

OMF69/2009

Внутренний номер: 332381

[Varianta în limba de stat](#)

[Карточка документа](#)



Республика Молдова

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ

ПРИКАЗ №. 69

от 17.09.2009

**об утверждении Методических рекомендаций
по переходу от Национальных стандартов
бухгалтерского учета к Международным
стандартам финансовой отчетности**

Опубликован : 09.10.2009 в Monitorul Oficial Nr. 153-154 статья № : 693

Во исполнение положений Закона о бухгалтерском учете № 113-XVI от 27 апреля 2007 года (Официальный Монитор, № 90-93/399 от 29.06.2007 года) и постановлений Правительства № 238 от 29 февраля 2008 года «О применении Международных стандартов финансовой отчетности на территории Республики Молдова» (Официальный монитор, № 47-48/302 от 7.03.2008 года), № 1507 от 31 декабря 2008 года «Об утверждении Плана развития бухгалтерского учета и аудита в корпоративном секторе на 2009-2011 годы» (Официальный монитор, № 10-11/31 от 23.01.2009 года) ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить Методические рекомендации по переходу от Национальных стандартов бухгалтерского учета к Международным стандартам финансовой отчетности.
2. Настоящие Рекомендации разработаны для оказания практико-методической помощи субъектам при применении МСФО 1 “Применение международных стандартов финансовой отчетности впервые”.

ЗАМ. МИНИСТРА ФИНАНСОВ

Виорел ДАНДАРА

№ 69. Кишинэу, 17 сентября 2009 г.

Утверждены
Приказом министра финансов
№ 69 от 17.09.2009 г.

**Методические рекомендации по переходу от
Национальных стандартов бухгалтерского учета
к Международным стандартам финансовой отчетности**

Введение

1. Методические рекомендации по переходу от Национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ) к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) (далее - Рекомендации) разработаны на основании положений Закона о бухгалтерском учете № 113-XVI от 27 апреля 2007 года, Плана развития бухгалтерского учета и аудита в корпоративном секторе на 2009-2011 годы, утвержденного Постановлением Правительства РМ № 1507 от 31 декабря 2008 года и МСФО 1 “Первое применение международных стандартов финансовой отчетности”.

2. Настоящие Рекомендации не заменяют МСФО и не превалируют над их положениями, а предназначены для оказания практико-методической помощи субъектам Республики Молдова в применении МСФО 1.

Настоящие Рекомендации регулируют порядок корректировки разниц между положениями НСБУ и МСФО в бухгалтерском учете. Корректировки разниц в налоговых целях осуществляются в соответствии с положениями Налогового кодекса.

Цель

3. Цель настоящих Рекомендаций заключается в разъяснении порядка перехода к МСФО и раскрытия информации, относящейся к составлению и представлению первой финансовой отчетности по МСФО.

Сфера действия

4. Настоящие Рекомендации применяются ко всем субъектам, которые принимают МСФО впервые, то есть составляют и представляют первую финансовую отчетность по МСФО. Они, как правило, включают субъектов, которые:

- не составляли финансовую отчетность по МСФО до переходного периода;
- в последней финансовой отчетности заявили о ее соответствии только с некоторыми, но, не со всеми МСФО;
- представили финансовую отчетность по МСФО без включения четкого заявления о ее соответствии с МСФО;
- составили финансовую отчетность по МСФО, которая была использована только для внутренних целей, без представления собственникам или другим внешним пользователям;
- составили пакет финансовой отчетности в соответствии с МСФО с целью консолидации, без составления полного комплекта финансовой отчетности как определено в Международном стандарте бухгалтерского учета (МСБУ) 1.

5. Настоящие Рекомендации применяются для составления и представления, как годовой финансовой отчетности, так и промежуточной (полугодовой) финансовой отчетности за ту часть периода, которая включается в первую годовую финансовую отчетность по МСФО.

6. Настоящие Рекомендации не распространяются на субъектов, которые уже применяют МСФО, то есть, которые до переходного периода составили финансовую отчетность, в которой четко и безоговорочно заявили, что данная отчетность соответствует требованиям МСФО.

Определения

7. В настоящих Рекомендациях используемые определения означают:

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) - стандарты и интерпретации, принятые Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB). Они включают:

- (a) Международные стандарты финансовой отчетности;
- (b) Международные стандарты бухгалтерского учета, и
- (c) Интерпретации, разработанные Комитетом по интерпретации международной финансовой отчетности (КИМФО) или бывшим Постоянным комитетом по интерпретации стандартов (ПКИ).

Дата перехода на МСФО – начало наиболее раннего периода, за который субъект представляет полную сравнительную информацию согласно требованиям МСФО в первой финансовой отчетности

по МСФО.

Субъект, который принимает МСФО впервые - субъект, который представляет свою первую финансовую отчетность по МСФО.

Вступительный бухгалтерский баланс по МСФО – бухгалтерский баланс субъекта (опубликованный или неопубликованный), составленный на дату перехода на МСФО.

Первая отчетная дата - конец самого последнего периода, охватываемого первой годовой или промежуточной финансовой отчетностью по МСФО.

Первая финансовая отчетность по МСФО - первая годовая финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями МСФО, в которой субъект четко и безоговорочно заявляет о ее соответствии с МСФО.

Условная первоначальная стоимость – условная стоимость, используемая в качестве замены для стоимости или амортизированной стоимости на определенную дату. Последующая амортизация предполагает, что субъект первоначально признал актив или обязательство на определенную дату и его стоимость тогда была равна его условной первоначальной стоимости.

Справедливая стоимость – стоимость, на которую актив может быть обменен или погашено обязательство между заинтересованными и осведомленными сторонами по сделке, осуществляемой в объективных условиях.

8. В настоящих Рекомендациях используется терминология из МСФО и других международных правил бухгалтерского учета. Расхождения между определениями, содержащимися в национальных и международных правилах бухгалтерского учета, приведены в приложении 1.

Этапы перехода от НСБУ к МСФО

9. Переход от НСБУ к МСФО должен включать следующие основные этапы:

- установление даты перехода на МСФО и первой отчетной даты;
- определение различий между существующей учетной политикой и той, которая предусмотрена МСФО, выбор учетной политики и разработка плана счетов в соответствии с требованиями МСФО;
- составление вступительного бухгалтерского баланса по МСФО, в том числе:
 - определение различий, относящихся к признанию активов и обязательств;
 - определение расхождений, относящихся к оценке активов и обязательств путем (1) принятия решений по применению/неприменению одной или нескольких из необязательных исключений и (2) применение обязательных исключений, относящихся к ретроспективному применению требований некоторых МСФО;
- корректировка разниц между НСБУ и МСФО, относящихся к признанию и оценке активов и обязательств;
- сверка элементов из первой финансовой отчетности по МСФО;
- представление информации в первой финансовой отчетности по МСФО.

Дата перехода на МСФО и первая отчетная дата

10. Дата перехода на МСФО и первая отчетная дата устанавливается каждым субъектом в соответствии с действующим законодательством и МСФО 1. Например, для субъектов публичного интереса датой перехода на МСФО является 1 января 2009 года, а первая отчетная дата полного комплекта финансовой отчетности - 31 декабря 2010 года.

11. Дата перехода на МСФО является началом сопоставимого периода, включенного в первый комплект финансовой отчетности, составленной по МСФО. В соответствии с МСБУ 1 минимальное требование к сопоставимому периоду составляет 1 год.

12. Принимая во внимание положения параграфов 10 и 11 настоящих Рекомендаций, для субъектов, которые осуществляют переход на МСФО, начиная с 1 января 2009 года, сопоставимым периодом считается 1 января 2009 года – 31 декабря 2009 года. Таким образом, первой финансовой отчетностью по МСФО этих субъектов будет финансовая отчетность за 2010 год.

