения и допущения	325
4 Стандарты, которые были выпущены, но еще не вступили в силу	334
5 Объединение бизнеса и приобретение неконтрольных долей участия	336
6 Участие в совместной деятельности	342
7 Инвестиции в ассоциированную компанию	343
8 Информация по сегментам	344
9 Прочие доходы/расходы и корректировки	349
9.1 Прочие операционные доходы	349
9.2 Прочие операционные расходы	349
9.3 Затраты на финансирование	350
9.4 Финансовые доходы	350
9.5 Амортизация основных средств и нематериальных активов, курсовые разницы и стоимость запасов, включенные в консолидированный отчет о прибылях и убытках	351
9.6 Расходы на вознаграждения работникам	351
9.7 Затраты на исследования и разработки	352
9.8 Компоненты прочего совокупного дохода	352
10 Налог на прибыль	352
11 Прекращенная деятельность	357
12 Прибыль на акцию	360
13 Основные средства	362
14 Инвестиционная недвижимость	365
15 Нематериальные активы	366
16 Прочие финансовые активы и финансовые обязательства	368
16.1 Прочие финансовые активы	368
16.2 Прочие финансовые обязательства	370

16.3 Хеджирование и производные инструменты	375
16.4 Справедливая стоимость	379
17 Проверка на предмет обесценения гудвила и нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования	386
18 Запасы	391
19 Торговая и прочая дебиторская задолженность (краткосрочная)	391
20 Денежные средства и краткосрочные депозиты	392
21 Капитал и фонды	393
22 Выплаченные и предложенные дивиденды	396
23 Резервы	397
24 Государственные субсидии	400
25 Отложенная выручка	400
26 Пенсии и прочие программы выплаты вознаграждений по окончании трудовой деятельности	400
27 Планы выплат, основанных на акциях	407
28 Торговая и прочая кредиторская задолженность (краткосрочная)	411
29 Раскрытие информации о связанных сторонах	412
30 Условные и договорные обязательства	417
31 Цели и политика управления финансовыми рисками	420
32 События после отчетного периода	432
ПРИЛОЖЕНИЕ 1	
Консолидированный отчет о совокупном доходе (пример единого отчета) за год, завершившийся 31 декабря 2011 г.	433
ПРИЛОЖЕНИЕ 2	
Консолидированный отчет о прибылях и убытках (пример отчета, где расходы классифицированы по содержанию) за год, закончившийся 31 декабря 2011 г.	437
ПРИЛОЖЕНИЕ 3	
Консолидированный отчет о движении денежных средств (прямой метод) за год, закончившийся 31 декабря 2011 г.	439

ПРЕДИСЛОВИЕ

В декабре 2011 г. с опубликованием Министерством финансов РФ текста Международных стандартов финансовой отчетности на русском языке завершился процесс официального признания МСФО в России. Значительная часть российских предприятий, ценные бумаги которых обращаются на фондовом рынке, а также все российские кредитные организации и страховые компании должны будут опубликовать консолидированную финансовую отчетность, составленную согласно МСФО, за 2012 отчетный год. Фактически с принятием 27 июля 2010 г. Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» начался процесс официального признания МСФО в Российской Федерации. В последующие два года мы стали свидетелями важных этапов этого процесса. Правительством РФ и Министерством финансов РФ были приняты необходимые подзаконные акты. Была проведена профессиональная экспертиза перевода МСФО на русский язык, и в результате практически все выпущенные на текущую дату МСФО и Разъяснения МСФО были утверждены для применения в Российской Федерации. Таким образом, МСФО стали частью российского законодательства, а Российская Федерация присоединилась к числу стран, на официальном уровне принявших Международные стандарты финансовой отчетности.

Начиная с первых лет своей деятельности в Российской Федерации компания «Эрнст энд Янг» выступала последовательным сторонником введения МСФО в России. Мы уверены в том, что использование МСФО в целях подготовки консолидированной финансовой отчетности российских предприятий будет способствовать как повышению их инвестиционной привлекательности, так и росту качества финансовых решений, принимаемых их руководством.

Имея значительный российский и международный опыт по внедрению МСФО, консультированию по вопросам МСФО, а также аудиту финансовой отчетности, составленной согласно международным стандартам, мы, как никто другой, осознаем всю сложность и трудоемкость для компаний (включая как представителей руководства, так и специалистов бухгалтерских служб) процесса подготовки первой финансовой отчетности по МСФО.

С целью оказания компаниям поддержки при переходе на МСФО мы предлагаем вашему вниманию справочное пособие, подготовленное специалистами группы международной финансовой отчетности «Эрнст энд Янг», которое содержит не только подробное изложение требований МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности», но и многочисленные примеры их применения на практике, а также фрагменты отчетности организаций, успешно перешедших на МСФО в недавнем прошлом. На страницах данного пособия мы постарались осветить основные вопросы и проанализировать наиболее сложные проблемы, с которыми сталкиваются на практике компании, готовящие свою первую финансовую отчетность по МСФО. В настоящем издании вы также найдете рекомендации наших специалистов по решению конкретных вопросов подготовки первой финансовой отчетности по МСФО.

