





ТЕХНИЧЕСКАЯ ЗАПИСКА

ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МСФООС ПО МЕТОДУ НАЧИСЛЕНИЯ





Центр реформ финансовой отчетности (CFRR)

Глобальная практика по вопросам управления, Всемирный банк

Адрес: Австрия, 1020, Вена, Пратерштрассе, 31

Beб: www.worldbank.org/cfrr Эл. почта: cfrr@worldbank.org

Тел.: +43-1-217-0700



Программа бухучета и отчетности в государственном секторе Be6: www.pulsarprogram.org

© 2021 год. Международный банк реконструкции и развития / Всемирный банк

1818 H Street NW Washington DC 20433 Телефон: 202-473-1000

Веб-сайт: www.worldbank.org

Эта работа была первоначально опубликована Всемирным банком в 2021 году на английском языке под названием «Technical Note: First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS». В случае расхождений язык оригинала имеет преимущественную силу.

Настоящий материал является результатом работы сотрудников Всемирного банка и привлеченных внешних экспертов. Выводы, интерпретации и заключения, представленные в настоящем документе, не обязательно отражают мнение Всемирного банка, его Совета исполнительных директоров или правительств, которые они представляют.

Всемирный банк не гарантирует точность, полноту или актуальность данных, включенных в этот документ, и не несет ответственности за любые ошибки, упущения или неточности в информации, а также за использование или неиспользование информации, методов, процессов или выводов, изложенных в документе. Границы, цвета, обозначения и другая информация, представленная на какой-либо карте в настоящем документе, не подразумевают никаких суждений со стороны Всемирного банка относительно правового статуса какой-либо территории, одобрения или принятия таких границ.

Ничто в настоящем документе не является и не может быть истолковано или рассмотрено как ограничение или отказ от привилегий и иммунитетов Всемирного банка, каковые особо защищены.

Права и разрешения

Материал, представленный в настоящей работе, охраняется нормами авторского права. Вместе с тем, Всемирный банк поощряет распространение принадлежащих ему знаний, и поэтому данная работа может воспроизводиться, полностью или частично, в некоммерческих целях при условии полной ее атрибуции.

Все запросы в отношении авторских прав и лицензий, включая субсидиарные авторские права, следует направлять в Информационно-издательский отдел Всемирного банка по адресу: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA (США); факс: 202-522-2625; эл. почта: pubrights@worldbank.org.

Дизайн обложки: Екатерина Гусарова



Сокращения	,
Выражение признательности	3
Предисловие	
Краткое содержание	5
1. ВВЕДЕНИЕ	7
2. ЗАБЛАГОВРЕМЕННОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ ПЕРЕХОДА НА МСФООС 33	9
Последовательность реформ МСФООС	11
3. ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА: ОБЩИЙ ПРИНЦИП	13
Оценка в начальном отчете о финансовом положении и последующая оценка	17
Оценка в начальном отчете о финансовом положении МСФООС	17
Последующая оценка	18
4. ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА: ИСКЛЮЧЕНИЯ ИЗ ОБЩЕГО ПРИНЦИПА	19
Стандарты, на которые не распространяются переходные меры в МСФООС 33	23
5. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ	24
6. МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ	25
Пример страны: правительство Новой Зеландии	26
Пример страны: федеральное правительство Швейцарии	27
Пример страны: Танзания	27
Пример страны: Малайзия	27
Пример страны: Коста-Рика	27
Пример страны: правительства штатов Экити и Лагос в Нигерии	28
7. ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ	29
Приложение 1.	31
Приложение 2.	36



АССА Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров

СІРҒА Институт дипломированных специалистов по государственным финансам и

бухгалтерскому учету

СРЕ Непрерывное профессиональное развитие

CU Кумулятивные единицы

DRC Амортизированные затраты замещения

EduCoP Практикующее сообщество по образованию

FinCoP Практикующее сообщество по финансовой отчетности

ИСУФ Информационная система финансового менеджмента

GRC Общие затраты замещения

МСФО Международные стандарты финансовой отчетности

МСФООС Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе

КМСФООС Комитет по международным стандартам финансовой отчетности в

общественном секторе

ИТ Информационные технологии

Минфин Министерство финансов

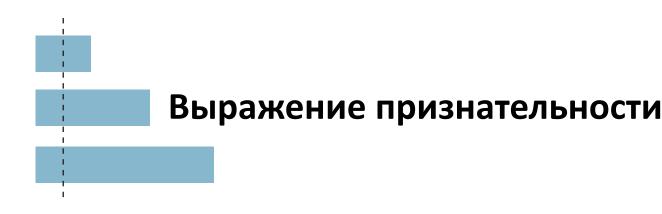
УГФ Управление государственными финансами

ОС Основные средства

PSA Учет в государственном секторе

PULSAR Программа в области бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе

ВОФК Высшие органы финансового контроля



Этот информационный документ является результатом обмена знаниями и сотрудничества между членами Практикующего сообщества по основам финансовой отчетности (FinCoP) Программы бухучета и отчетности в государственном секторе (PULSAR). Документ был подготовлен Дмитрием Гурфинкелем, старшим специалистом по финансовому менеджменту (Всемирный банк), и доктором Франсом Ван Шайком, профессором управленческого учета (Амстердамский университет), под техническим руководством Даниэля Бойса, менеджера практики корпоративного управления, и Армана Ватьяна, ведущего специалиста по финансовому менеджменту (Всемирный банк).

