

Оглавление

<i>О настоящей публикации</i>	<i>vii</i>
<i>Аббревиатуры и сокращения</i>	<i>xiv</i>
<i>Выражение благодарности</i>	<i>xvi</i>
1. ИСХОДНАЯ ИНФОРМАЦИЯ	3
1.1 Введение	3
1.2 Концептуальные основы финансовой отчётности	19
2. ОБЩИЕ ВОПРОСЫ	33
2.1 Форма и состав финансовой отчётности	33
2.2 Изменения в собственном капитале	51
2.3 Отчёт о движении денежных средств	57
2.4 Оценка справедливой стоимости	79
2.5 Консолидация	195
2.6 Объединение бизнеса	313
2.7 Пересчёт из иностранной валюты	433
2.8 Учётная политика, ошибки и расчётные оценки	481
2.9 События после отчётной даты	499
2.10 Гиперинфляция	511
3. ОТЧЁТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ	533
3.1 Общие положения	533
3.2 Основные средства	545
3.3 Нематериальные активы и гудвилл	589
3.4 Инвестиционная недвижимость	623
3.5 Ассоциированные предприятия и метод долевого участия	661
3.6 Соглашения о совместном предпринимательстве	737
3.7 [Не используется]	
3.8 Запасы	787
3.9 Биологические активы	821
3.10 Обесценение нефинансовых активов	831
3.11 [Не используется]	
3.12 Резервы, условные активы и обязательства	923
3.13 Налог на прибыль	1005
4. ОТЧЁТ О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКЕ И ПРОЧЕМ СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ	1163
4.1 Общие положения	1163
4.2 Выручка	1183

4.2A	Выручка: МСФО (IFRS) 15	1269
4.3	Государственные субсидии	1311
4.4	Вознаграждения работникам	1327
4.5	Выплаты на основе акций	1445
4.6	Затраты, связанные с привлечением заёмных средств	1611
5.	ОСОБЫЕ ТЕМЫ	1625
5.1	Аренда	1625
5.2	Операционные сегменты	1703
5.3	Прибыль на акцию	1737
5.4	Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращённая деятельность	1795
5.5	Раскрытие информации о связанных сторонах	1823
5.6	Инвестиционные организации	1847
5.7	Немонетарные операции	1873
5.8	Сопутствующая информация финансового и нефинансового характера	1885
5.9	Промежуточная финансовая отчётность	1895
5.10	Раскрытие информации об участии в других предприятиях	1925
5.11	Деятельность в добывающих отраслях	1959
5.12	Концессионные соглашения о предоставлении услуг	1985
5.13	Сделки под общим контролем и формирование новых компаний	2033
6.	ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МСФО	2087
6.1	Первое применение МСФО	2087
6.2A	Счета отложенных тарифных разниц и первое применение МСФО	2217
7.	ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ	2239
7.1	Сфера применения и определения	2239
7.2	Производные инструменты и встроенные производные инструменты	2273
7.3	Собственный капитал и финансовые обязательства	2313
7.4	Классификация финансовых активов и финансовых обязательств	2403
7.5	Признание и прекращение признания	2439
7.6	Оценка, прибыли и убытки	2513
7.7	Учёт хеджирования	2593
7.8	Представление и раскрытие информации	2747
ПРИМЕНЕНИЕ РАЗНЫХ ВЕРСИЙ МСФО (IFRS) 9		2807
7А	ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: МСФО (IFRS) 9 (РЕД. 2014 Г.)	2815
7А.1	Сфера применения и определения	2815
7А.2	Производные инструменты и встроенные производные инструменты	2849

7A.3	Собственный капитал и финансовые обязательства	2885
7A.4	Классификация финансовых активов	2975
7A.5	Классификация финансовых обязательств	3025
7A.6	Признание и прекращение признания	3035
7A.7	Оценка	3109
7A.8	Обесценение	3167
7A.9	Учёт хеджирования	3219
7A.10	Представление и раскрытие информации	3391
7A.11	Переход на МСФО (IFRS) 9	3467
7B	ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: МСФО (IFRS) 9 (РЕД. 2009 Г.)	3499
7B.1	Применение МСФО (IFRS) 9 (ред. 2009 г.)	3499
8.	СТРАХОВАНИЕ	3555
8.1	Договоры страхования	3557
ПРИЛОЖЕНИЯ И ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ		A1
Приложение I: Действующие требования и новые требования, ещё не вступившие в силу		A3
Приложение II: Таблица соответствий		A21
Приложение III: Перечень примеров		A23
Предметный указатель		A75

ИЗМЕНЕНИЯ НИКОГДА НЕ БЫВАЮТ ПРОСТЫМИ

Появление новых стандартов, всплеск активности на рынке слияний и поглощений, постоянный прессинг со стороны пользователей бизнес-отчётности, требующих представления более качественной информации, – всё это делает задачу составителей финансовой отчётности более сложной, но при этом и более увлекательной.

Внедрение серии новых стандартов по вопросам консолидации стало лишь началом перемен; теперь в центре внимания – новые стандарты по вопросам признания выручки и учёта финансовых инструментов. 2018 год не за горами, и многие организации, составляющие отчётность по МСФО, уже вплотную занимаются внедрением новых требований, чтобы к установленному сроку иметь соответствующую учётную политику, обновлённые информационные системы, а также изменённые процессы и средства контроля. В то же время организациям необходимо оценить налоговые последствия новых требований, их влияние на договоры и ограничительные условия кредитных соглашений и, естественно, обучить персонал. Для многих организаций эти мероприятия потребуют значительных усилий. Кроме того, в начале 2016 года вышел новый стандарт по учёту аренды, который радикальным образом изменит порядок учёта, применяемый в настоящее время арендаторами.

С повышением активности в секторе слияний и поглощений инвесторы стали обращать больше внимания на порядок учёта сделок по объединению бизнеса. В этом отношении очень своевременным оказался завершённый недавно Советом по МСФО обзор практики применения соответствующего стандарта. Тем не менее в системе МСФО отсутствует очень важное звено – в стандартах не поясняется порядок учёта сделок под общим контролем, а для инвестора очень важно понимать, на какой основе представлены чистые активы нового предприятия, выведенного на биржу после сделки распределения или выделения. Представлены ли они по балансовой или по справедливой стоимости?