13. Требование составления и представления финансовой отчетности согласно МСФО за финансовый год, который истекает 31 декабря 2010 года, должно быть соблюдено как субъектами, для которых датой перехода на МСФО является 1 января 2009 года, так и субъектами, которые уже

применяют МСФО. На первую отчетную дату эти субъекты составят и представят только один комплект финансовой отчетности, а именно финансовую отчетность по МСФО, отказавшись от комплекта финансовой отчетности согласно НСБУ. Также в течение периода 1 января 2009 года – 31 декабря 2009 года данные субъекты составят и представят финансовую отчетность согласно НСБУ.

14. Дополнительно к годовой финансовой отчетности действующее законодательство требует от субъектов публичного интереса представления промежуточной финансовой отчетности. Эти субъекты составят и представят первую промежуточную финансовую отчетность на 30 июня 2010 года на основании требований МСБУ 34.

Учетная политика и план счетов

15. В случае перехода на МСФО субъект должен разработать и применить собственную учетную политику и план счетов.

16. Учетная политика разрабатывается на основе МСФО, которые действуют на территории Республики Молдова на отчетную дату. Субъект не должен применять разные версии МСФО, действовавшие ранее. Перечень МСФО, принятых приказом министра финансов № 109 от 19 декабря 2008 года и действующих на территории Республики Молдова на 1 января 2009 года, представлен в приложении 2.

17. Субъект должен использовать одну и ту же учетную политику для расчета показателей вступительного бухгалтерского баланса и сравнительной информации, относящихся к периодам, представленным в первой финансовой отчетности по МСФО.

18. В случае составления финансовой отчетности по МСФО учетная политика должна быть применена таким образом, чтобы считалось, что финансовая отчетность всегда была подготовлена в соответствии со стандартами и интерпретациями, которые были в действии для периода, в котором они применялись впервые. Поэтому, когда МСФО принимаются впервые, субъект применяет ретроспективно положения стандартов и интерпретаций, действующие на отчетную дату для всех периодов, включенных в первую финансовую отчетность. Следовательно, субъекты, принимающие МСФО впервые, должны применять ту же учетную политику, как при составлении вступительного бухгалтерского баланса, так и в течение периодов, включенных в первую финансовую отчетность по МСФО. С целью соблюдения вышеуказанного требования данные субъекты могут применять положения МСФО, которые уже были разработаны, однако вступают в действие на отчетную дату с условием, что данные стандарты предусматривают досрочное применение.

Рекомендации по переходу, содержащиеся в некоторых МСФО (рекомендации, относящиеся к применению стандарта впервые) и рекомендации МСБУ 8, касающиеся изменений учетной политики, могут использоваться только субъектами, которые уже применяют МСФО и не применяются субъектами, которые принимают МСФО впервые. Эффект изменений учетной политики для субъектов, принимающих МСФО впервые, признается во вступительном бухгалтерском балансе по МСФО непосредственно в составе собственного капитала.

19. План счетов разрабатывается каждым субъектом самостоятельно и должен обеспечить сбор информации, необходимой для расчета показателей финансовой отчетности по МСФО.

20. Учетная политика и план счетов должны быть утверждены органом (лицом), ответственным за ведение бухгалтерского учета и финансовую отчетность в соответствии с действующим законодательством.

21. В сопоставимый период субъект применяет две учетные политики и два плана счетов, которые основываются соответственно на положениях НСБУ и МСФО.

Вступительный бухгалтерский баланс по МСФО

22. Субъекты, которые принимают МСФО впервые, должны применять МСФО 1 только для:

- первого комплекта годовой финансовой отчетности, составленного согласно требованиям МСФО и
- промежуточной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями МСБУ 34, которая является частью периода, охваченного первым комплектом годовой финансовой отчетности по МСФО.

23. Субъект при составлении первой финансовой отчетности по МСФО должен подготовить вступительный бухгалтерский баланс на дату перехода на МСФО, например, для субъектов публичного интереса – вступительный бухгалтерский баланс должен быть составлен на 1 января 2009 года.

24. Вступительный бухгалтерский баланс должен быть составлен согласно положениям МСФО 1 с ретроспективным применением информации, принимая во внимание некоторые исключения, описанные в параграфах 31-67 настоящих Рекомендаций. Вступительный бухгалтерский баланс не должен быть включен в первый полный пакет финансовой отчетности по МСФО.

25. Составление вступительного бухгалтерского баланса по МСФО должно включать следующие этапы:

- идентификация различий относительно признания активов и обязательств между используемой учетной политикой согласно НСБУ и учетной политикой согласно МСФО;
- идентификация различий в оценке активов и обязательств между используемой учетной политикой согласно НСБУ и учетной политикой согласно МСФО;
- корректировка различий между НСБУ и МСФО относительно признания и оценки активов и обязательств.

26. Субъект, который принимает МСФО впервые, должен сравнить учетную политику, разработанную на основании НСБУ с требованиями МСФО, и выявить различия между ними. Основные различия будут относиться к признанию и оценке активов и обязательств.

Определение разниц относительно признания активов и обязательств

27. Для выявления разниц, связанных с признанием активов и обязательств, субъекты должны изучить все свои активы и обязательства на дату перехода на МСФО, независимо от того, должны быть они или нет отражены в бухгалтерском балансе согласно требованиям НСБУ и:

- признать все активы и обязательства, отвечающие критериям признания согласно требованиям МСФО;
- исключить элементы активов и обязательств, признание которых не разрешается МСФО;
- переклассифицировать элементы, признанные в НСБУ как один вид актива, обязательства или компонента собственного капитала, а в МСФО они считаются как другой вид актива, обязательства или компонента собственного капитала.

28. Активы и обязательства, отраженные в последнем балансе, составленном на основании требований НСБУ до даты перехода на МСФО (например, для субъектов публичного интереса – 31 декабря 2008 года) и которые соответствуют требованиям МСФО, а также активы и обязательства, которые не были включены в соответствующий баланс, но которые должны быть признаны согласно МСФО – будут включаться во вступительный бухгалтерский баланс путем использования трансформационной таблицы.

Примеры активов и обязательств, которые могут быть признаны согласно требованиям МСФО дополнительно к требованиям НСБУ:

- отклонение между справедливой стоимостью займов, полученных от материнского предприятия (акционер) с процентной ставкой ниже чем рыночная
- расходы на эмиссию капитала
- производные финансовые инструменты

29. Активы и обязательства, которые были отражены в последнем балансе, составленном на основании требований НСБУ до даты перехода на МСФО, однако которые не соответствуют требованиям признания по МСФО - не будут включены во вступительный бухгалтерский баланс по МСФО.

Примеры активов и обязательств, которые не признаются согласно требований МСФО:

- *организационные расходы*
- *резервы для покрытия затрат на ремонт*
- *инвестиции в дочерние предприятия (они консолидируются согласно МСБУ 27 за исключением случая когда выполняются условия, предусмотренные параграфом 10 МСБУ 27)*
- *малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (в зависимости от срока использования и значимости индивидуальной стоимости)*

30. Активы и обязательства, отраженные в последнем балансе, составленном на основании требований НСБУ до даты перехода на МСФО, которые не отвечают критериям признания, установленные МСФО, - будут переклассифицированы и включены во вступительный бухгалтерский баланс путем использования трансформационной таблицы.

Примеры активов и обязательств, которые должны быть переклассифицированы:

- *долгосрочные материальные активы предназначенные для передачи в операционный лизинг (операционная аренда)*
- *авансы выданные, относящиеся к долгосрочным материальным активам*
- *долгосрочные материальные активы предназначенные для продажи*

Определение разниц, относящихся к оценкам активов и обязательств

31. МСФО 1 предусматривает ретроспективное применение стандартов и интерпретаций. Также МСФО 1 устанавливает некоторые факультативные (необязательные) и обязательные исключения от ретроспективного применения стандартов и интерпретаций. Эти исключения обусловлены тем, чтобы избежать высоких затрат на ретроспективное применение стандартов и интерпретаций, а также и невозможностью получения информации относящейся к периодам, предшествующим переходу на МСФО.