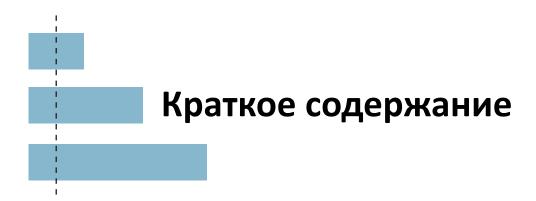
Кроме того, в этом документе были использованы материалы, полученные от следующих рецензентов: Андреаса Бергмана, профессора государственных финансов и директора государственного сектора, и Сандро Фухса, руководителя центра государственного финансового менеджмента (ZHAW, Цюрихский университет прикладных наук); Бернарда Шатца, Board Member (IPSASB); Дживанки Викрамасинге, старшего специалиста по финансовому менеджменту, и Лукаса Каррера, специалиста по финансовому менеджменту (Всемирный банк).



Программа в области бухгалтерского учета и отчетности (PULSAR), запущенная в 2017 году, является программой регионального и странового уровня для 13 стран-бенефициаров в Европе и Центральной Азии. Ее цель — поддерживать совершенствование систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности в государственном секторе в соответствии с международными стандартами и передовой практикой с целью повышения подотчетности, прозрачности и эффективности деятельности правительств.

Цели и сфера охвата программы PULSAR совместно определены Партнерами PULSAR — Австрией, Швейцарией и Всемирным банком, которые также оказывают институциональную поддержку ее реализации и мобилизуют ресурсы, необходимые для ее деятельности. Страны-бенефициары помогают формировать программу через платформы регионального сотрудничества и вклад в два практикующих сообщества: Практикующее сообщество по основам финансовой отчетности FinCoP и Практикующее сообщество по образованию EduCoP.

Больше информации о программе PULSAR и ее публикациях можно найти онлайн: www.pulsarprogram.org



Цель этой Технической записки: (і) предоставить практическое руководство, основанное на мировом опыте, специалистам-практикам в области учета в государственном секторе (PSA), которые намерены начать внедрение МСФООС1 по методу начисления прямо или косвенно, и (іі) представить обзор ключевых концепций МСФООС 33.² Юрисдикциям³ и структурам государственного сектора во всем мире рекомендуется внедрять МСФООС прямо (т. е. без изменения каких-либо их требований), следуя МСФООС 33 «Первое принятие МСФООС по методу начисления», который был выпущен Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности в общественном секторе (КМСФООС) в январе 2015 года. Однако следует отметить, что на практике многие юрисдикции принимают решение о косвенном внедрении МСФООС (т. е. в рамках национального процесса одобрения, с учетом конкретных особенностей юрисдикции). Но даже в этом случае использование МСФООС 33 остается актуальным и полезным.

В МСФООС 33 проводится различие между подготовительным этапом, который может занимать столько времени, сколько потребуется, и переходным периодом после принятия МСФООС 33, который не может превышать трех лет. В течение этого переходного периода МСФООС 33 позволяет организации, впервые применяющей МСФООС, воспользоваться различными исключениями. После завершения переходного периода юрисдикции должны представлять финансовые отчеты в полном соответствии с МСФООС.

МСФООС 33 подразумевает скорее поэтапный, чем радикальный подход к внедрению МСФООС. Следует отметить, что, когда организация, впервые применяющая МСФООС, пользуется исключениями, которые отражаются на справедливом представлении финансовых отчетов и ее способности подтвердить соответствие МСФООС по методу начисления, она не сможет сделать четкого и безоговорочного заявления о соблюдении всей системы МСФООС в целом в течение переходного периода (до трех лет).

На основе анализа опыта стран, рассмотренного в настоящем документе (включенного в главу 6 и представленного в Таблице 1 ниже), большинство стран, включенных в выборку, за исключением Новой Зеландии, предпочитают поэтапный подход к осуществлению реформы, который позволяет им принять более гибкий график осуществления и распределить воздействие реформы на более длительный период времени. С другой стороны, только в одной юрисдикции при первом применении МСФООС был использован МСФООС 33; это было на субнациональном уровне. Что касается подхода к переходу на МСФООС, то большинство юрисдикций в выборке предпочли использовать прямой переход на МСФООС; однако четкой связи с использованием переходных положений в течение трехлетнего периода после официального перехода на МСФООС нет.