Данная книга не является нашим единственным изданием по МСФО. Мы публикуем и размещаем в открытом доступе широкий спектр материалов по вопросам применения МСФО на нашей интернет-странице — www.ey.com/ru/ifrs. Кроме того, в 2011 г. мы опубликовали справочное пособие «Применение МСФО 2011» (в трех частях), представляющее собой наиболее полное и подробное руководство по практическому применению МСФО на русском языке. В 2012 г. одновременно с настоящим изданием вышла в свет и другая наша публикация на русском языке, посвященная новым стандартам по консолидации, совместной деятельности и оценке справедливой стоимости, которые вступают в силу с 1 января 2013 г.

Кроме этого, мы всегда готовы предоставить вам консультации и провести обучение как по вопросам первого применения МСФО, так и по сложным аспектам внедрения новых и действующих МСФО компаниями, уже имеющими опыт составления отчетности по международным стандартам.

Желаю Вам успехов во внедрении МСФО в Вашей компании!

С уважением,
Дмитрий Вайнштейн,
партнер компании «Эрнст энд Янг»,
руководитель Группы Международной
финансовой отчетности в СНГ

Первое применение МСФО

1 ОФИЦИАЛЬНЫЙ ПЕРЕХОД НА МСФО В РОССИИ С 2012 г.

1.1 Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности»

27 июля 2010 г. был принят Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (далее — Закон № 208-ФЗ). Таким образом, в России было введено законодательное требование об обязательном применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) для консолидированной отчетности всеми общественно значимыми компаниями. Согласно данному Закону консолидированная финансовая отчетность в соответствии с МСФО должна публиковаться:

- кредитными организациями;
- страховыми организациями;
- иными организациями, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Однако указанные ниже организации представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность по МСФО, начиная с отчетности за 2015 г.:

- организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг и которые составляют консолидированную финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО, международно признанным правилам;
- организации, облигации которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Согласно Закону № 208-ФЗ организации, попадающие в сферу его действия, должны составлять, представлять и публиковать консолидированную финансовую отчетность, начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации. Учитывая, что процедура признания для применения на территории РФ первых 63 стандартов и интерпретаций была завершена в 2011 г., консолидированная финансовая отчетность по МСФО должна представляться организациями (за исключением организаций, для которых установлены особые сроки), начиная с отчетности за 2012 г.

На практике последствия официального признания МСФО в России не будут одинаковыми для всех компаний. Те компании, которые уже готовят и публикуют финансовую отчетность по МСФО на добровольной основе, теперь будут обязаны публиковать такую отчетность на русском языке и представлять ее своим собственникам и уполномоченным государственным органам. Прочие компании, которые также попадают в сферу применения Закона № 208-ФЗ, но не публиковали ранее консолидированную финансовую отчетность по МСФО, должны будут применить МСФО (IFRS) 1 и подготовить свою первую финансовую отчетность по МСФО, представив в ней соответствующую сверку со статьями капитала в самой последней отчетности по российским ПБУ. Это относится и к тем дочерним и ассоциированным компаниям и совместным предприятиям крупных холдингов, которые, возможно, готовили пакеты отчетности по МСФО для консолидационных целей, но сами консолидированную отчетность по МСФО не публиковали.

Годовая консолидированная финансовая отчетность должна представляться на русском языке участникам организации, в том числе акционерам, до проведения общего собрания участников организации, но не позднее 120 дней после окончания года, за который она составлена. Годовая консолидированная финансовая отчетность также представляется: кредитными организациями в Центральный банк Российской Федерации, а организациями, за исключением кредитных организаций, — в Федеральную службу по финансовым рынкам.

Годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с указанной консолидированной финансовой отчетностью.

Организация должна опубликовать годовую консолидированную финансовую отчетность не позднее 30 дней после дня ее представления. Консолидированная финансовая отчетность считается опубликованной, если она:

- размещена в информационных системах общего пользования (например, в сети Интернет) и (или)
- опубликована в средствах массовой информации, доступных для заинтересованных в ней лиц, и (или)
- в отношении указанной отчетности проведены иные действия, обеспечивающие ее доступность для всех заинтересованных в ней лиц.