Публикуя руководство «МСФО: точка зрения КПМГ», в котором представлены подробные и простые для понимания указания по применению МСФО, основанные на обширном практическом опыте наших специалистов, мы стремимся облегчить организациям непростую задачу подготовки финансовой отчётности. В этом году, например, данное руководство включает более 500 дополнительных страниц, посвящённых вопросам применения нового стандарта по финансовым инструментам. По тем аспектам учёта, которые не регулируются стандартами, например, сделки под общим контролем, мы представили свою точку зрения в отношении надлежащего порядка учёта.

Важно отметить, что в стремлении выполнить все требования стандартов нельзя фокусироваться лишь на механическом их соблюдении, забывая при этом об уместности представляемой информации. Инвесторы вполне обоснованно продолжают требовать повышения качества корпоративной отчётности, и в последнее время регуляторы уделяют большое внимание вопросам представления в отчётности финансовых показателей, не соответствующих ОПБУ. Мы надеемся, что данное издание практического руководства «МСФО: точка зрения КПМГ» послужит вам надёжным подспорьем по вопросам применения стандартов, однако не следует забывать, что ваша основная задача при подготовке финансовой отчётности – представить качественную и содержательную финансовую информацию наиболее уместным образом.

Отдел развития профессиональной практики
КПМГ в России и в СНГ

О НАСТОЯЩЕЙ ПУБЛИКАЦИИ

В публикации «МСФО: точка зрения КПМГ», которая выходит уже в двенадцатом издании, особое внимание уделяется практическим аспектам применения МСФО, а также пояснению выводов, к которым мы пришли относительно многих проблемных вопросов, допускающих различное толкование. В основу данной публикации положены конкретные практические ситуации, с которыми сталкивались предприятия в разных странах мира. Настоящее руководство содержит много иллюстративных примеров, конкретизирующих или поясняющих подходы к применению МСФО на практике.

Данное практическое руководство, в силу своего толковательного характера, требует прочтения вместе с оригинальным текстом самих стандартов.

ОРГАНИЗАЦИЯ МАТЕРИАЛА

Данная публикация структурирована по тематическим разделам и представлена в трёх частях.

Часть 1 содержит тематические разделы, в которых рассматриваются:

- общие вопросы, как, например, объединение бизнеса и оценка справедливой стоимости;
- определённые статьи отчёта о финансовом положении и отчёта о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Часть 2 содержит тематические разделы, в которых рассматриваются:

- особые темы, такие, как аренда; и
- вопросы, касающиеся перехода на МСФО.

Часть 3 содержит тематические разделы, в которых рассматриваются:

- финансовые инструменты (с учётом различных версий нового стандарта); и
- договоры страхования.

Кроме того, часть 3 включает следующие приложения:

- Приложение I: перечень стандартов и разъяснений, содержащих действующие в настоящее время требования и новые требования, ещё не вступившие в силу.
- Приложение II: таблица соответствия, показывающая сдвиги или изменения нумерации параграфов по сравнению с одиннадцатым изданием данной публикации.
- Приложение III: перечень примеров.

Разделы, в которых затрагиваются особенности представления информации в **отдельной финансовой отчётности**, обозначены символом **(S)** на левом или правом поле страницы.

СТАНДАРТЫ И РАЗЪЯСНЕНИЯ

Двенадцатое издание публикации «МСФО: точка зрения КПМГ» отражает требования МСФО, выпущенных по состоянию на 1 августа 2015 года. В настоящем руководстве дифференцируются **действующие требования, новые требования, ещё не вступившие в силу, и возможные изменения, ожидаемые в будущем**.

Действующие требования

Основной текст базируется на требованиях тех стандартов, которые подлежат применению предприятием, для которого годовой отчётный период начинается 1 января 2015 года, т.е. предприятием, годовой отчётной датой которого является 31 декабря 2015 года. Данные требования обозначены в настоящей публикации как **действующие требования**.

В данной публикации не рассматриваются требования МСФО (IAS) 26 «Учёт и отчётность по пенсионным фондам». Кроме того, в ней не анализируются отдельно требования опубликованного в июле 2009 года стандарта «МСФО для малых и средних предприятий» (МСФО для МСП), за исключением краткого изложения его сути в главе 1.1.

Новые требования, ещё не вступившие в силу

Действующие в настоящее время требования могут подлежать изменению в соответствии с новыми указаниями, которые уже были опубликованы по состоянию на 1 августа 2015 года, но ещё не являются обязательными к применению в годовом отчётном периоде, заканчивающемся 31 декабря 2015 года. Такие новые требования обозначены в тексте как **новые требования, ещё не вступившие в силу**.

В настоящем издании подробно рассматриваются требования нового стандарта по финансовым инструментам – МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Требованиям полной версии данного стандарта, выпущенного в 2014 году, посвящена вся секция 7А, а в секции 7В детально рассматриваются требования к классификации и оценке, предусмотренные версией данного стандарта, выпущенной в 2009 году. Во вступительном разделе к данным секциям поясняется, как найти информацию, относящуюся к различным версиям МСФО (IFRS) 9.

Кроме того, следующие главы целиком посвящены новым требованиям, ещё не вступившим в силу:

4.2А	МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»
6.2А	МСФО (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц»

Изменения, ожидаемые в будущем

В некоторых областях учёта, регулируемых МСФО, выпущенными по состоянию на 1 августа 2015 года, следует ожидать изменений – как правило, вследствие осуществления Советом по МСФО работ над соответствующим проектом. Такие разработки обозначены в настоящей публикации как **изменения, ожидаемые в будущем**.