Факультативные исключения

32. Факультативные исключения могут быть применимы полностью или частично в соответствии с решением руководства субъекта. Эти исключения относятся к:

- (a) объединению предприятий;
- (b) использованию справедливой или переоцененной стоимости в качестве условной первоначальной стоимости;
- (c) вознаграждениям работникам;
- (d) накопленным разницам от пересчета в иную валюту;
- (e) комбинированным финансовым инструментам;
- (f) активам и обязательствам филиалов, ассоциированных субъектов и совместного предпринимательства;
- (g) определению ранее признанных финансовых инструментов;
- (h) платежам с использованием акций;
- (i) договорам страхования;
- (j) обязательствам по выводу объектов из эксплуатации, включенные в стоимость долгосрочных

материальных активов;

(k) лизинговым контрактам;

(l) оценке по справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств при первоначальном признании;

(m) учету финансового актива или нематериального актива в соответствии с требованиями КИМФО 12.

Объединение предприятий

33. Все филиалы (дочерние предприятия), которые контролируются материнским предприятием, должны быть консолидированы во вступительном бухгалтерском балансе по МСФО материнского предприятия. Требования МСБУ 27 и ПКИ 12 должны применяться для определения, если дочерние предприятия будут рассматриваться как филиалы или другой вид объединения предприятий. Не существует исключений при применении МСБУ 27 и ПКИ 12. Филиалы, которые были исключены из консолидации согласно НСБУ, должны быть консолидированы по принципу, что филиал переходит на МСФО в то же время, что и материнское предприятие.

34. Субъект не обязан пересматривать (пересчитывать) объединения предприятий, которые были признаны в соответствии с НСБУ до перехода на МСФО. В этом случае:

- классификация объединения как приобретение или единица интересов не изменяется;
- активы и обязательства, приобретенные в процессе объединения предприятий, признаются во вступительном бухгалтерском балансе по МСФО материнской компании на дату перехода на МСФО, за исключением случаев, когда МСФО не разрешают их признания;
- активы и обязательства, которые в последующем оцениваются по справедливой стоимости в соответствии с МСФО, пересчитываются по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО;
- все корректировки, которые вытекают из выше изложенного, признаются как элемент собственного капитала, за исключением случаев, когда нематериальные активы не признаются и корректировки, относящиеся к ним, отражаются в гудвилле.

35. В случае, когда материнское предприятие не консолидировало филиал согласно НСБУ, оно должно его консолидировать на дату перехода на МСФО. В этом случае активы и обязательства, которые не были консолидированы, признаются в консолидированном вступительном бухгалтерском балансе по МСФО материнского предприятия, только если они будут признаны в индивидуальном балансе филиала согласно МСФО. С этой целью материнское предприятие должно применить следующие правила оценки активов и обязательств филиала:

(1) существуют активы и обязательства, которые оценены по справедливой стоимости согласно МСФО. Все эти активы и обязательства должны быть оценены по справедливой стоимости, в том числе и на дату перехода на МСФО. Корректировки, которые возникают в результате оценки по справедливой стоимости и стоимости согласно НСБУ, должны быть включены в состав собственного капитала;

(2) прочие активы и обязательства оцениваются по себестоимости согласно МСФО. После объединения предприятий балансовая стоимость таких активов и обязательств согласно НСБУ будет их условной первоначальной стоимостью согласно МСФО. С этой целью:

(a) переоценки по справедливой стоимости в соответствии с НСБУ не будут аннулированы или перетрактованы. Справедливая стоимость актива или обязательства, признанная в соответствии с НСБУ, при приобретении становится условной первоначальной стоимостью согласно МСФО;

(b) в случае, когда метод единицы интереса был применен на дату приобретения, условной первоначальной стоимостью будет считаться балансовая стоимость из регистров филиала на дату приобретения;

(c) балансовая стоимость других материальных и нематериальных активов не будет скорректирована, за исключением случаев, когда они должны быть обесценены согласно МСБУ 36 или когда амортизация, начисленная согласно НСБУ и МСФО, существенно различается.

36. Балансовая стоимость гудвилла, признанная согласно НСБУ, на дату перехода на МСФО корректируется следующим образом:

(а) увеличивается на стоимость нематериальных активов, которые признаются впервые согласно МСФО;

(б) уменьшается на стоимость нематериальных активов, которые были признаны согласно НСБУ, но которые не признаются согласно МСФО;

(с) увеличивается (уменьшается) на условные суммы, которые влияют на стоимость приобретения филиала.

37. Субъекты обязаны применить МСБУ 36 для тестирования гудвилла на предмет обесценения на дату перехода на МСФО, независимо от того существует или нет какие-либо указания того, что гудвилл может быть обесценен. Все убытки от обесценения, установленные в результате тестирования на обесценение, будут отражаться в составе собственного капитала.

38. В случае, когда субъекты признали гудвилл в соответствии с НСБУ, амортизация гудвилла, отраженная по НСБУ, не сторнируется на дату перехода на МСФО.

39. Отрицательный гудвилл, признанный согласно НСБУ, корректируется во вступительном бухгалтерском балансе по МСФО путем уменьшения собственного капитала.

40. Руководство субъекта может пересмотреть ранее признанное объединение предприятий, но в таком случае, оно должно пересмотреть все другие последующие объединения.

41. В случае, когда материнское предприятие приобрело филиал с целью его продажи на дату перехода на МСФО, тогда филиал будет консолидироваться согласно требованиям МСФО 5. Такое приобретение рассматривается как прекращенная деятельность и баланс будет представлен в виде разделения активов (в том числе гудвилла) и обязательств.

Использование справедливой или переоцененной стоимости в качестве условной первоначальной стоимости

42. МСБУ 16 требует, чтобы долгосрочные материальные активы были первоначально признаны по себестоимости. Исключение МСФО 1 позволяет субъектам использовать стоимость, которая не является амортизированной стоимостью в соответствии с МСБУ 16 в качестве условной первоначальной стоимости на дату перехода на МСФО. Есть три возможных стоимости, которые могут быть использованы в качестве условной первоначальной стоимости при переходе на МСФО. Любая из этих стоимостей может быть использована для любого отдельно взятого актива и не является строго обязательным, чтобы исключение применялось ко всем долгосрочным материальным активам или их классам. Субъект может использовать в качестве условной первоначальной стоимости:

- справедливую стоимость, установленную на дату перехода на МСФО путем оценки долгосрочных материальных активов на соответствующую дату;
- стоимость долгосрочных материальных активов, переоцененную в соответствии с НСБУ на дату перехода на МСФО или раньше, которая является сопоставимой со справедливой стоимостью или их себестоимостью (амортизированная стоимость), скорректированной для отражения изменений индексирования цен. Переоцененная стоимость становится условной первоначальной стоимостью на дату переоценки. Если переоценка была проведена до даты перехода на МСФО, тогда амортизация должна применяться с даты переоценки до даты перехода на МСФО;
- справедливую стоимость, используемую в качестве условной первоначальной стоимости, которая была установлена котировками на бирже, при приватизации или в связи с другим специфическим событием, предшествующим дате перехода на МСФО.

43. Требования по использованию справедливой или переоцененной стоимости в качестве условной первоначальной стоимости применяются и к инвестиционной недвижимости и нематериальным активам.

44. Условная первоначальная стоимость отражается во вступительном бухгалтерском балансе по МСФО и используется в качестве основы для расчета амортизации и обесценения согласно требованиям соответствующих МСФО.