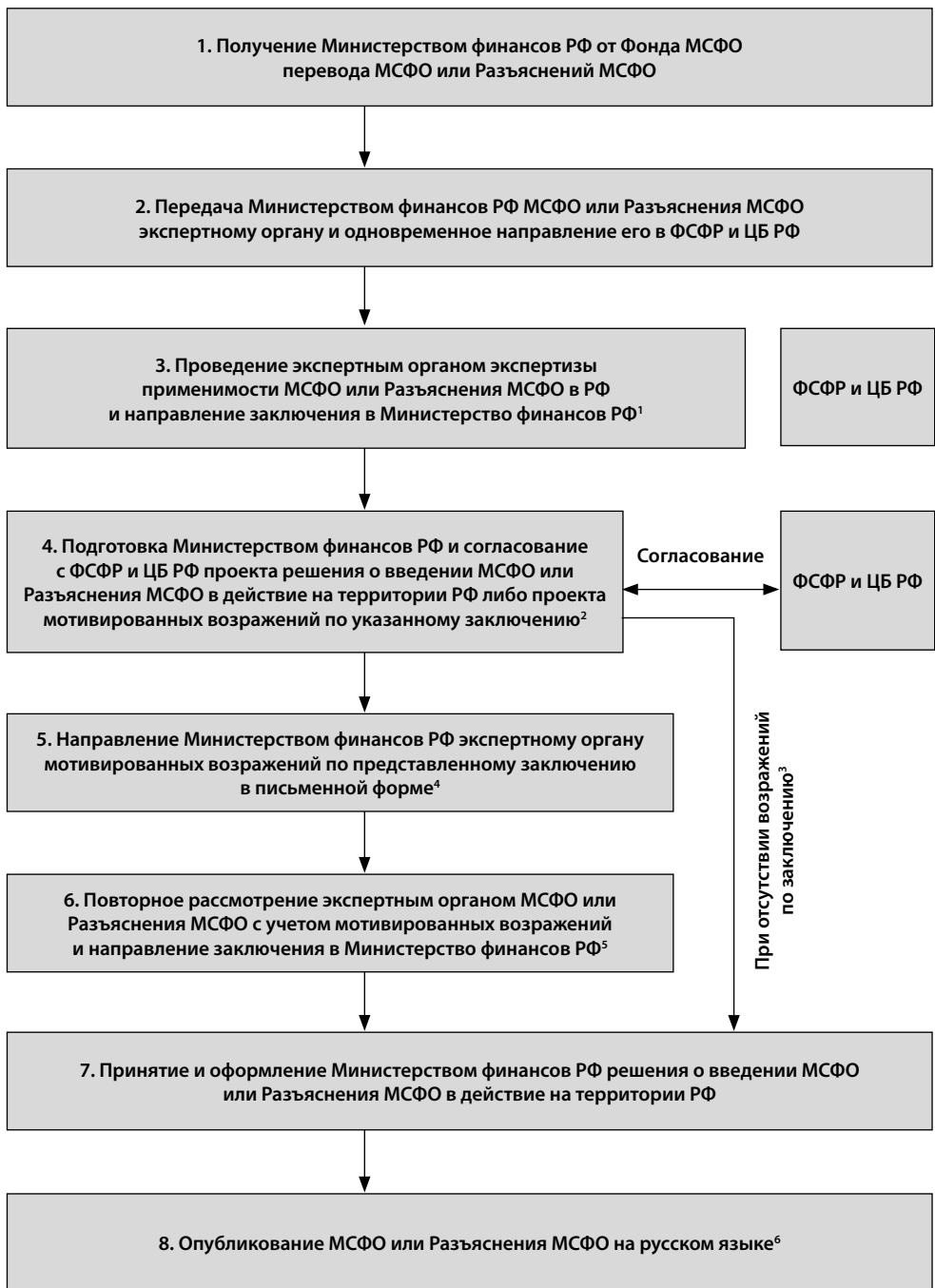
Промежуточная консолидированная финансовая отчетность представляется участникам организации, в том числе акционерам, если такое представление предусмотрено ее учредительными документами. Кредитные организации также должны представлять промежуточную консолидированную финансовую отчетность в Центральный банк Российской Федерации в случаях, установленных Центральным банком Российской Федерации.

1.2 Порядок признания МСФО на территории РФ

В Законе № 208-ФЗ указывается, что применению на территории РФ подлежат МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом МСФО и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства РФ, Правительством Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации. Согласно данному закону в России применяются МСФО в переводе на русский язык. Принятое 25 февраля 2011 г. Постановление Правительства РФ № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» детализировало ряд требований закона и установило процедуру признания МСФО в России. Установленный порядок предусматривает:

- получение (на основе заключенного договора) Министерством финансов РФ от Фонда МСФО перевода на русский язык стандартов и разъяснений, входящих в состав МСФО, по мере их утверждения Советом по МСФО;
- экспертизу полученных стандартов и разъяснений на предмет их применимости на территории Российской Федерации, осуществляемую негосударственным экспертным органом;
- принятие Министерством финансов РФ по согласованию с Федеральной службой по финансовым рынкам и Центральным банком Российской Федерации решения о введении стандарта или разъяснения, входящего в состав МСФО, в действие на территории Российской Федерации;
- опубликование стандарта или разъяснения на русском языке для всеобщего пользования.

Указанный порядок применяется как в отношении полного комплекта МСФО, передаваемых на момент первоначального признания, так и к стандартам и разъяснениям, которые будут передаваться впоследствии по мере разработки новых стандартов и разъяснений или внесения изменений в ранее переданные. Несмотря на то что Российская Федерация оставляет за собой право на изъятие определенных положений МСФО перед их утверждением для применения в своей юрисдикции, ожидается, что МСФО будут применяться в РФ в той редакции, в которой они утверждены Советом по МСФО. Порядок признания МСФО для применения на территории Российской Федерации описан более подробно на схеме ниже.



¹ Экспертиза проводится в срок 40 рабочих дней с момента получения. Срок может быть продлен по согласованию с Министерством финансов РФ, но не более чем на 40 рабочих дней.