ССЫЛКИ НА ИСТОЧНИКИ

Действующие требования	Анализ действующих требований МСФО и наше толкование этих требований сопровождаются ссылками на официальное издание 2015 года «Свод требований МСФО без учёта принятых изменений, допускающих досрочное применение» (т.н. «Синяя книга»). Ссылки, приведённые в квадратных скобках в конце текста того или иного параграфа, указывают на соответствующие пункты стандартов или других официальных информационных источников – например, ссылка [МСФО (IFRS) 1.7] означает «пункт 7 стандарта МСФО (IFRS) 1»; ссылка [МСФО (IAS) 18. 1E3] означает «пункт 3 иллюстративных примеров к стандарту МСФО (IAS) 18»; ссылка [МСФО (IAS) 24.BC19] означает «пункт 19 документа “Основания для выводов”, сопровождающего МСФО (IAS) 24»; а ссылка [МСФО (IFRS) 13.EM.02-13.13] означает «пункт 13 образовательных материалов по вопросам оценки справедливой стоимости (МСФО (IFRS) 13), выпущенных в феврале 2013 года».
Новые требования, ещё не вступившие в силу	Применительно к новым требованиям, ещё не вступившим в силу, ссылки даются на официальное издание 2015 года «Свод требований МСФО с учётом всех принятых изменений, допускающих досрочное применение» (т.н. «Красная книга»).
Решения Комитета по разъяснениям МСФО и предварительные решения Совета по МСФО	В тексте также приводятся ссылки на справочные материалы по решениям Комитета по разъяснениям МСФО и предварительным решениям Совета по МСФО, публикуемые в новостных бюллетенях соответственно КР МСФО (“IFRIC Update”) и Совета по МСФО (“IASB Update”) – например, ссылка [IU 03-11] означает «бюллетень “IFRIC Update”, выпущенный в марте 2011 года», а ссылка [IASBU 05-09] означает «бюллетень “IASB Update”, выпущенный в мае 2009 года».

ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПОСТОЯННОЙ ИНФОРМАЦИОННОЙ ПОДДЕРЖКИ

Приглашаем вас посетить наш сайт www.kpmg.com/ifrs, где вы можете найти актуальную информацию об изменениях, происходящих в МСФО, и ознакомиться с обширной подборкой наших публикаций. Независимо от того, насколько хорошо вы знакомы с МСФО, здесь вы всегда найдёте полезную информацию, включая представленные в доступной форме обзоры последних изменений и решений, касающихся МСФО, подробные разъяснения сложных требований и практический инструментарий, такой как иллюстративные материалы по раскрытию информации и контрольные перечни требований МСФО. Для получения информации по МСФО, актуальной для вашего региона, воспользуйтесь приведёнными на сайте ссылками на соответствующие ресурсы, предоставленные фирмами – членами сети КПМГ по всему миру.

Все указанные публикации содержат релевантную информацию для тех, кто занимается вопросами внешней отчётности по МСФО. Публикации серии «Breaking News» и публикации «МСФО: точка зрения КПМГ – обзор основных положений» содержат краткое обобщение актуальной информации в формате, отвечающем информационным потребностям аудиторских комитетов и советов директоров.

Информационная потребность	Вид публикации	Назначение
Краткое изложение (брифинг)	Публикации серии “Breaking News”	Кратко представить в обобщённой форме информацию о существенных изменениях в сфере учёта, аудита и корпоративного управления и об их влиянии на предприятия. Кроме того, дважды в месяц представляется сводка новостей.
	Вестники “IFRS Newsletters”	Осветить актуальные вопросы, рассматриваемые Советом по МСФО и ССФУ США на своих очередных заседаниях, посвящённых проектам по учёту финансовых инструментов, договоров страхования и аренды, а также новому стандарту по учёту выручки. Включают обзор, анализ потенциального влияния того или иного решения, информацию о текущем состоянии соответствующего проекта и предполагаемых сроках его завершения.
	Вестник МСФО: балансирующие статьи	Рассмотреть вопросы, касающиеся точечных поправок к МСФО.

Информационная потребность	Вид публикации	Назначение
Краткое изложение (брифинг) (продолжение)	Серия – «Новое на горизонте»	Рассмотреть требования документов, выпущенных для широкого обсуждения (таких, как предварительные проекты новых стандартов или разъяснений и/или изменений к ним), и представить точку зрения КПМГ. Публикации данной серии также выпускаются и для определённых отраслей.
	Серия – «Первый опыт применения»	Проанализировать требования новых стандартов и разъяснений и выделить те аспекты, которые могут привести к изменению существующей практики.
Вопросы применения	МСФО: точка зрения КПМГ – обзор основных положений	Содержит краткое обобщение в формате, отвечающем информационным потребностям аудиторских комитетов и советов директоров.
	Практические вопросы применения МСФО	Решить проблемные вопросы, с которыми может сталкиваться предприятие в процессе практического применения требований какого-либо стандарта или разъяснения. Публикации данной серии также выпускаются и для определённых отраслей.
	Справочники под общим названием «Практическое руководство по МСФО» и «Подробный анализ проблемных вопросов»	Содержит обширный пояснительный материал и иллюстративные примеры, помогающие конкретизировать или уточнить особенности применения требований определённого стандарта на практике.
	Руководство по составлению финансовой отчётности: иллюстративное раскрытие информации	Проиллюстрировать один из возможных способов раскрытия информации в финансовой отчётности, подготовленной в соответствии с требованиями МСФО, на примере условной международной корпорации. В публикациях данной серии иллюстрируются подходы к раскрытию информации в годовой и промежуточной

Информационная потребность	Вид публикации	Назначение
Промежуточная и годовая финансовая отчётность		<p>финансовой отчётности, а также особенности её раскрытия предприятиями отдельных отраслей.</p> <p>Приглашаем вас посетить сайт kpmg.com/betterbusinessreporting, на котором представлены материалы, помогающие ответить на вопрос «Как я могу повысить качество отчётности, представляемой моей компанией?».</p>
	Руководство по составлению финансовой отчётности: контрольный перечень требований МСФО к раскрытию информации	Идентифицировать информацию, подлежащую раскрытию в отношении как годового, так и промежуточного отчётных периодов исходя из действующих требований.
Сравнительный анализ с ОПБУ	Сравнительный анализ МСФО с ОПБУ США	Показать имеющиеся существенные различия между требованиями МСФО и ОПБУ США. Обзорная версия данной публикации содержит информацию об основных различиях в обобщённой форме, отвечающей информационным потребностям аудиторских комитетов и советов директоров.
Вопросы, касающиеся отраслевой специфики	Отраслевые вестники МСФО	Регулярно информировать об изменениях в области учёта и в нормативно-правовых требованиях, непосредственно затрагивающих определённые отрасли.
	Вопросы применения МСФО	Проиллюстрировать возможные подходы к учёту и раскрытию информации в финансовой отчётности предприятий определённых отраслей с учётом соответствующей отраслевой специфики.