45. В случае приобретения долгосрочных материальных активов после 1997 года (год последней переоценки согласно постановлению Правительства) субъект может использовать суммы,

определенные согласно требованиям МСБУ на дату перехода на МСФО, при условии проведения соответствующих корректировок по мере необходимости, когда их признание и амортизация не соответствуют МСБУ 16. Например, эти основные средства были законсервированы и износ не начислялся. Основные средства, приобретенные/построенные до их переоценки в 1997 году, должны оцениваться согласно требованиям МСБУ 16 на дату перехода на МСФО.

46. МСБУ 16 разрешают оценку долгосрочных материальных активов после их первоначального признания согласно методу себестоимости или методу переоценки. Субъект должен использовать одну и ту же учетную политику для всех периодов, представленных в первой финансовой отчетности по МСФО. По долгосрочным материальным активам это означает, что на дату перехода на МСФО субъект должен выбрать метод последующей оценки и применить его для всех периодов, включенных в первую финансовую отчетность по МСФО. Использование справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости не обязывает субъект использовать в дальнейшем метод переоценки.

Вознаграждения работникам

47. МСБУ 19 позволяют субъектам использовать метод “коридора” при признании актуарных прибылей и убытков. Этот метод требует признания только части чистой актуарной прибыли и убытка, которая превышает лимит 10% от активов или обязательств пенсионного плана, признанных в балансе на счете прибыли и убытков и отложенного остатка. Исключение МСФО 1, относящееся к вознаграждениям работников, позволяет субъектам признавать все накопленные актуарные прибыли и убытки на дату перехода на МСФО.

Накопленные разницы от пересчета в иную валюту

48. Накопленные разницы от пересчета в иную валюту представляют собой разницы, возникающие от чистых иностранных инвестиций. Согласно МСБУ 21 эти разницы классифицируются как отдельный компонент собственного капитала и, в последующем, признаются как доходы и расходы при отчуждении иностранной инвестиции. Исключение, предусмотренное МСФО 1, не обязывает субъектов придерживаться требований МСБУ 21 по классификации указанных разниц как отдельного элемента собственного капитала до даты перехода на МСФО и отражения разниц от пересчета в иную валюту в отчете о прибылях и убытках при отчуждении инвестиции. Это освобождение действительно только для накопленных разниц от пересчета в иную валюту, возникших до даты перехода на МСФО. Далее данные разницы должны быть отражены в соответствии с МСБУ 21.

Комбинированные финансовые инструменты

49. Согласно МСБУ 32 субъекты должны разделить сложные финансовые инструменты на отдельные компоненты собственного капитала и финансовые обязательства. МСФО 1 позволяют не отделять компонент финансового обязательства от собственного капитала, если на дату перехода на МСФО компонент обязательств уже погашен.

Активы и обязательства филиалов, ассоциированных субъектов и совместного предпринимательства

50. Филиал, который принимает МСФО позже, чем материнское предприятие, может оценивать свои активы и обязательства по балансовой стоимости, которая была бы включена в консолидированную финансовую отчетность материнского предприятия или применить МСФО 1 на дату перехода на МСФО. Балансовая стоимость из консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия корректируется для того, чтобы исключить корректировки от объединения и корректировки, возникшие в результате приобретения филиала.

51. Материнское предприятие, которое принимает МСФО позже, чем ее филиалы, должно оценить активы и обязательства филиала, который уже применяет МСФО, используя данные филиала, отраженные в его индивидуальной финансовой отчетности. Материнское предприятие может скорректировать суммы, отраженные филиалом для консолидации и корректировки, возникшие в результате приобретения филиала материнским предприятием.

Определение ранее признанных финансовых инструментов

52. МСБУ 39 позволяют, чтобы ранее признанный финансовый инструмент был классифицирован

как финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости посредством отчета о прибылях и убытках или финансовый актив должен классифицироваться как предназначенный для продажи. МСФО 1 позволяют субъектам классифицировать существующие финансовые активы и финансовые обязательства тогда, когда МСБУ 32 и МСБУ 39 применяются впервые.

Платежи с использованием акций

53. Субъект поощряется, но не обязывается применять МСФО 2, касающиеся платежей с использованием акций.

Договоры страхования

54. МСФО 1 разрешают субъектам применять переходные положения МСФО 4.

Обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в стоимость долгосрочных материальных активов

55. IFRIC 1 требует перспективного подхода к отражению обязательств по выводу объектов из эксплуатации. Изменения в обязательствах отражаются как увеличение (уменьшение) балансовой стоимости соответствующего актива (за исключением, когда не получается отрицательный актив) и результат амортизируется в течение оставшегося срока полезного использования. Субъекты могли учитывать такие обязательства разными способами согласно положениям МСБУ, которые могут отличаться от КИМФО 1. Факультативное исключение от полного применения МСФО позволяет субъектам упростить эту процедуру, выполняя следующие действия:

- оценить обязательство в соответствии с МСБУ 37 на дату перехода на МСФО;
- в той мере, в которой обязательство входит в область применения КИМФО 1, оценить стоимость, которая была бы включена в стоимость соответствующего актива тогда, когда обязательство возникло впервые. Она рассчитывается путем дисконтирования обязательства на ту же дату, используя наиболее оптимальные оценки исторической ставки дисконтирования, скорректированной в зависимости от риска, которая была бы применима к этому обязательству на протяжении действующего периода;
- рассчитать накопленную амортизацию для дисконтированной суммы с даты перехода на МСФО на основе текущей оценки срока полезного использования актива и используя метод амортизации, утвержденный субъектом согласно МСФО.

Лизинговые контракты

56. Субъекты могут применять переходные положения IFRIC 4.

Оценка по справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств при первоначальном признании

57. МСФО 1 позволяют субъектам применять исключения от требований МСБУ 39, относящиеся к оценке по справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств при их первоначальном признании.

Учет финансового актива или нематериального актива в соответствии с требованиями КИМФО
12

58. Субъекты могут применить переходные положения IFRIC 12.

Обязательные исключения

59. В соответствии с МСФО 1 обязательные исключения запрещают ретроспективное применение некоторых положений других стандартов и интерпретаций относительно:

- (a) прекращения признания (исключения) финансовых активов и финансовых обязательств;
- (b) учета хеджирования рисков;
- (c) оценки, примененной до даты перехода на МСФО;
- (d) активов, классифицированных как предназначенные для продажи, и прекращенной деятельности.

Прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств

60. Согласно МСФО 1 требования по прекращению признания по МСБУ 39 должны применяться перспективно к операциям, которые имели место после 1 января 2004 года. Если субъект прекращает

признание производных финансовых активов или обязательств согласно НСБУ, как результат операций, которые имели место до 1 января 2004 года, он не будет признавать эти активы и обязательства на дату перехода на МСФО, только если они будут квалифицированы для признания в результате последующей операции или события.

61. Субъект может выбрать применение требований прекращения признания МСБУ 39 ретроспективно с даты по выбору субъекта, при условии что информация, необходимая для применения требований МСБУ 39, относящихся к финансовым активам и финансовым обязательствам, признание которых прекращено в результате последних операций, была получена в момент первоначального отражения в учете этих операций.

Учет хеджирования рисков

62. На дату перехода на МСФО субъекты должны оценить все производные инструменты по справедливой стоимости и исключить все отложенные прибыли и убытки, возникающие по производным инструментам, которые были учтены по НСБУ в качестве активов и обязательств. Субъекты не должны отражать во вступительном бухгалтерском балансе по МСФО отношения хеджирования рисков, которые не были квалифицированы для учета хеджирования рисков согласно МСБУ 39. Если все-таки субъект обозначил нетто-позицию в качестве элемента хеджирования рисков согласно НСБУ, он может определить отдельный элемент в рамках этой нетто-позиции в качестве элемента хеджирования рисков согласно МСФО.