² Министерство финансов РФ не позднее 15 рабочих дней после получения заключения экспертного органа направляет в ФССР и ЦБ РФ вместе с заключением экспертного органа проект ре-

шения о введении соответствующего МСФО или Разъяснения МСФО в действие на территории Российской Федерации либо проект мотивированных возражений по указанному заключению. ФСФР и ЦБ РФ не позднее 15 рабочих дней со дня получения проекта решения (проекта мотивированных возражений) согласовывают его либо представляют в Министерство финансов мотивированный отказ в их согласовании.

- ³ В срок не позднее 15 рабочих дней после получения согласованного ФСФР и ЦБ РФ проекта решения о введении МСФО или Разъяснения МСФО в действие на территории Российской Федерации.
- ⁴ В срок не позднее 15 рабочих дней после получения согласованного ФСФР и ЦБ РФ проекта мотивированных возражений по заключению экспертного органа.
- ⁵ В течение 20 рабочих дней со дня получения указанных возражений.
- ⁶ Документ МСФО публикуется в официальном печатном издании, определяемом Министерством финансов РФ, и размещается на официальном сайте Министерства финансов. 22 ноября 2011 г. Министерство финансов определило в качестве официального печатного органа для опубликования МСФО, признанных для применения в Российской Федерации, журнал «Бухгалтерский учет».

1.3 Введение в действие международных стандартов на территории Российской Федерации

Решение о введении каждого МСФО или Разъяснения МСФО в действие на территории Российской Федерации принимается в отношении стандарта или разъяснения в целом. В случае если отдельные положения стандарта или разъяснения будут признаны неприменимыми на территории Российской Федерации, такой стандарт или разъяснение будут введены в действие на территории РФ в редакции с изъятием указанных положений.

Признанный МСФО или Разъяснение МСФО вступают в силу на территории Российской Федерации поэтапно, если иное не предусмотрено этим стандартом или разъяснением.

На первом этапе признанный МСФО или Разъяснение МСФО вступают в силу на территории Российской Федерации для добровольного применения организациями в сроки, определенные в этом стандарте или разъяснении, но не ранее его официального опубликования. На втором этапе признанный МСФО или Разъяснение МСФО вступают в силу на территории Российской Федерации для обязательного применения организациями в сроки, определенные в этом стандарте или разъяснении. В случае если в признанном МСФО или Разъяснении МСФО не определен срок и (или) порядок вступления в силу либо он признан для применения на территории Российской Федерации после срока, определенного в нем, такой стандарт или разъяснение вступает в силу на территории Российской Федерации со дня его официального опубликования.

1.4 Первые результаты признания МСФО в России

26 апреля 2011 г. Министерство финансов подписало с Фондом МСФО договор, согласно которому Фонд МСФО передает права на использование перевода МСФО на русский язык на территории РФ.

7 июля 2011 г. Комиссия по определению экспертного органа для проведения экспертизы применимости на территории Российской Федерации МСФО и Разъяснений МСФО определила некоммерческую организацию Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд НСФО) экспертным органом для проведения соответствующей экспертизы. В июле 2011 г. между Минфином России и Фондом НСФО было заключено соответствующее соглашение, устанавливающее порядок их взаимодействия. Соответствующие МСФО и Разъяснения МСФО на русском языке были переданы Фонду на экспертизу. 10 октября 2011 г. Фонд завершил экспертизу переданных ему стандартов и разъяснений и направил в Министерство финансов заключение, рекомендуемое признать для применения на территории Российской Федерации переведенные на русский язык МСФО в той редакции, в которой они были утверждены Советом по МСФО, без каких-либо изъятий. 12 декабря 2011 г. был опубликован Приказ Министерства финансов РФ № 160н от 25 ноября 2011 г. «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации», утвердивший признание для применения на территории Российской Федерации 37 стандартов и 26 разъяснений МСФО (см. приложение 1). Указанные стандарты и разъяснения не включали стандарты и разъяснения, которые могут применяться досрочно, но еще не являются обязательными к применению на 1 января 2012 г., согласно срокам вступления в силу, установленным Советом по МСФО.

3 августа 2012 г. в Министерстве юстиции Российской Федерации был зарегистрирован Приказ Министерства финансов Российской Федерации № 106н от 18 июля 2012 г. «О введении в действие и прекращении действия документов международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации», утвердивший для применения в России семь новых стандартов МСФО, изменения к одному действующему стандарту МСФО, а также прекративший действие на территории Российской Федерации четырех ранее введенных в действие стандартов МСФО и двух разъяснений МСФО (см. приложение 2).

2 ИСТОРИЯ РАЗРАБОТКИ, ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ МСФО (IFRS) 1 «ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

2.1 История вопроса

Разработка МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» связана с переходом в 2005 г. на МСФО компаний Евросоюза, ценные бумаги которых обращались на регулируемом рынке ЕС¹. Принципиальное отличие МСФО от многих национальных стандартов ЕС вызвало необходимость принятия МСФО (IFRS) 1.

Компании периодически сталкиваются с необходимостью применять новые стандарты бухгалтерского учета согласно национальным ОПБУ. Однако в связи с тем, что МСФО представляют собой существенно отличную основу бухгалтерского учета, переход на МСФО связан с рядом особых сложностей:

- значительные усилия, которые потребуются в связи с принятием большого количества новых стандартов бухгалтерского учета;
- требования отдельных стандартов во многих случаях будут существенно отличаться от требований ранее применявшихся компанией ОПБУ;
- может возникнуть необходимость подготовки информации, не требуемой согласно ранее применявшимся ОПБУ;
- многие компании не имеют практики применения системы стандартов финансовой отчетности, основанной на принципах, такой как МСФО.