Для получения доступа к обширной библиотеке КПМГ, содержащей руководства и вспомогательные материалы по вопросам бухгалтерского учёта, аудита и финансовой

отчётности, можно подключиться к справочной интернет-системе КПМГ «Accounting Research Online». Данная интернет-система доступна по подписке и может быть ценным подспорьем для всех, кто стремится быть в курсе последних событий в сегодняшней столе быстро меняющейся среде. Вы можете зарегистрироваться уже сегодня по адресу www.aro.kpmg.com и пользоваться данной справочной системой бесплатно в течение 15-дневного пробного периода.

АББРЕВИАТУРЫ И СОКРАЩЕНИЯ

Ниже приведены аббревиатуры и сокращения, наиболее часто используемые в настоящей публикации.

CEO	(Chief Executive Officer) Главный исполнительный директор/руководитель
COO	(Chief Operating Officer) Заместитель директора по операционным вопросам
CPI	(Consumer price index) Индекс потребительских цен
CU	(Currency unit) Единица валюты
DPF	(Discretionary participation feature) Условие договора, касающееся негарантированной возможности получения контрагентом дополнительных выгод, т.н. условие дискреционного участия
EBIT	(Earnings before interest and taxes) Прибыль до вычета процентов и налогов
EBITDA	(Earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation) Прибыль до вычета процентов, налогов и амортизации
ESPP	(Employee share purchase plan) План приобретения акций работниками, т.н. план акционирования
FIFO	(First-in, first out) Первым поступил – первым выбыл (метод ФИФО)
FVOCI	(Fair value through other comprehensive income) Оценка финансовых инструментов по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прочего совокупного дохода
FVTPL	(Fair value through profit or loss) Оценка финансовых инструментов по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период
GAAP	(Generally accepted accounting principles/practices) Общепринятые принципы/практика бухгалтерского учёта (ОПБУ)
IAS	(International Accounting Standards) Международные стандарты финансовой отчётности, выпущенные Комитетом по международным стандартам финансовой отчётности (КМСФО), или их пересмотренные версии, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчётности (Совет по МСФО)
IFRS	(International Financial Reporting Standards) Международные стандарты финансовой отчётности, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчётности (Совет по МСФО)
IPO	(Initial public offering) Первичное публичное размещение акций
LIBOR	(London interbank offered rate) Лондонская межбанковская ставка предложения
LIFO	(Last-in, first out) Последним поступил – первым выбыл (метод ЛИФО)

Newco	Вновь образованное предприятие (новая компания)
POCI	(Purchased or originated credit-impaired) Приобретённые или созданные кредитно-обесцененные (финансовые активы)
REACH	(Regulation for the <i>Registration, Evaluation and Authorisation of Chemicals</i> in the European Union) Принятый в Европейском союзе регламент по вопросам регистрации, оценки, разрешения и ограничения химических веществ (Европейский регламент REACH)
SIC	(Standing Interpretations Committee) Постоянный комитет по разъяснениям
SPPI	(Solely payments of principal and interest) Выплата исключительно основной суммы и процентов, начисленных на непогашенную часть основной суммы
WACC	(Weighted-average cost of capital) Средневзвешенная стоимость капитала
д.е.	денежная единица
ЕГДП/ЕГДС	Единица, генерирующая потоки денежных средств
ЕС	Европейский союз (Евросоюз)
ИТ	Информационные технологии
ЛИБОР	Лондонская межбанковская ставка предложения (от англ. LIBOR, London interbank offered rate)
НДУ	Неконтролирующие доли участия
НИОКР	Деятельность по исследованиям и разработкам
ОДО	Обеспеченные долговые обязательства
ОПБУ	Общепринятые принципы/практика бухгалтерского учёта
ПКР	Постоянный комитет по разъяснениям
РиО	Разведка и оценка (запасов полезных ископаемых)
РООР	Руководитель, ответственный за операционные решения
СКД	Свал кредитного дефолта
Совет по МСФО	Совет по международным стандартам финансовой отчётности
ССФУ США	Совет по стандартам финансового учёта США

ВЫРАЖЕНИЕ БЛАГОДАРНОСТИ

Появление настоящей публикации стало возможным благодаря неоценимому вкладу со стороны многих сотрудников, работающих в фирмах – членах сети КМПГ по всему миру. Представленные в публикации обзоры основных положений МСФО и позиции, выработанные по многим вопросам, допускающим различное толкование, являются результатом работы как ныне действующих, так и бывших членов экспертной группы КПМГ по международным стандартам; авторы и редакторы настоящей публикации выражают им свою благодарность за их колоссальный труд.

Действующие члены данной экспертной группы, а также совет рецензентов, в состав которого входят представители фирм – членов сети КПМГ в разных странах, посвятили много времени доскональному и критическому анализу материала, включённого в настоящее издание. Сотрудники КПМГ, которых мы хотим поблагодарить за их вклад в подготовку настоящего издания, представлены в приведённом ниже перечне.

СОТРУДНИКИ КПМГ, ПРИНЯВШИЕ УЧАСТИЕ В ПОДГОТОВКЕ ПУБЛИКАЦИИ

Главные редакторы

Suzanne Arnold
Stacy Brown
Irina Ipatova
Julie Santoro

Великобритания
Великобритания
Великобритания
США

Авторский коллектив

Divina Advento
Joaquin Aguilera
Angie Ah Kun
Kimber Bascom
Ewa Bialkowska
Anne-Laure Boyer
Darryl Briley
Kim Bromfield
Jim Calvert
Peter Carlson
Dana Chaput
Almudena Cossío Capdevila
Tal Davidson

Канада
Мексика
ЮАР
США
Великобритания
Франция
США
Южная Африка
Ирландия
Австралия
Канада
Испания
Израиль

Robert de Boer	Нидерланды
Oliver Geier	Германия
Terry Harding	Великобритания
Elien Han	Тайвань
Kim Heng	Австралия
Hiroaki Hori	Япония
Irina Ipatova	Великобритания
Ramon Jubels	Бразилия
Prabhakar Kalavacherla	США
Gabriela Kegalj	Канада
Joachim Kölschbach	Германия
Wolfgang Laubach	Германия
Sylvie Leger	Канада
David Littleford	Великобритания
Eduardo Lopez	Мексика
Amy Luchkovich	Канада
Mike Metcalf	Великобритания
Shinya Mikami	Япония
Mark Northan	США
Brian O'Donovan	Великобритания
Grace (Eunsuk) Park	Корея (Республика Корея)
Sandeep Patkar	Канада
Dave Power	Канада
Marcio Rost	Бразилия
Julie Santoro	США
Thomas Schmid	Швейцария
Andrea Schriber	Великобритания
Anne Schurbohm	Германия
Agnieszka Sekita	Великобритания
Chris Spall	Великобритания
Sanel Tomlinson	Гонконг
Arevhat Tsaturyan	Великобритания
Anthony Voigt	Великобритания