63. Операции, которые имели место до даты перехода на МСФО, не должны быть оценены ретроспективно как операции хеджирования рисков.

Оценки, примененные до даты перехода на МСФО

64. Оценки, сделанные в соответствии с МСФО на дату перехода на МСФО, должны быть сопоставимыми с оценками согласно НСБУ на ту же дату, если только они не должны быть скорректированы для отражения разниц в учетной политике или, когда существуют объективные доказательства того, что эти оценки были ошибочны.

65. Информация по оценкам, сделанным в соответствии с НСБУ, полученная после даты перехода на МСФО, рассматривается аналогично событиям, порождающим корректировки после отчетной даты согласно требованиям МСБУ 10.

66. Субъекты могут быть вынуждены провести оценки на дату перехода на МСФО, которые не были предусмотрены НСБУ на эту дату.

Параграфы 64-66 настоящих Рекомендаций применяются как к вступительному бухгалтерскому балансу по МСФО, так и к сопоставимому периоду, представленному в первой финансовой отчетности по МСФО.

Активы, классифицированные как предназначенные для продаж, и прекращенная деятельность

67. Субъект, который обладает долгосрочными активами, отвечающими критериям признания, как предназначенные для продажи, и деятельность, которая отвечает критериям классификации в качестве прекращенной, должен применить положения МСФО 5.

Корректировка разниц между НСБУ и МСФО относительно признания и оценки активов и обязательств

68. Разницы, возникающие между требованиями НСБУ и МСФО относительно признания и оценки активов и обязательств, выражаются в корректировках, которые отражаются в собственном капитале (бухгалтерском балансе) или в текущих доходах и расходах (отчет о прибыли и убытках).

69. Любая корректировка, возникающая из-за различий между НСБУ и МСФО на дату перехода на МСФО, считается корректировкой собственного капитала. Такие корректировки возникают в результате операций и событий, которые имели место до даты перехода на МСФО. Как следствие, субъекты, которые принимают МСФО, впервые будут учитывать такие корректировки на дату перехода на МСФО посредством увеличения (уменьшения) собственного капитала.

Пример.

На дату перехода на МСФО субъект принимает решение отразить во вступительном бухгалтерском балансе основные средства по переоцененной стоимости, признанной условной первоначальной стоимостью. Разница между стоимостью основных средств, определенной согласно НСБУ и МСФО, возникающая в результате этого решения, учитывается на дату перехода на МСФО посредством собственного капитала и отражается в балансе.

70.

Корректировки, которые вытекают из разниц между НСБУ и МСФО, возникающие в течение сопоставимого периода, например, в течение периода 1 января 2009 года - 31 декабря 2009 года, учитываются как текущие доходы и расходы и отражаются в отчете о прибыли и убытках.

Пример.

Используя данные примера представленного в параграфе 69, предположим, что в течении сопоставимого периода (1 января 2009 года – 31 декабря 2009 года) субъект будет амортизировать основные средства. Разница, относящаяся к амортизации, определяемой в соответствии с НСБУ (т.е. сумма, рассчитанная на основе переоцененной стоимости) и амортизации исчисляемой согласно МСФО (т.е. сумма рассчитанная из переоцененной стоимости, признанной условной первоначальной стоимостью) отражается, в зависимости от случая, как доходы и расходы текущего отчетного периода в отчете о прибыли и убытках.

Сверка элементов в первой финансовой отчетности по МСФО

71. Субъекты, которые принимают МСФО впервые, должны предоставить информацию о влиянии процесса перехода от НСБУ к МСФО на финансовую позицию (бухгалтерский баланс), финансовые результаты (отчет о прибыли и убытках) и, при необходимости, на движение денежных средств. Данная информация позволит пользователям финансовой отчетности понять корректировки, сделанные субъектом в процессе перехода на МСФО.

72. Влияние, упомянутое в параграфе 71 настоящих Рекомендаций, учитывается по-разному в зависимости от периода, который подвергался влиянию:

- корректировки между НСБУ и МСФО, возникшие на дату составления вступительного бухгалтерского баланса по МСФО (например, на 1 января 2009 года), учитываются путем корректировки собственного капитала и отражаются в бухгалтерском балансе;
- корректировки между НСБУ и МСФО, возникшие в течение сопоставимого периода (например, в течение 2009 года), учитываются путем корректировки доходов и расходов и отражаются в отчете о прибыли и убытках.

73. Влияние перехода от НСБУ к МСФО должно быть представлено в первой финансовой отчетности по МСФО в виде сверок, которые включают:

- сверку собственного капитала согласно НСБУ с собственным капиталом согласно МСФО как на дату перехода (например, 1 января 2009 года) так и на конец сопоставимого периода (например, 31 декабря 2009 года);
- сверку прибыли и убытков согласно НСБУ для сопоставимого периода с прибылью и убытками по МСФО за тот же период, и
- сверку движения денежных средств согласно НСБУ с движением денежных средств в соответствии с МСФО на конец сопоставимого периода.

74. Информация, которая должна быть включена в сверки, перечисленные в параграфе 73 настоящих Рекомендаций, может быть получена путем разработки трансформационной таблицы. Не существует единого метода перевода финансовой отчетности по НСБУ в финансовую отчетность по МСФО. Для каждого отдельного субъекта процесс перевода зависит от ряда факторов, таких как:

- применяемая учетная политика;
- особенности организации бухгалтерского учета;
- необходимый уровень детализации финансовой отчетности (в значительной степени зависит от пользователей финансовой отчетности, которые могут потребовать дополнительного представления информации в объяснительных записках);
- специфика деятельности субъекта т.д.

75. Процесс трансформации финансовой отчетности может быть разделен на три основные процедуры:

- 1) разработка форм бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках на основании требований МСБУ 1;
- 2) перенос данных из бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках, составленных по НСБУ в формы бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках в соответствии с МСФО;
- 3) разработка форм отчета о движении денежных средств и отчета об изменении собственного капитала.

Процедура 1.

Разработка форм бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках на основании требований МСБУ 1.

76. В рамках этой процедуры устанавливаются минимальные показатели отчетности, которые должны быть отражены в финансовой отчетности. МСБУ 1 не предусматривают единых форм бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках. Каждый субъект разрабатывает свою форму отчетности, учитывая следующие положения МСБУ 1:

- для бухгалтерского баланса элементы могут быть сгруппированы в зависимости от периода (т.е. долгосрочные и краткосрочные) или в зависимости от ликвидности;
- для отчета о прибыли и убытках элементы могут быть сгруппированы по характеру или по назначению расходов.

Примеры форм бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках, разработанных на основании МСБУ 1, приведены в приложении 3.

Процедура 2.

Перенос данных из бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках, составленных по НСБУ в формы бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках в соответствии с МСФО.

77. Перенос каждого показателя из формы отчетности в соответствии с НСБУ в формы по МСФО предусматривает проведение целого ряда корректировок, относящихся к признанию и оценке активов и обязательств, которые были описаны в параграфах 68-70, относящихся к признанию и оценке активов и обязательств. С практической стороны, данный перенос является наиболее эффективным, когда он осуществляется в следующей последовательности:

- изначально определяются различия в признании (переклассификация и исключение активов и обязательств), определяются корректировки, относящиеся к этим различиям, и на основании этих корректировок показатели переносятся из формы по НСБУ в форму по МСФО;
- затем определяются различия в оценке данных показателей, устанавливаются и вносятся корректировки, относящиеся к этим различиям.

78. Перевод данных осуществляется посредством составления трансформационных таблиц, которые обеспечивают связь между финансовыми отчетами по НСБУ и финансовыми отчетами по МСФО. Трансформационные таблицы служат основой для разработки сверок и не подлежат представлению в первой финансовой отчетности по МСФО.