Еще один ключевой урок, извлеченный из опыта различных юрисдикций по всему миру, заключается в том, что переход на МСФООС по методу начисления – это длительный и трудный процесс. Таким образом, хотя

¹ Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе (МСФООС) представляют собой набор стандартов учета, изданный КМСФООС для использования организациями государственного сектора при подготовке финансовых отчетов.

² В этом документе рассматривается версия МСФООС 33, которая включает поправки, связанные с МСФООС, выпущенными до 31 января 2019 года, которые предполагают, что организация досрочно приняла Финансовые инструменты МСФООС 41.

³ Под юрисдикцией понимается национальное или субнациональное правительство, обладающее полномочиями суверенного органа управления или законодательной власти.

Таблица 1. Обзор первого применения МСФООС

Страна	Подход к применению МСФООС	Подход к осуществлению реформы	Использование МСФООС 33⁴	Использование переходных положений
Коста-Рика	Прямой	Поэтапный	Нет	Да
Малайзия	Косвенный	Поэтапный	Нет	Нет
Новая Зеландия	Прямой	Радикальный	Нет	Нет
Нигерия: Экити и Лагос	Прямой	Поэтапный	Да	Да
Швейцария	Прямой	Поэтапный	Нет	Нет
Танзания	Прямой	Поэтапный	Нет	Да

МСФООС 33 значительно облегчает бремя организаций, впервые применяющих МСФООС по методу начисления, его успешное внедрение может быть значительно усилено комплексной и всеобъемлющей стратегией реформ.

Юрисдикциям следует рассматривать переходный период в МСФООС 33 в качестве последнего этапа процесса принятия и предусматривать достаточно времени для подготовки к объявлению даты перехода на МСФООС, поскольку после этой даты останется всего три года, прежде чем потребуется обеспечить полное соблюдение этого стандарта. Юрисдикциям следует также проявлять сдержанность в применении широкого круга переходных положений, поскольку они ограничивают преимущества перехода на МСФООС и снижают целостность и прозрачность финансовых отчетов в переходный период.

Юрисдикциям следует разработать стратегию и план внедрения, устанавливающие реалистичные сроки проведения реформ в области бухгалтерского учета, которые должны состояться до даты внедрения, и применять поэтапный подход к внедрению для управления рисками. Ключевые элементы такой стратегии включают рассмотрение систем и процессов информационных технологий (ИТ), человеческого потенциала и важных последствий планируемых реформ.

Особое внимание следует уделять внесению поправок в существующую нормативно-правовую базу и ее приведению в соответствие с МСФООС. Разработка и принятие специального закона о бухгалтерском учете в государственном секторе – отличный способ расставить приоритеты и поддержать программу развития PSA в каждой юрисдикции.

Следует отметить, что внедрение МСФООС потребует значительного сотрудничества и координации между Министерством финансов (Минфином) или другим учреждением/органом (назначенным лидером внедрения реформы) и другими ключевыми институциональными заинтересованными сторонами, такими как Казначейство, органы налоговой администрации и высшие органы финансового контроля (ВОФК).

В конечном счете, непрерывная подготовка кадров и усилия по созданию потенциала на протяжении всего периода реформы МСФООС (включая подготовительный этап) будут играть решающую роль в успешном осуществлении всей реформы. В разделе 2 «Заблаговременное планирование перехода на МСФООС» этой Технической записки приводятся хорошие примеры различных подходов к наращиванию потенциала, которые можно использовать с учетом конкретных обстоятельств и потребностей в подготовке кадров в каждой юрисдикции.

⁴ Одна из главных причин отказа от использования МСФООС 33 заключается в том, что процесс перехода на МСФООС начался до выпуска этого стандарта.



1

ВВЕДЕНИЕ

Основная цель этой Технической записки: (i) предоставить практическое руководство, основанное на мировом опыте, специалистам-практикам в области учета в государственном секторе (PSA), которые намерены начать внедрение МСФООС по методу начисления прямо или косвенно, и (ii) представить обзор ключевых концепций МСФООС 33. Юрисдикциям и организациям государственного сектора рекомендуется следовать документу МСФООС 33 «Первое принятие МСФООС по методу начисления». Настоящая Техническая записка дает комплексное представление о подготовке, необходимой до принятия МСФООС 33; в ней разъясняются основные требования и исключения, содержащиеся в стандарте, и содержатся практические указания, основанные на международном опыте стран.