Хотя первоначальная редакция МСФО (IFRS) 1 была опубликована в июне 2003 г., разработка руководства по первому применению имеет более долгую историю.

2.1.1 Интерпретация ПКИ-8 «Применение МСФО впервые в качестве основной системы учета»

В 1997 г. Комитет по МСФО обратился в Постоянный комитет по интерпретации с предложением рассмотреть вопрос о том, каким образом должны отражать в учете переход на МСФО компании, впервые применяющие МСФО. Результатом этого стал выпуск в июле 1998 г. Интерпретации ПКИ-8 «Применение МСФО впервые в качестве основной системы учета». Согласно Интерпретации ПКИ-8 «при первом применении МСФО в качестве основной системы учета финансовая отчетность компании должна быть составлена и представлена таким образом, как если бы она всегда подготавливалась в соответствии со стандартами и интерпретациями, вступившими в силу для отчетного периода, в котором впервые применяются МСФО» [Интерпретация ПКИ-8.03]. В скором времени после выпуска Интерпретации ПКИ-8 стало очевидно, что, несмотря на его простоту с теоретической точки зрения, метод, определенный Интерпретацией, может привести к существенным затруднениям при его практическом применении компаниями, осуществляющими переход на МСФО. Например, согласно этому методу все прежние приобретения компаний должны были быть пересчитаны согласно МСФО, что на практике было бы неосуществимо.

2.1.2 Необходимость принятия МСФО (IFRS) 1

После того как Европейская комиссия внесла предложение ввести требование к компаниям, зарегистрированным в ЕС, акции которых обращаются на открытом рынке ценных бумаг, о составлении консолидированной финансовой отчетности согласно МСФО не позднее 2005 г., всеобщее внимание было привлечено к вопросам первого применения МСФО. После рассмотрения всех трудностей,

возникающих на практике при первом применении МСФО согласно Интерпретации ПКИ-8, Совет по МСФО заявил о своем намерении рассмотреть этот вопрос в отдельном проекте. Впоследствии, в июле 2002 г., Совет по МСФО опубликовал проект ED 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»². Впоследствии по итогам широкого обсуждения данного проекта Совет внес в него существенные изменения, и в июне 2003 г. был выпущен МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности».

Во введении к первоначальной редакции МСФО (IFRS) 1 Совет по МСФО приводил следующие причины для замещения Интерпретации ПКИ-8 стандартом МСФО (IFRS) 1 [МСФО (IFRS) 1.BC2A]:

- некоторые аспекты требований Интерпретации ПКИ-8 в отношении полного ретроспективного применения обуславливали затраты, превышающие выгоды пользователей финансовой отчетности;
- несмотря на то что в Интерпретации ПКИ-8 не содержалось требования о ретроспективном применении МСФО в тех случаях, когда это представлялось практически неосуществимым, определение «практической неосуществимости» не было приведено, в результате чего было не ясно, какой должна быть степень затруднений;
- интерпретация ПКИ-8 требовала от компании, впервые применяющей МСФО, использовать две разные редакции одного и того же стандарта в том случае, если новая редакция была введена в периодах, представленных в первой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, и в новой редакции стандарта содержался запрет ретроспективного применения;
- интерпретация ПКИ-8 не содержала четких положений в отношении того, следует ли компании, впервые применяющей МСФО, использовать суждения задним числом при принятии решений о признании и оценке ретроспективно;
- имела некоторая неопределенность относительно взаимосвязи Интерпретации ПКИ-8 с конкретными переходными положениями отдельных стандартов.

Несмотря на значительные усовершенствования положений Интерпретации ПКИ-8, МСФО (IFRS) 1 имеет и определенные недостатки. Во-первых, принимая во внимание тот факт, что в состав Совета по МСФО входят представители различных стран и организаций, МСФО (IFRS) 1 должен был быть составлен так, чтобы не принимать во внимание конкретные ОПБУ, ранее применявшиеся компанией, осуществляющей переход на МСФО. Одна из задач Совета по МСФО при разработке МСФО (IFRS) 1 заключалась в том, чтобы «найти решения, применимые для всех компаний независимо от их местонахождения и от того, перешла ли компания на МСФО в 2005 г. или в другое время» [МСФО (IFRS) 1.BC3]. Следовательно, исключениями в отношении первого применения МСФО могут пользоваться все компании, применяющие МСФО впер-

вые, включая случаи, когда ранее применявшиеся ОПБУ содержали аналогичные с МСФО положения. Исключения в отношении требований МСФО (IFRS) 1 позволят компании, применяющей МСФО впервые, сделать существенные корректировки во вступительном отчете о финансовом положении, составленном согласно МСФО, даже если различие между ранее применявшимися ОПБУ и МСФО незначительно. Ввиду требования об использовании одних и тех же редакций МСФО для всех периодов, представленных в первой финансовой отчетности согласно МСФО, у компании также может возникнуть необходимость в существенных корректировках.