79. Трансформационные таблицы должны быть составлены для бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках, потому что их показатели подлежат преобразованию. Показатели отчета о движении денежных средств и отчета об изменении собственного капитала определяются на основе показателей бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках уже переведенных.

80. Трансформационные таблицы составляются на основе информации из оборотного баланса, бухгалтерских регистров и/или первичных документов.

81. Как правило, осуществляется прямое преобразование путем переноса остатка счетов из плана счетов по НСБУ (применяемый до перехода на МСФО) на остатки по счетам из плана счетов по МСФО. В случае, когда в процессе трансформации имеет место разделение стоимости, отраженной на одном счете несколькими суммами, данное разделение должно сопровождаться разъяснением-комментарием. В случаях, когда корректировки в признании или оценке требуют введения новых счетов, субъект может добавить собственные счета по необходимости.

Пример.

Для перевода показателя "Основные средства" из бухгалтерского баланса составленного согласно НСБУ, который включал и основные средства переданные в операционную аренду, в балансе, составленном по МСФО необходимо предусмотреть новый счет для инвестиционной недвижимости, которая, в соответствии с МСФО, учитывается отдельно от основных средств и отражается в отдельной строке в финансовой отчетности.

Процедура 3.

Разработка форм отчета о движении денежных средств и отчета об изменении собственного капитала.

82. Формы отчета о движении денежных средств и отчета об изменении собственного капитала могут быть составлены на основании преобразованного бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках или путем прямого перевода от НСБУ к МСФО.

83. Составление отчета о движении денежных средств путем применения метода прямого преобразования является затруднительной процедурой с практической точки зрения из-за наличия большого числа различий в классификации денежных потоков. По тем же соображениям, более эффективно составить отчет об изменении собственного капитала на основании уже преобразованного баланса.

84. Порядок сверки элементов, которые необходимо представить в первой финансовой отчетности по МСФО, в общем представлен в приложении 4.

Раскрытие информации

85. Субъект, который представляет первый комплект финансовой отчетности по МСФО, должен четко заявить об этом. Дополнительно к представлениям, предусмотренным другими МСФО, субъект должен представить целый ряд информации, релевантной МСФО 1 и описанной в параграфах 86-89 настоящих Рекомендаций.

86. Информация о влиянии перехода на МСФО на финансовую позицию, финансовые результаты и на движение денежных средств представляется в форме сворок, относящихся к:

- собственному капиталу на дату перехода на МСФО и на конец сопоставимого периода;
- прибыли и убыткам за сопоставимый период;
- движению денежных средств на конец сопоставимого периода.

87. Информация об убытках от обесценения, признанных или восстановленных на дату составления вступительного бухгалтерского баланса по МСФО, должна быть раскрыта согласно положениям МСБУ 36.

88. Информация по использованию справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости должна быть представлена по каждому элементу-строке из вступительного бухгалтерского баланса по МСФО, включая общую стоимость и корректировку относительно требований по НСБУ по каждому элементу.

89. При раскрытии информации необходимо принимать во внимание тот факт, что требования МСБУ 8, относящиеся к изменениям учетной политики, не применяются к первому комплекту финансовой отчетности по МСФО.

Дата вступления в силу

90. Настоящие Рекомендации вступают в силу с даты опубликования в Официальном мониторе Республики Молдова.

**Расхождения между понятиями, используемыми в национальных
и международных правилах бухгалтерского учета**

Наименование понятий согласно правилам бухгалтерского учета	
международных	национальных
Актив с длительным циклом производства	Квалифицируемый актив
Оборотный актив	Текущий актив
Недвижимый актив	Долгосрочный актив
Взаимно контролируемая деятельность	Предпринимательская деятельность в рамках совместного контроля
Амортизация материальных активов	Износ основных средств
Вознаграждения работникам	Доходы работников
Баланс	Бухгалтерский баланс
Амортизированная стоимость	Балансовая стоимость
Затраты по займам*	Затраты по займам*
Счет прибыли и убытков	Отчет о прибыли и убытках
Совместный контроль	Общий контроль
Расходные материалы	Прочие материалы
Себестоимость	Расходы и затраты
Стоимость приобретения	Первоначальная стоимость
Текущие обязательства	Краткосрочные обязательства
Срок полезного использования	Срок эксплуатации (использования)
Наличный эквивалент	Эквивалент денежных средств
Определение стоимости	Оценка
Филиал	Дочернее предприятие (субъект)
Движение в казначействе	Движение денежных средств
Материальный актив	Долгосрочный материальный актив
Нематериальный актив*	Нематериальный актив*
Существенное влияние	Значительное влияние
Инвестиционное имущество	Инвестиционная собственность
Лизинг	Лизинг, аренда, наем
Затраты на оплату труда*	Затраты на оплату труда*
Метод себестоимости	Метод стоимости
Метод долевого участия	Метод пропорционального распределения
Наличность	Денежные средства
Период отчетности	Отчетный период
Учетные политики	Учетная политика
Валовая маржа	Валовая прибыль (убыток)
Признание*	Признание*
Минеральные ресурсы	Природные ресурсы
Ретроактивно	Ретроспективно
Отчет о движении денежных средств*	Отчет о движении денежных средств*
Отчет об изменении собственного капитала	Отчет о движении собственного капитала
Финансовая отчетность*	Финансовая отчетность*
Излишек от переоценки	Разница от переоценки
Амортизируемая стоимость	Изнашиваемая стоимость
Учетная стоимость	Балансовая стоимость

Остаточная стоимость	Предполагаемая остаточная стоимость
Справедливая стоимость	Справедливая рыночная стоимость

* Изменения в понятиях отмеченных знаком «*» касаются только названий на государственном языке.

Приложение 2

Перечень Международных стандартов финансовой отчетности, действующих на территории Республики Молдова на 1 января 2009 года

Международные стандарты финансовой отчетности

МСФО (IFRS) 1 Первое применение международных стандартов финансовой отчетности

МСФО (IFRS) 2 Платеж, основанный на акциях

МСФО (IFRS) 3 Объединения бизнеса

МСФО (IFRS) 4 Договоры страхования

МСФО (IFRS) 5 Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность

МСФО (IFRS) 6 Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов

МСФО (IFRS) 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации

МСФО (IFRS) 8 Операционные сегменты

Международные стандарты бухгалтерского учета

МСБУ (IAS) 1 Представление финансовой отчетности

МСБУ (IAS) 2 Запасы

МСБУ (IAS) 7 Отчеты о движении денежных средств

МСБУ (IAS) 8 Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки

МСБУ (IAS) 10 События после отчетной даты

МСБУ (IAS) 11 Договоры на строительство

МСБУ (IAS) 12 Налоги на прибыль

МСБУ (IAS) 16 Основные средства

МСБУ (IAS) 17 Аренда

МСБУ (IAS) 18 Выручка

МСБУ (IAS) 19 Вознаграждения работникам

МСБУ (IAS) 20 Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи

МСБУ (IAS) 21 Влияние изменений обменных курсов валют

МСБУ (IAS) 23 Затраты по займам

МСБУ (IAS) 24 Раскрытие информации о связанных сторонах

МСБУ (IAS) 26 Учет и отчетность по пенсионным планам

МСБУ (IAS) 27 Консолидированная и отдельная финансовая отчетность

МСБУ (IAS) 28 Инвестиции в ассоциированные предприятия

МСБУ (IAS) 29 Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике

МСБУ (IAS) 31 Участие в совместном предпринимательстве

МСБУ (IAS) 32 Финансовые инструменты: представление информации

МСБУ (IAS) 33 Прибыль на акцию

МСБУ (IAS) 34 Промежуточная финансовая отчетность

МСБУ (IAS) 36 Обесценение активов

МСБУ (IAS) 37 Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы

МСБУ (IAS) 38 Нематериальные активы

МСБУ (IAS) 39 Финансовые инструменты: признание и измерение

МСБУ (IAS) 40 Инвестиционное имущество

МСБУ (IAS) 41 Сельское хозяйство

Интерпретации Международных стандартов бухгалтерского учета

КИМФО (IFRIC) 1 Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах

КИМФО (IFRIC) 2 Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты

КИМФО (IFRIC) 4 Определение наличия в соглашении признаков договора аренды

КИМФО (IFRIC) 5 Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации

КИМФО (IFRIC) 6 Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке – рынке отходов электрического и электронного оборудования