Эта Техническая записка продолжает серию информационных документов, разработанных в рамках программы PULSAR, таких как «Дорожная карта реформирования бухгалтерского учета в государственном секторе: шаблон хорошей практики». 5 Дорожная карта содержит всеобъемлющее руководство по реализации реформ PSA и включает важные соображения, такие как подход к реформам, осуществление, мониторинг, управление, организационный потенциал, коммуникация и культура, а также включает наглядный пример подготовки начального отчета о финансовом положении и контрольный список для раскрытия и представления информации.

Представленные здесь руководящие принципы призваны помочь в применении МСФООС 33, но не заменяют собой понимания всего стандарта в целом. МСФООС 33 не является жестким руководством для первого применения, поскольку допускает целый ряд исключений. Следовательно, он не является заменой всеобъемлющей и комплексной стратегии реформы. МСФООС 33 может служить важной основой для разработки основных этапов реформы, но он также не заменяет стратегических решений. Эта Техническая записка является производной от Руководства КМСФООС, основного ориентира по требованиям МСФООС, с которым можно ознакомиться на сайте www.ipsasb.org.

МСФООС 33 – это стандарт, разработанный для юрисдикций, которые внедряют полный набор стандартов МСФООС напрямую, т. е. без внесения каких-либо изменений в эти стандарты. Однако многие страны внедряют МСФООС косвенно, что означает, что они адаптируют стандарт для конкретной страны, используя МСФООС в качестве основы для разработки или пересмотра национальной системы PSA, которая обычно отличается от МСФООС. Такая адаптация может касаться терминологии, выбора вариантов, предлагаемых МСФООС, включения дополнительных руководящих принципов или явных отклонений от МСФООС, таких как пропуск определенных стандартов. Однако следует отметить, что даже если юрисдикция стремится внедрить МСФООС косвенным образом, МСФООС 33 может быть полезен для этого процесса.

⁵ Доступно по agpecy: https://cfrr.worldbank.org/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template

Основная цель МСФООС 33 – обеспечить, чтобы первые финансовые отчеты, в которых используется МСФООС по методу начисления:

- гарантировали прозрачную отчетность о переходе на МСФООС;
- предоставляли подходящую отправную точку для соблюдения МСФООС;
- генерировались по стоимости, не превышающей выгоды.

Юрисдикция обязана применять МСФООС 33 при подготовке и представлении годовых финансовых отчетов во время перехода на МСФООС по методу начисления. Организация, впервые применяющая МСФООС – это юрисдикция или организация, которая впервые применяет МСФООС по методу начисления и представляет свои первые переходные финансовые отчеты в соответствии с МСФООС. МСФООС 33 применяется к организациям, впервые применяющим МСФООС, в равной степени, вне зависимости от того, какой принцип бухгалтерского учета применялся ранее: кассовый метод, метод начисления или гибридный метод.

История разработки МСФООС 33 связана с признанием со стороны КМСФООС того, что внедрение полного набора стандартов учета по методу начисления МСФООС является сложным процессом. Выпуская МСФООС 33, КМСФООС оказывает помощь организациям, которые начинают

этот сложный переходный процесс. МСФООС 33 не охватывает весь период перехода на МСФООС. Фактически он применяется тогда, когда большая часть планирования уже завершена, и организация находится на заключительных этапах полного перехода на МСФООС по методу начисления.

Структура этой Технической записки соответствует логической последовательности во времени.

- В разделе 2 рассматриваются мероприятия, которые необходимо осуществить до даты перехода на МСФООС.
- В разделах 3–5 рассматриваются мероприятия, которые необходимо осуществить после даты перехода на МСФООС.
- В разделе 6 приводится обзор опыта первого перехода на МСФООС в нескольких юрисдикциях по всему миру.
- В разделе 7 документируются основные выводы и рекомендации, относящиеся к рассматриваемой теме.









ЗАБЛАГОВРЕМЕННОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ ПЕРЕХОДА НА МСФООС 33

МСФООС 33 содержит всеобъемлющий набор принципов, которые облегчают работу организаций, впервые применяющих МСФООС по методу начисления. Однако КМСФООС подчеркивает, что организация, впервые применяющая МСФООС, не должна полагаться только на льготные периоды МСФООС 33, чтобы подготовиться к переходу на МСФООС. КМСФООС рекомендует юрисдикциям обеспечить надлежащее планирование перехода заблаговременно до официального принятия МСФООС 33. КМСФООС⁶ предоставляет руководство по переходу на учет по методу начисления для организаций государственного сектора. Одна из первых публикаций PULSAR, «Дорожная карта реформирования бухгалтерского учета в государственном секторе: шаблон хорошей практики»⁷ предоставляет больше информации о последовательности и ключевых элементах реформы бухгалтерского учета в государственном секторе в целом. МВФ также предоставляет руководство по внедрению учета по методу начисления в государственном секторе (МВФ, 2016 год).⁸