СОВЕТ РЕЦЕНЗЕНТОВ

Экспертный совет по МСФО

Kimber Bascom	США
Archana Bhutani	Индия
Kim Bromfield	ЮАР
Peter Carlson	Австралия
Reinhard Dotzlaw	Канада
Egbert Eeftink	Нидерланды
Ryoji Fujii	Япония
Ramon Jubels	Бразилия

Michael Sten Larsen	Дания
Wolfgang Laubach	Германия
Andrew Marshall	Великобритания
Reyaz Mihular	Шри-Ланка
Catherine Morley	Гонконг
Carmel O'Rourke	Чешская Республика
Emmanuel Paret	Франция
Tara Smith	ЮАР
Mark Vaessen (глобальный лидер по вопросам применения МСФО)	Великобритания

Подгруппа: объединение бизнеса и консолидация

Joaquin Aguilera	Мексика
Mahesh Balasubramanian	Бахрейн
Hanne Böckem	Германия
Peter Carlson (заместитель руководителя)	Австралия
Heather de Jongh	ЮАР
Prabhakar Kalavacherla	США
Ralph Menschel	Мексика
Mike Metcalf (руководитель)	Великобритания
Claus Nielsen	Россия
Henning Opperman	ЮАР
Emmanuel Paret	Франция
Julie Santoro	США
Andrea Schriber	Великобритания
Marilyn Stitt	Канада
Hirotaka Tanaka	Япония
Jim Tang	Гонконг

Подгруппа: вознаграждения работникам

Kees Bergwerff	Нидерланды
Zola Beseti	ЮАР
Kim Bromfield	ЮАР
Rodrigo Corominas	Мексика
Kim Heng (исполняющий обязанности руководителя)	Австралия
Sarah Inglis	Австралия
Jeff Jones	США
Madhu Sudan Kankani	Индия
Gale Kelly	Канада
Michael Sten Larsen	Дания
Ralph Menschel	Мексика
Takanobu Miwa	Япония
Lynn Pearcy	Великобритания
Anthony Voigt	Великобритания

Подгруппа: финансовые инструменты

Charles Almeida	Бразилия
Aram Asatryan	Россия
Ewa Bialkowska	Великобритания
Jean-François Dandé	Франция
Simon Fishley	Бразилия
Terry Harding (заместитель руководителя)	Великобритания
Gale Kelly	Канада
Reinhard Klemmer	Сингапур
Mark Northan (заместитель руководителя)	США
Tara Smith	ЮАР
Chris Spall (руководитель)	Великобритания
Patricia Stebbens	Австралия
Venkataramanan Vishwanath	Индия
Danny Vitan	Израиль
Andreas Wolsiffer	Германия

Подгруппа: налог на прибыль

Syed Anjum	Пакистан
Ryoji Fujii	Япония
Kayreen Handley	США
Irina Ipatova	Великобритания
Tomasz Ksiazek	Польша
Benoit Lebrun	Франция
Jesus Luna	Мексика
Agnes Lutukai	Нигерия
Cheryl Robinson	Канада
Anne Schurbohm (заместитель руководителя)	Германия
Sanel Tomlinson (руководитель)	Гонконг

Подгруппа: договоры страхования

Jennifer Austin	США
Darryl Briley (заместитель руководителя)	США
Danny Clark	Великобритания
Gerdus Dixon	ЮАР
Bhavesh Gandhi	Кувейт
Scott Guse	Австралия
Joachim K lschbach (руководитель)	Германия
Viviane Leflaine	Франция
Csilla Leposa	Венгрия
Luciene Magalhaes	Бразилия
Koki Minowa	Япония
Neil Parkinson	Канада
Chris Spall	Великобритания

Подгруппа: договоры аренды

Kimber Bascom (руководитель)	США
Archana Bhutani	Индия
Judit Boros	Венгрия
Úna Curtis	Ирландия
Heather De Jongh	Южная Африка
Karine Dupré	Франция
Ramon Jubels	Бразилия
Wolfgang Laubach	Германия
Sylvie Leger	Канада
Andrew Marshall	Великобритания
Brian O'Donovan (заместитель руководителя)	Великобритания
Gisela Spencer	ЮАР
Mag Stewart	Канада
Kenny Tan	Сингапур
Beth Zhang	Китай

Подгруппа: представление финансовой отчётности

Jan Aastveit	Норвегия
Joaquin Aguilera	Мексика
Matthew Cook	Россия
Holger Erchinger	США
Yoshiaki Hasegawa	Япония
Se Bong Hur	Корея (Республика Корея)
Gabriela Kegalj	Канада
Wietse Koster	Нидерланды
David Littleford (руководитель)	Великобритания
Luis Preciado	Мексика
Ruchi Rastogi	Индия
Agnieszka Sekita	Великобритания

Подгруппа: признание выручки и резервы

Brian Allen	США
Phil Dowad	Канада
Lise du Randt	ЮАР
Kim Heng	Австралия
Ramon Jubels	Бразилия
Prabhakar Kalavacherla (руководитель)	США
Vijay Mathur	Индия
Annie Mersereau	Франция
Brian O'Donovan (заместитель руководителя)	Великобритания
Carmel O'Rourke	Чешская Республика
Thomas Schmid (заместитель руководителя)	Швейцария

Anne Schurbohm
Sachiko Tsujino

Германия
Япония

Подгруппа: оценка и обесценение

Kellie Adkins	США
Jim Calvert	Ирландия
Marc Castedello	Германия
Robert de Virion	Польша
Raphael Jacquemard	Франция
Joe Funiciello	Канада
Reinhard Klemmer	Сингапур
Wolfgang Laubach (руководитель)	Германия
Sylvie Leger (заместитель руководителя)	Канада
Marcus McArdle	Австралия
Graham McLeish	ЮАР
Nirav Patel	Индия
Julie Santoro	США
Kuldeep Singh	Панама
Gisela Spencer	ЮАР
Sharon Todd	США
Orazio Vagnozzi	Италия