КИМФО (IFRIC) 7 Применение подхода к пересчету статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО

КИМФО (IFRIC) 8 Сфера применения МСФО (IFRS) 2

КИМФО (IFRIC) 9 Повторная оценка встроенных производных инструментов

КИМФО (IFRIC) 10 Промежуточная финансовая отчетность и обесценение

КИМФО (IFRIC) 11 IFRS 2 – Операции с акциями группы и казначейскими акциями

КИМФО (IFRIC) 12 Соглашения концессии услуг

Интерпретации Международных стандартов бухгалтерского учета

ПКИ (SIC) 7 Введение евро

ПКИ (SIC) 10 Промежуточная финансовая отчетность и обесценение

ПКИ (SIC) 12 Консолидация предприятия специального назначения

ПКИ (SIC) 13 Совместно контролируемые предприятия – немонетарные вклады участников совместного предпринимательства

ПКИ (SIC) 15 Операционная аренда – стимулы

ПКИ (SIC) 21 Налоги на прибыль – возмещение переоцененных неамортизируемых активов

ПКИ (SIC) 25 Налоги на прибыль – изменения налогового статуса предприятия или его акционеров

ПКИ (SIC) 27 Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды

ПКИ (SIC) 29 Раскрытие информации – концессионные соглашения на предоставление услуг

ПКИ (SIC) 31 Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги

ПКИ (SIC) 32 Нематериальные активы – затраты на веб-сайт

Приложение 3

Наглядная структура финансовой отчетности (выписка из Пособия по внедрению МСБУ 1)

МСБУ 1 устанавливает составляющие финансовой отчетности и минимальные требования к информации, которая должна быть представлена в балансе и отчете о прибыли и убытках. Это приложение предоставляет простые примеры порядка, при котором требования МСБУ 1 относительно представления баланса и отчета о прибыли и убытках, могут быть соблюдены. Порядок представления и описания, используемые для элемента-строки, должны изменяться по мере необходимости для достоверного представления в особых обстоятельствах каждого субъекта.

Наглядный баланс, представленный в данном приложении, структурирован на текущие элементы и долгосрочные элементы. Субъекты могут использовать и другие формы баланса, при условии, что они не противоречат основным требованиям МСБУ 1.

Представлены, в наглядных целях, две формы отчета о прибыли и убытках: одна представляет классификацию расходов по их характеру, а другая – по их назначению.

Образцы, представленные в приложении не отражают все аспекты, предусмотренные МСФО. Также, Приложение не содержит полный комплект финансовой отчетности, который включают отчет о движении денежных средств, отчет об изменении собственного капитала, резюме учетной политики и объяснительные записки.

Баланс на 31 декабря 20X2 года

	20X2	20X1
(леях)		
АКТИВЫ		
Материальные активы		
Основные средства	X	X
Гудвилл	X	X
Прочие нематериальные активы	X	X
Инвестиции в ассоциированные субъекты	X	X
Другие инвестиции предназначенные для продажи	X	X
Текущие активы	X	X
Запасы	X	X
Торговая дебиторская задолженность	X	X
Прочие текущие активы	X	X
Наличность и эквиваленты наличности	X	X
Всего активов	X	X
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Собственный капитал		
Уставный капитал	X	X
Прочие резервы	X	X
Отчетный результат	X	X
Итого собственный капитал	X	X
Долгосрочные обязательства		
Долгосрочные займы	X	X
Отложенный налог	X	X
Долгосрочные резервы предстоящих расходов и платежей	X	X
Всего долгосрочных обязательств	X	X
Текущие обязательства		
Поставщики и другие подобные обязательства	X	X
Краткосрочные займы	X	X
Текущая часть долгосрочных займов	X	X
Обязательства по текущим налогам	X	X
Краткосрочные резервы предстоящих расходов и платежей	X	X
Всего текущих обязательств	X	X
Всего обязательств	X	X
Всего собственный капитал и обязательства	X	X

Отчет о прибыли и убытках за период, закончившийся 31 декабря 20X2 года

(иллюстрирует классификацию расходов по их характеру)

(в леях)

	20X2	20X1
Доходы	X	X
Прочие доходы	X	X
Изменение запасов готовой продукции и незавершенного производства	(X)	X
Продукция, проданная субъектом и капитализированная	X	X
Использованные сырье и материалы	(X)	(X)
Расходы на вознаграждения работникам	(X)	(X)
Расходы на амортизацию и обесценение	(X)	(X)
Обесценение основных средств ¹	(X)	(X)
Прочие расходы	(X)	(X)
Расходы на финансирование	(X)	(X)
Прибыль до налогообложения	X	X
Расходы по подоходному налогу	(X)	(X)
Прибыль периода	X	X

Отчет о прибыли и убытках за период, закончившийся 31 декабря 20X2 года

(иллюстрирует классификацию расходов по их назначению)

	20X2	20X1
Доходы	X	X
Себестоимость продаж	(X)	(X)
Валовая маржа	X	X
Прочие доходы	X	X
Коммерческие расходы	(X)	(X)
Административные расходы	(X)	(X)
Прочие расходы	(X)	(X)
Расходы на финансирование	(X)	(X)
Прибыль до налогообложения	X	X
Расходы по налогу на прибыль	(X)	(X)
Прибыль периода	X	X

Приложение 4

Сверка собственного капитала и счета прибыли и убытков – условный пример

Заявление о соответствии с МСФО

Финансовая отчетность субъекта за финансовый год, окончившийся 31 декабря 2010 года, была составлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и с интерпретациями к ним относящимися, принятым Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB).

Переход к МСФО

Субъект осуществил переход с Национальных стандартов бухгалтерского учета на Международные

¹ В отчете о прибыли и убытках, в котором расходы классифицируются по характеру, обесценение основных средств отражается отдельным элементом-строкой. Если расходы классифицируются по назначению, обесценение включается в расходы, относящиеся к назначению к которому они относятся.

стандарты финансовой отчетности на отчетную дату 31 декабря 2010 года. Субъект составил вступительный бухгалтерский баланс по МСФО на дату перехода на МСФО, которой является 1 января 2009 года. Финансовая отчетность за финансовый год, закончившийся 31 декабря 2010 года, представляет собой первую финансовую отчетность по МСФО и была составлена с применением МСФО 1.

Пояснения к переходу на МСФО

Для осуществления перехода от НСБУ к МСФО субъект применил множество корректировок. Пояснения по эффекту, который имел место при переходе от НСБУ к МСФО на финансовую отчетность субъекта, представлены в форме сверок и объяснительных записок к ней.

Таблицы, представленные далее, представляют сверки между НСБУ и МСФО требуемые МСФО 1 для бухгалтерского баланса на 1 января 2009 года и 31 декабря 2009 года, для отчета о прибыли и убытках для финансового года, закончившегося 31 декабря 2009 года. Для отчета о движении денежных средств не были обнаружены расхождения между НСБУ и МСФО.