Необходимо разработать четкую последовательную и поэтапную стратегию с реалистичными сроками внедрения учета по методу начисления до перехода

на МСФООС. Стратегия внедрения должна учитывать многочисленные факторы, включая, в частности, такие как: і) политическая поддержка и готовность основных заинтересованных сторон; іі) согласование реалистичного графика осуществления; ііі) внесение поправок в действующую нормативно-правовую базу; iv) наличие необходимых ресурсов, в том числе финансовых и человеческих; v) создание надлежащих механизмов координации и управления реформами; (vi) определение механизмов управления рисками и их смягчения; (vii) разработка стратегии управления изменениями и наращивания потенциала, включая разработку и осуществление планов коммуникации, распространения информации и подготовки кадров; (viii) интеграция между различными функциями/системами УГФ, такими как бухгалтерский учет, составление бюджета, казначейство, доходы, задолженность, закупки и т. д.; (іх) модернизация существующей или разработка новой Информационной системы управления финансами (ИСУФ) (которая, в идеале, должна быть способна интегрировать работу вышеупомянутых ключевых функций УГФ). Дополнительную информацию о ключевых элементах реализации реформ можно найти в другой публикации PULSAR, «Движущие силы реформ бухгалтерского учета в государственном секторе»9,

⁶ КМСФООС. Переход на учет по методу начисления: руководство для организаций государственного сектора. Третье издание, январь 2011 года. URL: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-study-14-3e.pdf

⁷ Всемирный банк Дорожная карта реформирования бухгалтерского учета в государственном секторе: шаблон хорошей практики 2018 год URL: https://cfrr.worldbank.org/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template

⁸ Кавана, Дж., С. Флинн и Д. Моретти (2016 год). Внедрение учета по методу начисления в государственном секторе. МВФ, Департамент по финансовым вопросам. Сентябрь 2016 года. URL: https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf

⁹Доступно по адресу: https://cfrr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms.

которая посвящена оказанию помощи правительствам в выявлении, рассмотрении и развитии движущих сил этих реформ.

Как можно понять из сказанного выше, внедрение МСФООС – это масштабная и долгосрочная реформа, которая потребует больших усилий и ресурсов. Однако осуществление реформы PSA на основе надежного набора международных стандартов для государственного сектора, например, МСФООС, и передовой международной практики представляет собой возможность для юрисдикций не только повысить качество и надежность своей финансовой информации, которая может быть использована для принятия решений, но также:

- оценить финансовое положение, финансовые результаты и потоки денежных средств правительств;
- способствовать согласованности и дальнейшей сопоставимости с аналогичными показателями на региональном и глобальном уровнях;
- усилить планирование государственных инвестиций и управление государственными активами;
- достичь более высокого уровня фискальной прозрачности и подотчетности, что может способствовать улучшению кредитных рейтингов, присваиваемых рейтинговыми агентствами.

В связи с улучшением процесса принятия решений за счет повышения доступности данных осуществление реформы PSA может принести также следующие косвенные выгоды:

- повышение качества государственных услуг;
- обеспечение стабильности в налоговобюджетной сфере и содействие национальному экономическому росту;
- повышение приемлемости правительства и доверия к нему.

Как упоминалось выше, следует отметить, что внедрение МСФООС потребует значительного сотрудничества и координации между Министерством финансов (Минфином) или другим учреждением/органом (назначенным лидером внедрения реформы) и другими ключевыми институциональными заинтересованными сторонами, такими как Казначейство, органы налоговой

администрации и высшие органы финансового контроля (ВОФК). Роль ВОФК особенно актуальна на протяжении всего процесса внедрения, поскольку внешние аудиторы могут стать мощными союзниками в ходе подготовки, осуществления и оценки реформы. Например, внешние аудиторы должны быть своевременно обучены новой нормативно-правовой базе, и их также можно привлечь к проверке сумм, отраженных в начальной балансовой отчетности.

В целом, стратегия внедрения может быть основана на одном из двух подходов — радикальном или поэтапном. Радикальный подход подразумевает переход от системы учета, существовавшей до МСФООС, к полному соответствию МСФООС, начиная с определенной даты. В отличие от него, поэтапный подход предполагает постепенное внедрение усовершенствований в запланированной последовательности с целью максимально возможного выполнения требований МСФООС к концу заключительного этапа. МСФООС 33 рассчитан на поэтапный подход, т. е. подразумевает некоторые исключения в течение периода, не превышающего трех лет. В некоторых юрисдикциях радикальный подход является единственным вариантом в силу административного законодательства, требующего от организаций следовать официальному законодательству о финансовой отчетности, что может не позволить организациям осуществлять поэтапное внедрение, в то время как параллельный пробный запуск обеих систем обычно является дорогостоящим и требует дополнительных операционных мощностей.