Во-вторых, в Основе для выводов Совет по МСФО указывает, что теоретически порядок, определенный для перехода на МСФО, будет способствовать достижению сопоставимости финансовой отчетности компании за различные отчетные периоды, финансовой отчетности различных компаний, применяющих МСФО впервые, а также финансовой отчетности компаний, применяющих МСФО впервые, и компаний, уже применяющих МСФО [МСФО (IFRS) 1.BC9]. Определение приоритетности этих задач является спорным вопросом. Интерпретация ПКИ-8 в качестве приоритетной задачи определяла сопоставимость финансовой отчетности компаний, применяющих МСФО впервые, и компаний, уже применяющих МСФО. Совет по МСФО пересмотрел эту точку зрения при разработке МСФО (IFRS) 1 и принял решение, что более приоритетной задачей является достижение «сопоставимости в течение времени финансовой отчетности компании, впервые применяющей МСФО, и между различными компаниями, впервые применяющими МСФО на определенную дату; таким образом, достижение сопоставимости финансовой отчетности компаний, применяющих МСФО впервые, и компаний, уже применяющих МСФО, является второстепенной задачей» [МСФО (IFRS) 1.BC10].

2.1.3 МСФО (IFRS) 1 (в редакции 2008 г.)

При выпуске нового стандарта МСФО Совет по МСФО обычно указывает, должен ли он применяться ретроспективно или проспективно. В ряде случаев, когда Совет по МСФО считает более целесообразным перспективное применение нового МСФО, соответствующие поправки вносятся и в МСФО (IFRS) 1 [МСФО (IFRS) 1.BC14].

Стремление Совета по МСФО указать в МСФО (IFRS) 1 все правила учета в отношении первого применения новых МСФО на практике означает дополнение первоначальной редакции МСФО (IFRS) 1 с учетом стандартов и интерпретаций, выпускаемых Советом по МСФО впоследствии. Данный подход всегда ассоциировался с риском того, что сложность изложения стандарта может негативно сказаться на его практическом применении. Поэтому, по всей видимости, ни для кого не явилось неожиданностью, когда в феврале 2007 г. Совет поручил своему техническому персоналу пересмотреть структуру МСФО (IFRS) 1 и разработать соответствующий проект. Целью данного проекта было решение вопросов, появившихся в результате «многочисленных изменений МСФО (IFRS) 1,

направленных на устранение непоследовательности требований первого применения МСФО, возникающих при опубликовании новых МСФО или внесении поправок в уже опубликованные. Ввиду особой структуры МСФО (IFRS) 1 изменения такого рода делают стандарт более сложным и менее ясным. По мере возникновения необходимости внесения новых поправок в стандарт, эта проблема станет еще более острой»³.

В ноябре 2008 г. Совет по МСФО выпустил МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» (в редакции 2008 г.), который сохранил суть предыдущей редакции стандарта, но изменил его структуру [МСФО (IFRS) 1.IN2]. После выпуска новой редакции МСФО (IFRS) 1 в 2008 г. в него также вносились дополнительные изменения в рамках процесса ежегодных усовершенствований МСФО. Также в стандарт были внесены некоторые дополнительные исключения и сопутствующие поправки, обусловленные выпуском новых МСФО. Все указанные поправки рассматриваются в соответствующих разделах настоящего издания.

2.1.4 Терминология и ссылки

В настоящем издании рассматривается редакция МСФО (IFRS) 1, являющаяся обязательной к применению для отчетных периодов, начинающихся 1 января 2012 г. или после этой даты (см. п. 3.1 ниже). Любое упоминание другой редакции МСФО (IFRS) 1 будет обозначено соответствующим образом.

2.2 Цель

Принцип, лежащий в основе МСФО (IFRS) 1, заключается в том, что компания, впервые применяющая МСФО, должна составлять финансовую отчетность таким образом, как если бы она всегда применяла МСФО. Однако существует ряд исключений, допускающих или требующих, чтобы компания, применяющая МСФО впервые, отступала от этого основного правила. Цель МСФО (IFRS) 1 — обеспечить представление компанией в первой финансовой отчетности согласно МСФО и в промежуточной финансовой отчетности за часть периода, за который составлена первая финансовая отчетность согласно МСФО, высококачественной финансовой информации, которая [МСФО (IFRS) 1.1]:

- (а) является прозрачной для пользователей и обеспечивает сопоставимость всех представленных в отчетности периодов;
- (б) представляет надлежащую основу для ведения учета в соответствии с МСФО;
- (в) может быть получена с затратами, не превышающими выгоды.

Пользователи должны помнить об этой цели, поскольку она лежит в основе многих решений, которые отражены в данном стандарте, в частности в основе различных исключений, которые предоставляют указания относительно подготовки компанией ее первой финансовой отчетности согласно МСФО.

2.3 Сфера применения и определения

2.3.1 Какая компания считается впервые применяющей МСФО?

