

26. РАСКРЫТИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

1. Раскрытие финансовой отчетности
 - 1.1. Представление финансовых отчетов
 - 1.2. Компоненты финансовой отчетности
 - 1.3. Структура финансовой отчетности
 - 1.4. Раскрытия в бухгалтерском балансе
 - 1.5. Раскрытия в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности
 - 1.6. Раскрытия в отчете о движении денежных средств
 - 1.7. Раскрытия нераспределенной прибыли
 - 1.8. Раскрытия в пояснительной записке
 2. Формирование учетной политики
-

1. РАСКРЫТИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ

Цель составления финансовой отчетности – представление финансового положения компании, описание проведенных операций и движения денежных средств.

Большинство внешних пользователей не имеют возможности требовать отчетность в соответствии с конкретными информационными запросами. Для того, чтобы финансовая отчетность общего назначения удовлетворяла потребности максимального числа пользователей, необходимо определить базовые требования к форме и объему представляемой информации.

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» определяет минимальные требования к содержанию финансовой отчетности и содержит ряд рекомендаций по ее структуре.

Финансовая отчетность должна обеспечивать информацию о следующих показателях компании:

- (a) активах;
- (b) обязательствах;
- (c) капитале;
- (d) доходах и расходах (прибылях и убытках);
- (e) движении денежных средств.

За подготовку и представление финансовой отчетности отвечает совет директоров или другой руководящий орган субъекта.

1.2. КОМПОНЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Полный обязательный комплект финансовой отчетности (согласно МСФО 1) включает следующие компоненты:

1. бухгалтерский баланс,
2. отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности,
3. отчет о движении денежных средств,
4. отчет об изменении капитала,
5. основные положения учетной политики и пояснительная записка.

В казахстанских Стандартах эти вопросы регламентируются Стандартом 2 – "Бухгалтерский баланс и основные раскрытия в финансовых отчетах", Стандартом 3 – "Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности" и Стандартом 4 – "Отчет о движении денежных средств".

Кроме обязательных элементов отчетности компании могут представлять финансовые обзоры руководства, в которых описываются и объясняются основные финансовые результаты деятельности компании и основные неопределенности, с которыми она сталкивается. Например:

1. изменения среды, в которой действует компания;
2. реакция компании на эти изменения и их воздействие;
3. инвестиционная политика компании, политика в области дивидендов;
4. источники финансирования компании, политика в отношении доли заемных средств, управление рисками;
5. достоинства и ресурсы компании, ценность которых не отражена в балансе.

Многие компании, помимо финансовой отчетности, представляют дополнительные отчеты, такие, как отчеты по вопросам охраны окружающей среды.

1.3. СТРУКТУРА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(а) Форма финансовой отчетности

Форма финансовой отчетности должна быть четко определена и выделена из прочей информации внутри того же опубликованного документа. Стандарты применяются только к финансовой отчетности, а не прочей информации, представленной в годовом отчете или другом документе. Важно, чтобы пользователи могли отделить информацию, подготовленную с применением Стандартов, от прочей информации.

Следующая информация должна быть четко выделена и повторяться, если это необходимо, для должного понимания представленной информации:

1. название компании или другие опознавательные признаки;
2. охватывает ли финансовая отчетность отдельную компанию или группу компаний;
3. отчетная дата или период;
4. отчетная валюта;
5. уровень точности, использованный в отчетности.
6. Финансовая отчетность часто более понятна при представлении информации в тысячах или миллионах единиц валюты.

(b) Отчетный период

Финансовая отчетность должна представляться, как минимум, ежегодно. В исключительных случаях компания может быть вынуждена или может решить изменить отчетную дату, например, после приобретения компании другой компанией с иной отчетной датой. Когда это имеет место, важно, чтобы пользователи были поставлены в известность о том, что суммы, показанные для текущего периода, и сравнительные суммы не сопоставимы, и что причина изменения отчетной даты раскрыта.

(c) Своевременность

Полезность финансовой отчетности снижается, если она не была представлена пользователям в течение приемлемого периода после отчетной даты. МСФО 1 дает срок 6 месяцев. Более конкретные предельные сроки устанавливаются национальными законами.

1.4. РАСКРЫТИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ

Активы и обязательства должны быть разбиты на долгосрочные и краткосрочные.

Баланс обязательно должен включать линейные статьи, которые представляют:

1. основные средства;
2. нематериальные активы;
3. инвестиции;
4. запасы;
5. торговая и другая дебиторская задолженность;
6. денежные средства и их эквиваленты;

7. налоговые обязательства;
8. резервы (начисленные обязательства);
9. краткосрочные обязательства;
10. долгосрочные обязательства, включающие выплату процентов;
11. долю меньшинства;
12. выпущенный капитал и резервы.

МСФО 1 не предписывает порядок или формат, в котором статьи должны представляться в балансе. Это просто перечень статей, которые настолько различны по своему характеру или функциям, что заслуживают отдельного представления в балансе.