В этой Технической записке рекомендуется поэтапный подход к внедрению МСФООС. Радикальный подход, при котором все или большинство требований МСФООС принимаются всеми государственными организациями с определенной даты, сопряжен с такими рисками, как высокая зависимость от внешних консультантов и вытеснение внутренних организационных навыков. Такой подход может привести к значительной задержке запуска в ожидании, пока будут завершены все приготовления, необходимые для полной готовности к внедрению.

Напротив, поэтапный подход дает возможность юрисдикциям продемонстрировать быстрые результаты, позволяя выполнить некоторые требования МСФООС в краткие сроки с постепенным внедрением МСФООС в среднесрочной перспективе. Поэтапный подход также дает время для формирования навыков и опыта, связанных с МСФООС, в соответствии с темпами внедрения. Как правило, поэтапный подход является более подходящим, так как на этапе внедрения позволяет принимать во внимание существующую

систему учета, имеющиеся ИТ-системы и потенциал персонала, устранять выявленные отличия от МСФООС и постепенно улучшать качество бухгалтерской информации. Однако следует отметить, что поэтапный подход также имеет риски, в основном, такие как: (i) увеличение сроков осуществления; (ii) усталость от реформ; и (iii) потеря импульса и политической поддержки.

Последовательность реформ МСФООС

При определении последовательности этапов внедрения МСФООС основным принципом является создание основы. Одна из основ государственного учета – «учет денежных средств до учета начислений». Поэтому план внедрения должен начинаться с соблюдения стандарта МСФООС 2 «Отчеты о движении денежных средств», который входит в набор стандартов МСФООС, основанных на методе начисления. 10

Другими руководящими принципами при определении последовательности этапов являются основные цели государственной финансовой отчетности: подотчетность и принятие решений. Финансовая отчетность полезна, если она предоставляет высококачественную информацию об активах и обязательствах, которые непосредственно влияют на эти цели. Самым крупным классом активов, который важен как для подотчетности, так и для принятия решений, являются основные средства (включая инфраструктурные активы). Что касается обязательств, то наиболее крупными статьями являются государственный долг и пенсионные обязательства, которые подвергают правительство значительным рискам ликвидности и рыночным рискам. Следовательно, в плане внедрения следует уделить первоочередное внимание признанию и раскрытию информации о наиболее крупных статьях балансовой отчетности. Например, в документе PULSAR «Укрепление управления основными средствами посредством учета в государственном секторе»¹¹ содержится более подробная информация об учете и отчетности по основным средствам.

При определении последовательности действий следует также учитывать обстоятельства конкретной юрисдикции. Например, в странах бывшего СССР реестры активов и бухгалтерский учет обычно уже достаточно сильны. Такие сильные стороны также следует учитывать при планировании внедрения.

МСФООС 33 различает подготовительный этап (который может занять столько времени, сколько необходимо) и переходный этап (который может занять максимум три года). На подготовительном этапе организации представляют финансовые отчеты на основе предыдущих принципов бухгалтерского учета; в то время как в переходный период организации представляют финансовые отчеты на основе МСФООС, но с некоторыми исключениями. После переходного периода организации должны представлять свои финансовые отчеты в полном соответствии с МСФООС.

МСФООС 33 включает несколько переходных положений, которые применяются в течение трех лет после даты принятия. В течение трехлетнего периода организации, впервые применяющие МСФООС, могут быть освобождены от требований по признанию конкретных активов и обязательств, а также по исключению операций и остатков при консолидации. Это означает, что финансовая отчетность за этот период, даже при использовании конкретных исключений, еще не соответствует МСФООС по методу начисления.

Хотя переходные исключения в МСФООС 33 предназначены для поддержки организаций на пути внедрения МСФООС, их следует рассматривать как последний этап процесса внедрения. Это связано с тем, что исключения начинают применяться с даты принятия и имеют ограниченный срок действия – три года, которого зачастую недостаточно для того, чтобы страны успели осуществить этот переход. Учитывая, что применение переходных положений позволяет подотчетным организациям ограничить, устранить и отложить часть работы, связанной с переходом, в краткосрочной перспективе для организаций может показаться привлекательным называть финансовые отчеты «переходными финансовыми отчетами по МСФООС». Однако следует противостоять этому искушению, а также тщательно продумать время подачи такого требования государственными организациями.

¹⁰ В качестве альтернативы, юрисдикции могут начать с соответствия МСФООС по кассовому методу (финансовая отчетность по учету кассовым методом), который является стандартом, разработанным в качестве промежуточного шага для помощи в принятии МСФООС по методу начисления. Этот стандарт создан как промежуточный и не является самоцелью. МСФООС по кассовому методу поощряет юрисдикции, которые завершают переход на финансовую отчетность и МСФООС по методу начисления, представлять отчет о денежных поступлениях и платежах в том же формате, который требует МСФООС 2 «Отчеты о движении денежных средств».