Сверка собственного капитала на 1 января 2009 года и 31 декабря 2009 года

		НСБУ	Эффект перехода на МСФО	МСФО		НСБУ	Эффект перехода на МСФО	МСФО	
	<i>Примечание</i>	1.01.09		1.01.09		31.12.09		31.12.09	
		MDL	MDL	MDL		MDL	MDL	MDL	
Активы									
Основные средства	1, 2	88,010,840	26,392,000	114,402,840		98,997,051	23,557,000	122,554,051	
Нематериальные активы		1,540,560		1,540,560		1,273,320		1,273,320	
Недвижимые инвестиции	2	-	5,108,000	5,108,000			4,852,600	4,852,600	
Всего материальные активы		89,551,400		121,051,400		100,270,371		128,679,971	
Запасы		9,469,449		9,469,449		13,581,973		13,581,973	
Задолженность по торговым счетам и прочая задолженность		21,190,488		21,190,488		28,159,834		28,159,834	
Задолженность связанных сторон		1,881,381		1,881,381		943,688		943,688	
Денежная наличность и ее эквиваленты		1,419,767		1,419,767		2,566,937		2,566,937	
Всего текущие активы		33,961,085		33,961,085		45,252,432		45,252,432	
Всего активов		123,512,485		155,012,485		145,522,803		173,932,403	
Капитал и обязательства									
Капитал подписанный		(63,579,778)		(63,579,778)		(63,579,778)		(63,579,778)	
Излишек от переоценки	3	(21,301,891)	21,301,891	-		(21,301,891)	21,301,891	-	
Прочие резервы		(4,503,101)		(4,503,101)		(4,503,101)		(4,503,101)	
Отчетный результат		16,546,544	(46,651,891)	(30,105,347)		(680,518)	(43,561,491)	(44,242,009)	
Всего капитал		(72,838,226)		(98,188,226)		(90,065,288)		(112,324,888)	
Займы сопровождающиеся процентами		(9,334,947)		(9,334,947)		(9,870,650)		(9,870,650)	
Субсидии		(4,375,853)		(4,375,853)		(5,259,473)		(5,259,473)	
Всего долгосрочных обязательств		(13,710,800)		(13,710,800)		(15,130,123)		(15,130,123)	
Займы сопровождающиеся процентами		(10,379,828)		(10,379,828)		(14,560,870)		(14,560,870)	
Торговые и прочие обязательства		(16,034,435)		(16,034,435)		(12,274,587)		(12,274,587)	
Обязательства связанных сторон		(6,527,900)		(6,527,900)		(6,394,318)		(6,394,318)	
Резервы	4	-	(6,150,000)	(6,150,000)		-	(6,150,000)	(6,150,000)	
Прочие обязательства		(4,021,296)		(4,021,296)		(7,097,617)		(7,097,617)	
Всего текущих обязательств		(36,963,459)		(43,113,459)		(40,327,392)		(46,477,392)	
Всего собственного капитала и обязательств		(123,512,485)		(155,012,485)		(145,522,803)		(173,932,403)	

Примечания сверки собственного капитала на 1 января 2009 года и 31 декабря 2009 года

Примечание 1 Основные средства

Субъект решил применить факультативное исключение, разрешенное МСФО 1 и использовать справедливую стоимость основных средств на дату перехода на МСФО в качестве условной первоначальной стоимости. С этой целью, субъект переоценил свои основные средства на дату перехода и разница от переоценки составила 31 500 000 леев.

Эффект данной корректировки приводит к увеличению стоимости *Основных средств* на 1 января 2009 года и 31 декабря 2009 года на сумму разницы от переоценки одновременно с увеличением *Отчетного результата*. Также, соответствующая корректировка приведет к расчету дополнительного износа в размере 2 835 000 леев, которая уменьшает стоимость *Основных средств* и увеличивает расходы за финансовый год, который заканчивается 31 декабря 2009 года.

Примечание 2 **Инвестиционное имущество**

В соответствии с учетной политикой, разработанной на основании НСБУ активы, переданные в операционную аренду, были включены в состав основных средств. В соответствии с требованиями МСФО активы, предназначенные для передачи в операционную аренду, признаются как инвестиционное имущество. Учетная политика, разработанная на основе МСФО, предусматривает оценку инвестиционного имущества по себестоимости.

Эффект этой корректировки приводит к уменьшению *Основных средств* в сумме 5 108 000 леев на 1 января 2009 года и 31 декабря 2009 года и соответственно к увеличению *Инвестиционного имущества*. Также, данная корректировка приводит к начислению износа в сумме 255 400 леев, которая уменьшает *Инвестиционное имущество* и увеличивает расходы в финансовом году, закончившийся 31 декабря 2009 года.

Примечание 3 **Излишек от переоценки**

На 1 января 2009 года и соответственно 31 декабря 2009 года сумма 21 301 891 леев была переклассифицирована из *Разницы от переоценки долгосрочных материальных активов*, признанной согласно НСБУ в *Отчетный результат*. Данная сумма представляет собой остаток излишка от переоценки на 1 января 2009 года и 31 декабря 2009 года, которая относится к активам, которые были признаны в бухгалтерском учете на дату перехода на МСФО по условной первоначальной стоимости.

Примечание 4 **Резервы предстоящих расходов и платежей**

На основании требований НСБУ субъект не создавал резерв для судебных процедур, в которые был вовлечен. Судебные процедуры не были разрешены, однако руководство считает, что существует большая вероятность проиграть процесс и сумма убытка оценена в 6,150,000 леев. МСБУ 37 требует формирование резерва тогда, когда существует вероятность негативного результата (потери).

Эффект корректировки увеличивает сумму *Резервов* на 6 150 000 леев на 1 января 2009 года и 31 декабря 2009 года путем одновременного снижения величины *Отчетного результата*.

Примечание 5 **Отчетный результат**

Эффект вышеупомянутых корректировок на *Отчетный результат* следующий:

	Note	1.01.09	31.12.09
Основные средства	1	(31,500,000)	(28,665,000)
Излишки от переоценки	3	(21,301,891)	(21,301,891)
Резервы	4	6,150,000	6,150,000
Недвижимые инвестиции	2		255,400
Общая корректировка отчетных результатов		(46,651,891)	(43,561,491)

Сверка отчета о прибыли и убытках за 2009 год

		2009	МСФО	2009
		MDL	MDL	MDL
Доходы		(107,615,530)	0	(107,615,530)
Себестоимость продаж	1	82,503,387	2,551,500	85,054,887
Валовая прибыль		(25,112,143)	2,551,500	(22,560,643)
Административные расходы	1,2	7,661,306	538,900	8,200,206
Прочие операционные доходы		(2,093,670)	0	(2,093,670)
Прочие операционные расходы		61,514	0	61,514
Прибыль от операционной деятельности		(19,482,993)	3,090,400	(16,392,593)
Финансовые доходы		(96,327)	0	(96,327)
Финансовые расходы		2,352,258	0	2,352,258
Финансовый результат - прибыль (убыток)		2,255,931	0	2,255,931
Прибыль до налогообложения		(17,227,062)	3,090,400	(14,136,662)
Налоговые расходы		-		-
Прибыль (убыток) периода		(17,227,062)	3,090,400	(14,136,662)

Примечания по сверке отчета прибыли и убытков за 2009 год

Примечание 1 Себестоимость продаж

Себестоимость продаж больше на 2 551 500 леев согласно МСФО и представляет собой разницу от амортизации основных средств рассчитанную от переоцененной стоимости, считающейся условной первоначальной стоимостью на 1 января 2009 года. Так как 90% основных средств субъекта вовлечены в основное производство, их амортизационная стоимость отражается на себестоимости продаж (2 835 000x90%:100%).

Примечание 2 Административные расходы

Административные расходы больше на 538 900 леев согласно МСФО и представляют собой 10% разницы от амортизации основных средств рассчитанной от переоцененной стоимости, считающейся условной первоначальной стоимостью на 1 января 2009 года в сумме 283 500 леев и амортизации, рассчитанной для инвестиционного имущества в сумме 255 400 леев.