РЕДАКТОРЫ И РЕЦЕНЗЕНТЫ ИЗДАНИЯ НА РУССКОМ ЯЗЫКЕ

Георгий Патарая	Россия
Кирилл Алтухов	Россия
Михаил Степанов	Россия
Наталья Лукашова	Россия
Светлана Фонарева	Россия
Эльмира Тохтамышева	Россия

KPMG International Cooperative (“KPMG International”) является ассоциацией, утвержденной по законодательству Швейцарии, которая действует как координирующая организация сети независимых фирм, осуществляющих свою деятельность под маркой КПМГ. KPMG International не предоставляет клиентам аудиторские или иные услуги. Эти услуги предоставляют исключительно фирмы – члены сети KPMG International (включая сублицензиатов и дочерние компании) в соответствующих географических регионах. KPMG International и входящие в неё фирмы-члены являются независимыми организациями или дочерними компаниями, агентами, партнёрами или совместными предприятиями, и никакое из приводимых в настоящем документе положений не может быть истолковано как создающее взаимоотношения между ними, рассматриваемые как отношения с материнским предприятием или дочерними компаниями, агентами, партнёрами или совместными предприятиями. Никакая из фирм, входящих в KPMG International, не располагает полномочиями (фактическими, очевидными или иными) налагать обязательства на KPMG International или любую из входящих в неё фирм, равно как и KPMG International не вправе связывать такими обязательствами ни одну из фирм-членов сети КПМГ.

1. ИСХОДНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

1.1 Введение

1.1.10	Международные стандарты финансовой отчётности	4
1.1.20	Комиссия по мониторингу	5
1.1.30	Совет по международным стандартам финансовой отчётности	6
1.1.40	Создание	6
1.1.50	Состав	6
1.1.60	Комитет по разъяснениям МСФО	7
1.1.70	Консультативный совет МСФО	7
1.1.80	Прочие консультативные группы	7
1.1.90	Международные стандарты финансовой отчётности	8
1.1.100	Определение	8
1.1.110	Новые стандарты и поправки	9
1.1.120	Внедрение и актуализация стандартов	11
1.1.130	Разъяснения	11
1.1.140	Процесс ежегодных усовершенствований	12
1.1.150	Уведомления об отклонении запроса	12
1.1.160	Изучение практики применения введённых в действие стандартов	12
1.1.170	Соответствие требованиям МСФО	13
1.1.180	Общие положения	13
1.1.190	Достоверное представление	13
1.1.200	Непубличные предприятия	14
1.1.210	МСФО для малых и средних предприятий	14

1. ИСХОДНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

1.1 Введение

ДЕЙСТВУЮЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ

Настоящая публикация отражает требования МСФО, выпущенных по состоянию на 1 августа 2015 года. Действующие в настоящее время требования применяются к годовым отчётным периодам, начинающимся 1 января 2015 года.

Требования, относящиеся к данной теме, содержатся в следующих источниках:

Стандарт/ Ссылка на документ	Название
Устав	Устав Фонда МСФО
Руководство по установленному процессу разработки и принятия стандартов и разъяснений Советом по МСФО и Комитетом по разъяснению МСФО	Руководство по установленному процессу разработки и принятия стандартов и разъяснений Советом по МСФО и Комитетом по разъяснению МСФО
Пreamble	Preamble to IFRS
МСФО (IAS) 1	Представление финансовой отчётности

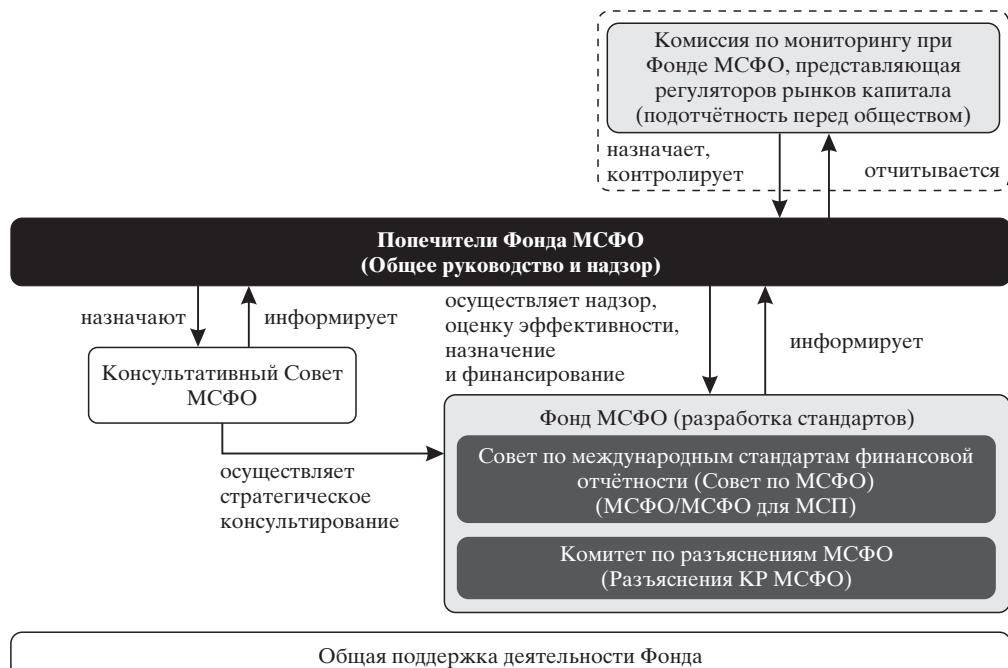
НОВЫЕ ТРЕБОВАНИЯ, ЕЩЁ НЕ ВСТУПИВШИЕ В СИЛУ, И ИЗМЕНЕНИЯ, ОЖИДАЕМЫЕ В БУДУЩЕМ

Применительно к данной теме отсутствуют новые требования, ещё не вступившие в силу, и не предусмотрено никаких изменений, ожидаемых в будущем.