Определенные классы основных средств могут учитываться по фактической себестоимости, или по сумме переоценки. Использование различных баз оценки для разных классов активов предполагает, что они различаются по своему характеру и функциям, и таким образом, должны представляться в качестве отдельных линейных статей.

Для каждого класса **акционерного капитала** должно раскрываться:

1. количество акций, разрешенных к выпуску;
2. количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но полностью не оплаченных;
3. номинальную стоимость акции;
4. сверку количества акций в обращении в начале и в конце года;
5. права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом акций, в том числе ограничения на распределение дивидендов и возмещение капитала;
6. акции изъятые, или принадлежащие ее дочерним или ассоциированным компаниям;
7. акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы.

Кроме этого, в балансе или в пояснительной записке необходимо раскрывать:

1. характер и цели каждого резерва в рамках собственного капитала;
2. сумма дивидендов, предложенных, но официально не утвержденных к выплате, включенная (или не включенная) в обязательства;
3. сумма любых невыплаченных дивидендов по привилегированным кумулятивным акциям.

Компания, не имеющая акционерного капитала, такая, как товарищество, должна раскрывать информацию, эквивалентную требуемой выше, показывая:

1. изменения в течение периода по каждой доле в капитале;
2. права, привилегии и ограничения, связанные с каждой долей в капитале.

Некоторые раскрытия можно сделать прямо в статьях баланса. Например, если к слову ТМЗ добавить фразу: “по наименьшей из себестоимости или рыночной стоимости”, - то это будет хорошим раскрытием. Использование раскрывающих предложений в скобках приемлемо и часто применяется.

Такие контрчета, как накопленная амортизация или резерв на сомнительные долги часто выделяются отдельной строкой под основными счетами; это означает, что они вычитаются из основных счетов.

1.5. РАСКРЫТИЯ В ОТЧЕТЕ О РЕЗУЛЬТАТАХ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Отчет о прибылях и убытках должен включать следующие линейные статьи:

- (a) реализация;
- (b) результаты операционной (основной) деятельности;
- (c) затраты по финансированию;
- (d) долю прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу участия;
- (e) расходы по налогу;
- (f) прибыль или убыток от обычной деятельности;
- (g) результаты чрезвычайных событий;
- (h) доля меньшинства;
- (i) чистая прибыль или убыток за период.

Доходы и расходы классифицируются на основе:

- ◆ характера доходов и расходов;
- ◆ на функциях расходов и доходов в рамках деятельности субъекта.

Субъекты, классифицирующие расходы по функциям, должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе расходы на амортизацию и оплату труда.

Субъект должен раскрывать сумму дивидендов на акцию (в отчете или примечаниях).

Зачастую в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности не получается подробно отразить статьи доходов и расходов. Помочь в составлении понятных и выразительных отчетов может подготовка вспомогательных Планов, в которых более детально отражаются статьи отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности. Примером может служить План общих и административных расходов. В статье отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности должна делаться ссылка на план, а в плане дается разъяснение обобщенной статьи.

1.6. РАСКРЫТИЯ В ОТЧЕТЕ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Отчет о движении денежных средств должен представлять потоки денежных средств за период, классифицируя их по операционной (используя прямой или косвенный методы), инвестиционной и финансовой деятельности.

Денежные потоки, связанные с чрезвычайными событиями, должны классифицироваться соответственно как возникающие в результате операционной, инвестиционной или финансовой деятельности, и раскрываться отдельно.

Потоки денежных средств от полученных и выплаченных процентов и дивидендов должны раскрываться раздельно.

Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств или их эквивалентов, должны исключаться из отчета. Подобные операции должны раскрываться в финансовой отчетности таким образом, чтобы они обеспечивали всю уместную информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности.

Компания должна раскрывать сумму значительных остатков денежных средств, недоступных для использования.

1.7. РАСКРЫТИЯ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ

Субъект должен предоставить, в качестве отдельной формы своей финансовой отчетности, отчет, показывающий:

1. чистую прибыль или убыток за период;
2. каждую статью доходов и расходов, прибыли и убытков, которая, согласно требованиям стандартов, признается непосредственно в капитале, и сумму таких статей;

3. кумулятивный эффект изменений в учетной политике и корректировку фундаментальных ошибок, рассматриваемую в стандартном порядке учета в МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике».

Кроме того, субъект должен предоставлять либо в этом отчете, либо в примечаниях к нему:

1. операции по изменению структуры собственного капитала и распределение дивидендов;
2. сальдо накопленной прибыли или убытка на начало периода и на отчетную дату, и изменение за период;
3. сверку между балансовой стоимостью каждого класса акционерного капитала, эмиссионного дохода и каждого резерва на начало и конец периода, с отдельным раскрытием каждого изменения.