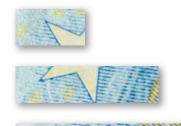
¹¹Доступно по адресу: https://cfrr.worldbank.org/publications/strengthening-fixed-asset-management-through-public-sector-accounting

Это связано в первую очередь с тем, что применение некоторых исключений, в частности тех, которые касаются существенных сумм, таких как основные средства, пенсионные программы с установленными выплатами и финансовые инструменты, влияет на достоверность представления финансовой отчетности и может повлечь за собой вынесение аудиторского заключения с оговорками. Кроме того, применение переходных положений ограничивает преимущества перехода на МСФООС в краткосрочной перспективе, поскольку целостность и прозрачность финансовых отчетов не будут полностью достигнуты с даты перехода, а лишь улучшатся со временем.

Переход на учет по методу начисления предполагает постепенное улучшение финансовой отчетности, и заявление о первом принятии МСФООС по методу начисления должно быть сделано только тогда, когда организация уверена в достижении полного соответствия в течение разрешенных трех лет. В переходный период было бы уместно указать в финансовой отчетности, что организация находится в процессе внедрения МСФООС по методу начисления. Следует также отметить, что, исходя из МСФООС 33, переходные исключения также требуют дополнительного раскрытия информации, упомянутого в разделе 5 «Раскрытие информации» этого документа.

Особое внимание на подготовительном этапе следует уделить пересмотру и изменению существующей нормативно-правовой базы, что в некоторых случаях может занять значительное время. Следует отметить, что как косвенное, так и, в особенности, прямое внедрение МСФООС может потребовать тщательного анализа и согласования национальных систем УГФ/ PSA с МСФООС. Разработка и принятие специального закона об учете в государственном секторе — отличный способ расставить приоритеты и поддержать программу реформирования PSA в каждой юрисдикции.

Как уже упоминалось, непрерывное обучение и наращивание потенциала на протяжении всего периода реформы МСФООС, включая подготовительный этап, будут играть решающую роль в успешном осуществлении всей реформы. Существуют примеры различных подходов к наращиванию потенциала, которые следует рассматривать с учетом конкретных обстоятельств и потребностей в обучении в каждой юрисдикции. К наиболее распространенным подходам относятся: (i) проведение регулярных мероприятий по повышению осведомленности и распространению информации для различных групп заинтересованных сторон на подготовительном этапе; (ii) проведение специальных учебных мероприятий по соответствующим темам на этапах подготовки и внедрения; (iii) разработка комплексных программ обучения МСФООС на институциональном или национальном уровнях; (iv) разработка национальных программ сертификации по МСФООС или введение требования о прохождении признанной международной программы сертификации, например, разработанной Ассоциацией присяжных сертифицированных бухгалтеров (АССА) или Институтом дипломированных специалистов по государственным финансам и бухгалтерскому учету (CIPFA); и (v) создание программ непрерывного профессионального развития (СРЕ) для этапа после внедрения.



3



ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА: ОБЩИЙ ПРИНЦИП

Общий принцип, лежащий в основе МСФООС 33, заключается в том, что на дату принятия МСФООС по методу начисления, организация, впервые применяющая МСФООС, должна применять требования МСФООС ретроспективно, за исключением случаев, когда это требуется или иным образом разрешено МСФООС 33. Организация, впервые применяющая МСФООС, должна соблюдать каждый стандарт МСФООС, действующий на дату принятия МСФООС. Поэтому первые финансовые отчеты по МСФООС представляются так, как если бы организация всегда применяла МСФООС, с учетом нескольких исключений, которые обсуждаются ниже. Отправной точкой в МСФООС 33 является начальный отчет о финансовом положении, также известный как начальная балансовая отчетность, подготовленный на дату перехода на МСФООС. Поскольку от организации, впервые применяющей МСФООС, требуется соблюдение всех стандартов МСФООС, действующих на дату представления отчетности, конкретные переходные положения отдельных стандартов МСФООС не применяются к такой организации. Вместо этого организация, впервые применяющая МСФООС, готовит начальный отчет о финансовом положении в соответствии с требованиями МСФООС 33.