Принимая во внимание различия в порядке учета для компаний, применяющих МСФО впервые, и компаний, уже применяющих МСФО, вопрос о том, что рассматривать в качестве первого применения МСФО, крайне важен. Стандарт определяет финансовую отчетность, впервые составленную согласно МСФО, как первую годовую финансовую отчетность компании, в которой содержится «четкое и безоговорочное заявление» о соответствии МСФО [МСФО (IFRS) 1.3, приложение A]. Иными словами, решающим фактором является то, сделала ли компания четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО в своей отчетности. Компания *не рассматривается* как применяющая МСФО впервые, если в предыдущей финансовой отчетности были допущены отступления от требований определенных стандартов МСФО (требований признания, оценки или раскрытия информации), но, несмотря на это, она сделала четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО своей отчетности. Компания, которая уже применяет МСФО при подготовке своей финансовой отчетности, не может применять МСФО (IFRS) 1 в отношении изменений в учетной политике. Вместо этого такая компания должна применять [МСФО (IFRS) 1.5]:

- требования МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки»;
- конкретные переходные положения в других МСФО.

МСФО (IFRS) 1 указывает, что финансовая отчетность компании, впервые составленная согласно МСФО, будет попадать под требования МСФО (IFRS) 1, если компания применяет МСФО и делает в такой годовой финансовой отчетности четкое и безоговорочное заявление о ее соответствии МСФО [МСФО (IFRS) 1.3]. Финансовая отчетность компании считается впервые составленной согласно МСФО и, следовательно, попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 1 в случаях, когда компания:

- «(а) представила финансовую отчетность за последний отчетный период:
 - (i) в соответствии с национальными требованиями, которые не соответствуют требованиям МСФО во всех отношениях,
 - (ii) в соответствии с МСФО во всех отношениях, за исключением того, что эта финансовая отчетность не содержала четкого и безоговорочного заявления о соответствии МСФО,
 - (iii) включающую четкое и безоговорочное заявление о соответствии некоторым, но не всем МСФО,

- (iv) согласно национальным требованиям, не соответствующим МСФО, и используя при этом некоторые отдельные стандарты МСФО для учета статей, в отношении которых не существовало национальных требований,
- (v) в соответствии с национальными требованиями с проведением сверки отдельных сумм с суммами, полученными при применении МСФО;
- (б) подготовила финансовую отчетность в соответствии с МСФО исключительно для внутреннего использования, и эта финансовая отчетность не предоставлялась собственникам компании или иным внешним пользователям;
- (в) составила комплект финансовой отчетности в соответствии с МСФО для целей консолидации, но полный комплект финансовой отчетности, соответствующий МСФО (IAS) 1 *“Представление финансовой отчетности”* (в редакции 2007 г.), подготовлен не был;
- (г) не представляла финансовую отчетность за предыдущие отчетные периоды» [МСФО (IFRS) 1.3].

Таким образом, компания, финансовая отчетность которой за последний отчетный период содержит четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО, не может рассматриваться в качестве компании, применяющей МСФО впервые. Данное положение справедливо даже в случаях, когда:

- компания выпустила финансовую отчетность, включавшую заявление о соответствии национальным ОПБУ и МСФО;
- компания выпустила финансовую отчетность, содержащую четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО, несмотря на то что заключение аудиторов в отношении этой финансовой отчетности содержало оговорки;
- компания прекращает представлять финансовую отчетность в соответствии с требованиями национальных ОПБУ, которая представлялась помимо финансовой отчетности согласно МСФО [МСФО (IFRS) 1.4].

Совет по МСФО мог бы ввести специальные требования, согласно которым компания, в значительной степени отступившая от требований МСФО, должна была бы применять МСФО (IFRS) 1. Однако Совет по МСФО пришел к заключению, что такие правила приведут к «сложности и неопределенности» [МСФО (IFRS) 1. BC5]. Помимо того, специальные требования дали бы возможность компаниям, применяющим «МСФО-лайт» (т. е. компаниям, которые не применяют МСФО во всех отношениях), возможность отступления от требований МСФО (IAS) 8 [МСФО (IFRS) 1. BC6].

Очевидно, что сфера применения МСФО (IFRS) 1 весьма регламентирована, что, как показывает нижеприведенный пример, может привести к разным вы-

водам в аналогичных ситуациях, а также решениям, не всегда поддающимся логическому объяснению.

Пример 1: Сфера применения МСФО (IFRS) 1

Компания А применила МСФО в финансовой отчетности за предыдущий отчетный период, но указала, что она «применила МСФО, за исключением Интерпретации ПКИ-12 “Консолидация — компании специального назначения”».

Компания А является компанией, применяющей МСФО впервые, так как ее финансовая отчетность не содержала безоговорочного заявления о соответствии МСФО. Наличие или отсутствие оговорок в аудиторском заключении не оказывает влияния на данный факт.

Компания Б применила МСФО в финансовой отчетности за предыдущий отчетный период и указала, что финансовая отчетность «составлена в соответствии с МСФО». Несмотря на это заявление, компания Б не применила Интерпретацию ПКИ-12.

Компания Б не является компанией, применяющей МСФО впервые, так как ее финансовая отчетность содержала безоговорочное заявление о соответствии МСФО. Компания Б не является компанией, применяющей МСФО впервые, даже в случае, если аудиторское заключение содержало оговорки.