Изменения в капитале между двумя отчетными датами отражают увеличение или уменьшение чистых активов (состояния) в течение периода в зависимости от конкретного принципа оценки, принятого и раскрываемого в финансовой отчетности. Общее изменение в капитале представляет собой суммарные прибыли и убытки (кроме операций с акционерами, таких, как внесение капитала и дивиденды), возникшие в результате деятельности компании в течение периода.

1.8. РАСКРЫТИЯ В ПОЯСНИТЕЛЬНОЙ ЗАПИСКЕ

Пояснительные записки являются неотъемлемой частью финансовых отчетов. Они проверяются внешними аудиторами и должны быть представлены, чтобы отчеты были полными.

Пояснительные записки к финансовой отчетности должны:

- (a) представлять информацию об основе подготовки отчетности и конкретной учетной политике, выбранной и примененной для значительных операций и событий;
- (b) раскрывать информацию, требуемую Стандартами, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности;
- (c) обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчетности, но необходима для достоверного представления.

Пояснительные записки должны быть представлены в упорядоченном виде. По каждой статье в балансе, отчете о прибылях и убытках и отчете о движении денежных средств должны делаться перекрестные ссылки на любую относящуюся к ней информацию в примечаниях.

Пояснительные записки к отчетности включают повествовательное описание или более подробный анализ сумм, показанных в формах отчетности, а также дополнительную информацию, которая полезна пользователям.

Записки обычно представляются в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сопоставлении ее с отчетностью других компаний:

- (a) заявление о соответствии Стандартам бухгалтерского учета;
- (b) компания ответственна за информацию, представленную в годовом отчете. Консолидированная финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета, и считается, что честно представляет все существенные результаты деятельности Компании.
- (c) информация о применяемой базе (основе) оценки и учетной политике;
- (d) Система внутреннего контроля бухучета компании поддерживается письменными процедурами и учетной политикой. В Компании имеется штат внутренних аудиторов.
- (e) вспомогательная информация для статей, представленных в форме финансовой отчетности в том же порядке, в каком представлены статьи;
- (f) прочие раскрытия, в том числе:
 - 1. условные события, договорные обязательства и прочие финансовые раскрытия;
 - 2. раскрытия нефинансового характера.

Структура записок должна сохраняться до тех пор, пока нет веских причин для ее изменения.

2. ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Учетная политика – это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Руководство компании должно выбирать и применять учетную политику таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала всем требованиям каждого из применяемых МСФО. При отсутствии конкретных требований, руководство должно вырабатывать политику, обеспечивающую представление финансовой отчетности, которая:

- (a) уместна для потребностей пользователей при принятии решений;
- (b) надежна, потому что она:
 1. достоверно представляет результаты и финансовое положение субъекта;
 2. отражает экономическое содержание событий и операций, а не только юридическую форму;
 3. нейтральна, то есть свободна от предвзятости;
 4. осмотрительна;
 5. полна во всех существенных отношениях.

Раздел учетной политики в примечаниях к финансовой отчетности должен описывать следующее:

- ◆ основу (или основы) оценки, использованную для подготовки финансовой отчетности;
- ◆ каждый конкретный вопрос учетной политики, имеющий существенное значение для правильного понимания финансовой отчетности.

В дополнение к конкретной учетной политике, используемой в финансовой отчетности, пользователям важно знать основу (основы) оценки (фактическая стоимость приобретения, восстановительная стоимость, стоимость реализации, возможная цена продажи, дисконтированная стоимость), так как они формируют основу составления финансовой отчетности в целом. Когда в финансовой отчетности используется больше одной основы оценки, например, когда переоценке подлежат только определенные долгосрочные активы, достаточно представить указание категорий активов и обязательств, к которым применяется каждая основа.

При принятии решения о раскрытии конкретной учетной политики, руководство рассматривает вопрос, будет ли раскрытие помогать пользователям в понимании способа отражения операций и событий в отчетных финансовых результатах деятельности и финансового положения

компании. Учетная политика, которую компания должна рассматривать при представлении, включает (но не ограничивается этим) следующее:

- (a) признание выручки;
- (b) принципы сведения, включая дочерние и ассоциированные компании;
- (c) объединения компаний;
- (d) совместная деятельность;
- (e) признание и амортизация материальных и нематериальных активов;
- (f) капитализация затрат о займам и других затрат;
- (g) договоры подряда;
- (h) инвестиционную собственность;
- (i) финансовые инструменты и инвестиции;
- (j) аренда;
- (k) затраты на исследования и разработки;
- (l) запасы;
- (m) налоги, в том числе отложенные налоги;
- (n) резервы;
- (o) затраты на пенсионное обеспечение;
- (p) пересчет иностранной валюты и хеджирование;
- (q) определение хозяйственных и географических сегментов и основу для распределения затрат между сегментами;
- (r) определение денежных средств и их эквивалентов;
- (s) учет инфляции;
- (t) правительственные субсидии.

Другие Международные стандарты финансовой отчетности требуют осуществления раскрытий во многих других областях учетной политики.