1.1.10 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ

1.1.10.10 Как указано в Уставе Фонда международных стандартов финансовой отчётности (далее – Фонд МСФО), целями Фонда являются:

- разработка в интересах общества в целом единой системы качественных, понятных, обязательных к применению и принимаемых во всём мире стандартов финансовой отчётности, которые основаны на чётко сформулированных принципах; эти стандарты требуют представления качественной, прозрачной и сопоставимой информации в финансовой отчётности и в других формах донесения финансовой информации для содействия инвесторам и другим участникам рынков капитала в разных странах мира, а также иным пользователям финансовой информации в принятии ими экономических решений;
- стимулирование использования и неукоснительного соблюдения данных стандартов;
- принятие во внимание широкого спектра потребностей предприятий различного калибра и вида, действующих в разнообразных экономических условиях; а также
- продвижение идеи перехода на МСФО и оказание содействия путём сближения (конвергенции) национальных стандартов учёта и финансовой отчётности с требованиями МСФО. [Устав ст.2]



1.1.10.20 Попечители Фонда МСФО (далее – попечители) отвечают за управление Фондом МСФО. Во всех аспектах своей деятельности попечители обязаны действовать в интересах общества в целом. Представительский состав 22 попечителей является следующим:

- шесть попечителей представляют регион Азии/Океании;

- шесть попечителей представляют Европу;
- шесть попечителей представляют Северную Америку;
- один попечитель представляет Африку;
- два попечителя представляют Южную Америку; и
- два попечителя могут представлять любой другой регион при условии поддержания общего баланса представительства по географическому признаку. [Устав ст. 3-4, 6]

1.1.10.30 К обязанностям попечителей, среди прочего, относятся:

- назначение членов Совета по МСФО (см. раздел 1.1.30), Комитета по разъяснениям МСФО (см. раздел 1.1.60) и Консультативного совета МСФО (см. раздел 1.1.70);
- финансирование деятельности Фонда МСФО и Совета по МСФО;
- утверждение бюджета Фонда МСФО;
- надзор за соблюдением операционных процедур, соглашений о проведении консультаций и установленного процесса;
- утверждение изменений в Устав Фонда МСФО после их обсуждения в рамках установленного процесса, в том числе консультаций с Консультативным советом МСФО и публикации предварительного проекта соответствующих поправок для получения комментариев; и
- создание благоприятных условий для разработки и последующая проверка разработанных обучающих программ и материалов, отвечающих целям Фонда МСФО. [Устав ст. 15]

1.1.10.40 Попечительский Комитет по надзору над установленным процессом (Надзорный комитет) осуществляет контроль над тем, каким образом строится установленный процесс разработки и принятия стандартов и разъяснений, и над процедурами, которым следуют Совет по МСФО и Комитет по разъяснениям МСФО. Надзорный комитет проводит регулярные встречи с Советом по МСФО, Комитетом по разъяснениям МСФО и Консультативным советом МСФО. [Руководство по установленному процессупп. 2.2, 2.9]

1.1.20 КОМИССИЯ ПО МОНИТОРИНГУ

1.1.20.10 Комиссия по мониторингу, в состав которой входят органы государственной власти, отвечающие за определение требований к отчётности предприятий, имеющих листинг, была сформирована в 2009 году с целью установления официальных связей между попечителями Фонда МСФО и органами государственной власти. Создание Комиссии по мониторингу направлено на то, чтобы усилить подотчётность Фонда МСФО перед обществом, сохранив при этом оперативную независимость Фонда МСФО и Совета по МСФО. [Устав ст. 18]

1.1.20.20 Комиссия по мониторингу осуществляет надзор за выполнением попечителями своих обязанностей, закреплённых в Уставе. К конкретным обязанностям Комиссии по мониторингу относятся:

- участие в процедуре выдвижения кандидатур на должность попечителей Фонда МСФО и утверждение их назначения; и
- проведение встреч с попечителями или подгруппой попечителей не реже одного раза в год. [Устав ст. 19]

1.1 Введение

1.1.20.30 Членство в Комиссии по мониторингу строится на принципе институционального представительства, и в её состав входят представители:

- Европейской комиссии;
- Комитета по развивающимся рынкам, входящего в состав Международной организации комиссий по ценным бумагам (International Organization of Securities Commissions, далее – IOSCO);
- Правления IOSCO;
- Японского Агентства по финансовым услугам;
- Комиссии по ценным бумагам и биржам США;
- Комиссии по ценным бумагам и биржам Бразилии;
- Корейской Комиссии по финансовым услугам; и
- в качестве наблюдателей – представители Базельского комитета по банковскому надзору. [Устав ст. 21]

1.1.20.40 Время от времени Комиссия по мониторингу пересматривает свой состав в зависимости от стоящих перед ней задач. С 2013 года членство в Комиссии по мониторингу предполагает выполнение следующих условий: использование МСФО в качестве официальных стандартов в соответствующей юрисдикции и финансовые взносы данной юрисдикции для поддержки деятельности по разработке МСФО. Тогда же членский состав был расширен за счёт включения четырёх дополнительных постоянных членов, выбранных из представителей основных стран с развивающимся рынком. Кроме того, будут предусмотрены два членских места, занимать которые будут чередующиеся представители регулирующих органов всех прочих рынков, прошедшие процесс отбора, который будет введён Комиссией по мониторингу после консультаций с IOSCO. [Устав ст. 22]

1.1.30 СОВЕТ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ

1.1.40 Создание

1.1.40.10 Совет по МСФО начал свою деятельность в апреле 2001 года, став правопреемником Комитета по международным стандартам финансовой отчётности (КМСФО). Совет по МСФО представляет собой орган Фонда МСФО, отвечающий за разработку международных стандартов финансовой отчётности.

1.1.50 Состав

1.1.50.10 В состав Совета по МСФО могут включаться до 16 человек, являющихся специалистами в различных функциональных направлениях, при этом максимум три члена могут работать на условиях частичной занятости. Принципы географической структуры представительства в Совете по МСФО следующие:

- четыре члена от Европы;
- четыре члена от Северной Америки;
- четыре члена от региона Азии/Океании;
- один член от Африки;
- один член от Южной Америки; и

- два других члена, представляющих любой регион, при условии поддержания общего баланса представительства по географическому признаку. [Устав ст. 24, 26-27]

1.1.50.20 Члены, назначенные в Совет до 2 июля 2009 года, были назначены на пять лет, и этот срок может быть продлён один раз ещё на пять лет. Члены, назначенные в Совет после 2 июля 2009 года, были назначены на пять лет, и этот срок может быть продлён один раз на три года; исключение составляют Председатель и один заместитель Председателя, для которых срок назначения может быть продлён на пять лет. [Устав ст. 31]