Пример 2: Компания, применяющая национальные ОПБУ и МСФО

Компания В подготавливает два комплекта финансовой отчетности: один — в соответствии с национальными ОПБУ, другой — в соответствии с МСФО. Финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО, содержала четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО и была представлена внешним пользователям. Начиная с 2012 г. компания В прекращает представлять финансовую отчетность в соответствии с национальными ОПБУ.

Компания В не является компанией, применяющей МСФО впервые, так как ранее она уже опубликовала финансовую отчетность, содержащую четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО.

Пример 3: Повторное применение МСФО (IFRS) 1, в случае если компания не применяет МСФО в течение одного года

Финансовая отчетность компании Г за 2008 и 2009 гг. содержала четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО. Однако в финансовой отчетности за 2010 г. компания Г не сделала четкого и безоговорочного заявления о соответствии МСФО.

Компания Г будет считаться компанией, применяющей МСФО впервые, при подготовке финансовой отчетности за 2011 г., так как ее финансовая отчетность за последний отчетный период не содержала четкого и безоговорочного заявления о соответствии МСФО. Это утверждение справедливо даже несмотря на то, что до 2010 г. компания Г уже представляла финансовую отчетность, составленную в соответствии с МСФО.

В соответствии с МСФО (IFRS) 1 компания Г не должна основывать финансовую отчетность, подготовленную согласно МСФО в 2011 г., на информации, представлявшей ей в соответствии с МСФО до 2010 г. Таким образом, компания Г может применить необязательные исключения в МСФО (IFRS) 1 независимо от решения, принятого ею в первой финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО в 2008 г. Фактически компания Г не имеет права применить определенные необязательные исключения в МСФО (IFRS) 1 со ссылкой на дату перехода, которую она использовала в своей финансовой отчетности за 2008 г. (см. п. 2.3.2.А ниже).

В июле 2009 г. Совет по МСФО выпустил «Международный стандарт финансовой отчетности для компаний малого и среднего бизнеса» («МСФО для компаний малого и среднего бизнеса»), в котором указывается, что «компания может

впервые применить “МСФО для компаний малого и среднего бизнеса” только один раз. Если компания, использующая “МСФО для компаний малого и среднего бизнеса”, не применяет его в течение одного или нескольких отчетных периодов, а затем вынуждена или решает применить его снова, особые исключения, упрощения и другие требования в данном разделе не применимы в случае повторного использования этого МСФО»⁴. В отличие от «МСФО для компаний малого и среднего бизнеса», МСФО (IFRS) 1 не запрещает компании применять МСФО (IFRS) 1 более одного раза, а в некоторых случаях даже требует этого [МСФО (IFRS) 1.3(a)].

Пример 4: Первая финансовая отчетность согласно МСФО, не входящая в состав годового отчета или финансовой отчетности, требуемой законодательством

Компания Д подготовила финансовую отчетность согласно ранее применявшемуся ОПБУ за отчетный период, завершившийся 31 декабря 2010 г. В связи с первичным публичным предложением акций компания Д опубликовала проспект эмиссии, который включает в себя финансовую отчетность согласно МСФО, содержащую четкое и безоговорочное заявление о соответствии МСФО. Для целей данной финансовой отчетности, которая охватывает три отчетных периода, в качестве даты перехода на МСФО было выбрано 1 января 2008 г.

Годовой отчет (или финансовая отчетность, *требуемая законодательством*) компании Д впервые подготовлен согласно МСФО за период, завершившийся 31 декабря 2011 г.

Финансовая отчетность согласно МСФО, включенная в проспект эмиссии ценных бумаг компании Д, представляет собой первую отчетность компании, составленную в соответствии с МСФО. Компания Д не должна применять МСФО (IFRS) 1 в своей первой финансовой отчетности, подготовленной согласно МСФО, включенной в годовой отчет (или в состав финансовой отчетности, требуемой законодательством), поскольку она не является компанией, впервые применяющей МСФО. Хотя МСФО не требуют этого, компания Д может повторить информацию о переходе на МСФО в своей годовой финансовой отчетности.

Однако, если в проспект эмиссии была включена финансовая отчетность, не содержащая четкого и безоговорочного заявления о соответствии МСФО (например, комбинированная финансовая отчетность), финансовую отчетность, включенную в годовой отчет за 2011 г. (или финансовую отчетность, требуемую законодательством), необходимо подготавливать согласно МСФО (IFRS) 1. Если такая финансовая отчетность содержит только сравнительную информацию за год, завершившийся 31 декабря 2010 г., то датой перехода компании Д на МСФО будет 1 января 2010 г.

2.3.2 Когда следует применять МСФО (IFRS) 1?

Компания, представляющая свою первую финансовую отчетность, составленную согласно МСФО, является компанией, применяющей МСФО впервые [МСФО (IFRS) 1, приложение А], и должна применять при подготовке этой финансовой отчетности МСФО (IFRS) 1 [МСФО (IFRS) 1.2(a)]. Компания также должна применять МСФО (IFRS) 1 для каждой промежуточной финансовой отчетности, составленной согласно МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность», за каждый промежуточный период, представленный в ее первой финансовой отчетности, составленной согласно МСФО [МСФО (IFRS) 1.2(b)]. Таким образом, компания, применяющая МСФО впервые, не применяет МСФО (IFRS) 1 в отношении «промежуточного отчета о результатах деятельности», «пресс-