1.1.60 КОМИТЕТ ПО РАЗЪЯСНЕНИЯМ МСФО

1.1.60.10 Комитет по разъяснениям МСФО (бывший Комитет по разъяснениям международной финансовой отчётности, или КРМФО) был сформирован в декабре 2001 года на базе Постоянного комитета по разъяснениям (ПКР) в качестве правопреемника последнего и включает 14 голосующих членов, назначаемых сроком на три года с возможностью его продления. Комитет по разъяснениям МСФО представляет собой группу людей, сочетающих в себе технические экспертные знания и международный опыт практического применения МСФО в разных отраслях и на разных рынках. [Устав ст. 39-43]

1.1.60.20 Данный Комитет разъясняет применение требований МСФО и выпускает указания по вопросам финансовой отчётности, которые в МСФО прямо не рассматриваются. Он также решает другие задачи, которые ставит перед ним Совет по МСФО (см. разделы 1.1.120-150). [Устав ст. 43]

1.1.70 КОНСУЛЬТАТИВНЫЙ СОВЕТ МСФО

1.1.70.10 Консультативный совет МСФО (бывший Консультативный совет по стандартам) консультирует Совет по МСФО по вопросам приоритетности задач, включаемых в программу работ Совета, и по текущим проектам. Консультативный совет МСФО включает 30 или более членов, представляющих различные географические регионы и профессиональные круги и назначаемых сроком на три года с возможностью его продления. Свои заседания он проводит три раза в год. [Устав ст. 44-46]

1.1.80 ПРОЧИЕ КОНСУЛЬТАТИВНЫЕ ГРУППЫ

1.1.80.10 Совет по МСФО работает с рядом других консультативных групп с целью получения дополнительной информации от лиц самого разного уровня подготовки, представляющих множество различных сфер и географических регионов.

1.1.80.20 К таким консультативным группам относятся:

- Специальная группа по вопросам перехода к новой концепции признания выручки (см. главу 4.2А);
- Специальная группа по вопросам перехода к новой концепции обесценения финансовых инструментов в рамках МСФО (см. секцию 7А);

- Консультативный комитет по рынкам капитала (пользователи финансовой отчётности);
- Консультативная группа по вопросам финансового кризиса (в настоящее время не действует);
- Международный форум составителей финансовой отчётности;
- Группа по вопросам внедрения и применения МСФО в странах с развивающейся экономикой;
- Группа по вопросам внедрения МСФО для МСП;
- Консультативный форум по стандартам финансовой отчётности (национальные органы, отвечающие за разработку стандартов, и региональные органы, имеющие отношение к разработке стандартов бухгалтерского учёта и отчётности); и
- Рабочие группы основных проектов в рабочей программе Совета по МСФО, в настоящее включающие:
 - Консультативную группу по вопросам тарифного регулирования;
 - Консультативную группу по анализу эффекта от применения новых требований;
 - Рабочую группу по вопросам финансовых инструментов;
 - Рабочую группу по вопросам договоров аренды;
 - Рабочую группу по вопросам договоров страхования;
 - Экспертную группу по вопросам оценки;
 - Экспертную консультативную группу (по вопросам обесценения финансовых активов);
 - Группу по вопросам, касающимся инструментов и операций, не противоречащих шариату; и
 - Консультативную группу по вопросам таксономии МСФО.

1.1.90 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ

1.1.100 Определение

1.1.100.10 Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО) – термин, используемый для обозначения всей совокупности официальных документов, разрабатываемых Советом по МСФО. К МСФО относятся:

- Международные стандарты финансовой отчётности (IFRS), изданные Советом по МСФО;
- Международные стандарты финансовой отчётности (IAS), изданные предшественником Совета по МСФО, т.е. КМСФО, или их пересмотренные версии, выпущенные Советом по МСФО;
- разъяснения (интерпретации) к МСФО (IFRS и IAS), подготовленные Комитетом по разъяснениям и утверждённые к выпуску Советом по МСФО; а также
- разъяснения (интерпретации) к МСФО (IAS), подготовленные ПКР и утверждённые к выпуску Советом по МСФО либо КМСФО. [МСФО (IAS) 1.7. Преамбула п. 5]

1.1.100.20 МСФО предназначены для использования коммерческими предприятиями. Международные стандарты бухгалтерского учёта для государственного

сектора, выпущенные Советом по международным стандартам бухгалтерского учёта для государственного сектора, были разработаны для использования предприятиями государственного сектора. Тем не менее МСФО могут быть полезными и для некоммерческих организаций (т.е. предприятий, основной целью деятельности которых не является извлечение прибыли), которые могут применять МСФО, если будет определена целесообразность такого подхода. [Преамбула п. 9]

1.1.100.30 МСФО не привязаны к правовой системе определённой страны. Поэтому финансовая отчётность, подготовленная в соответствии с требованиями МСФО, часто содержит дополнительную информацию, включение которой обусловлено требованиями национального законодательства или правилами листинга.

1.1.100.40 Текст МСФО представляет собой систематизированную последовательность положений (параграфов), набранных как жирным, так и обычным шрифтами. Как правило, положения, напечатанные жирным шрифтом, носят характер общих принципов, а положения, напечатанные обычным шрифтом, поясняют и развивают общие положения. Положения, набранные как жирным, так и обычным шрифтами, имеют одинаковую силу. [Преамбула п. 13]

1.1.100.50 Многие МСФО содержат приложения. В начале каждого из приложений поясняется его статус. Если приложение носит исключительно иллюстративный характер и не составляет неотъемлемую часть стандарта, то статус такого приложения отличается от статуса самого стандарта. Однако, по нашему мнению, указания, представленные в приложениях, как правило, следует соблюдать во всех случаях, кроме тех, когда данные указания противоречат требованиям соответствующего МСФО либо когда такие указания представляют собой просто иллюстративный пример и понятно, что требования стандарта или разъяснения могут быть выполнены разными способами. Например, в Приложении А к МСФО (IAS) 7 выплаченные проценты включены в состав операционной деятельности, тогда как в самом стандарте говорится, что выплаченные проценты могут быть классифицированы как составляющая либо операционной, либо финансовой деятельности (см. раздел 2.3.50.20).

1.1.110 **Новые стандарты и поправки**

1.1.110.10 Как правило, любой проект Совета по МСФО осуществляется в два этапа, показанных на схеме ниже:

- этап исследований; и
- этап собственно разработки стандарта.