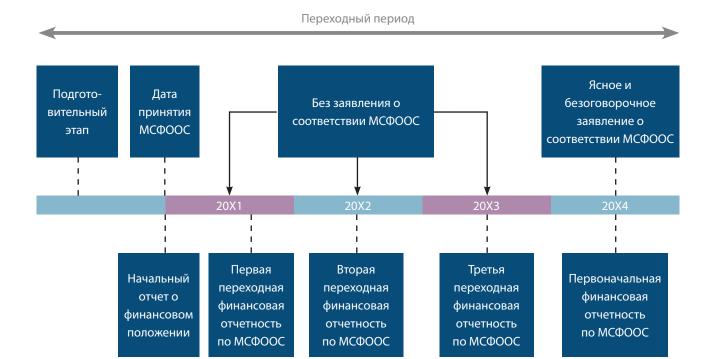
Суммы, которые должны быть отражены в начальной балансовой отчетности, также должны быть тщательно пересмотрены и, в некоторых случаях, очищены от устаревших и неактуальных данных, которые могут даже не иметь некоторых подтверждающих документов. Это особенно относится к некоторым данным за прошлые периоды и балансам,

представленным в текущей или предыдущей ИСУФ. Эту процедуру необходимо провести как можно раньше, в идеале на подготовительном этапе, чтобы избежать ситуации, когда устаревшая финансовая информация ошибочно включается в начальные финансовые отчеты, подготовленные на основе МСФООС. Это еще больше повысит надежность и качество финансовой информации, которая будет использоваться для принятия решений.

На рисунке 1 представлен временной график от принятия МСФООС до первоначальной финансовой отчетности по МСФООС, если организация принимает переходные исключения в МСФООС 33, которые влияют на справедливое представление финансовых отчетов и возможность гарантировать соответствие МСФООС по методу начисления. Рисунок иллюстрирует временной график для организации, впервые применяющей МСФООС, с окончанием календарного года и датой перехода 1 января 20Х1 года, если выбран трехлетний переходный период (допускается также период в один или два года). Временной график на рисунке 1 не масштабирован; обратите внимание, что подготовительный этап обычно длится значительно дольше, чем переходный период.

Этот рисунок иллюстрирует значение различных определенных терминов в МСФООС 33.

• Начальный отчет о финансовом положении — это отчет о финансовом положении организации, впервые применяющей МСФООС, на дату принятия МСФООС.



- Дата начала применения МСФООС это дата, с которой организация впервые начинает применять МСФООС по методу начисления, и начало отчетного периода, в котором организация впервые применяющая МСФООС, применяет МСФООС по методу начисления, и на которую организация представляет первую переходную финансовую отчетность в соответствии с МСФООС или первую финансовую отчетность в соответствии с МСФООС.
- Переходный период это период, в течение которого организация, впервые применяющая МСФООС, применяет одно или несколько исключений в этих МСФООС до полного перехода на МСФООС по методу начисления и возможности сделать явное и безоговорочное заявление о полном соответствии МСФООС.
- Переходные финансовые отчеты по МСФООС

 это финансовые отчеты, подготовленные в соответствии с МСФООС 33, в отношении которых организация, впервые применяющая МСФООС, не может сделать явное и безоговорочное заявление о полном соответствии МСФООС.

Первоначальная финансовая отчетность по МСФООС – это первая годовая финансовая отчетность, которая включает явное безоговорочное заявление о соответствии МСФООС. Такое заявление обычно сформулировано следующим образом: «Эта финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с МСФООС».

На рисунке 2 представлен временной график от принятия МСФООС до первоначальной финансовой отчетности по МСФООС, если организация не принимает переходные исключения в МСФООС 33, которые влияют на справедливое представление финансовых отчетов и возможность гарантировать соответствие МСФООС по методу начисления. В этом случае переходные финансовые отчеты по МСФООС не составляются, и первой финансовой отчетностью, составляемой после начального отчета о финансовом положении, является первоначальная финансовая отчетность по МСФООС, содержащая явное и безоговорочное заявление о соответствии МСФООС.



С учетом исключений, перечисленных далее в этой Технической записке, организация, впервые применяющая МСФООС, должна:

- Признать, начиная с самых крупных статей, все активы и обязательства, признания которых требуют МСФООС.
- Не признавать статьи в качестве активов и обязательств, если МСФООС не разрешают такое признание.
- Реклассифицировать в соответствии с МСФООС те статьи, которые были признаны в соответствии с предыдущими принципами бухгалтерского учета.

• Последовательно применять МСФООС при оценке всех признанных активов и обязательств.

В таблицах 2, 3 и 4 приведены некоторые примеры различий, которые могут возникнуть между предыдущими принципами бухгалтерского учета и МСФООС в отношении признания и снятия с баланса, реклассификации и оценки. Переход на МСФООС приводит к тому, что организация должна изменить свои принципы бухгалтерского учета в отношении признания и оценки. Результат этого процесса обычно признается в нетто-активах/капитале в начальном отчете о финансовом положении или в последующих отчетах о финансовом положении в течение переходного периода.

Таблица 2. Примеры признания и снятия с баланса в соответствии с МСФООС

Признание	Снятие с баланса
Пенсионные обязательстваОтложенные налоговые активы и обязательства	 Резервы, не соответствующие критериям Нематериальные активы, не соответствующие критериям
 Активы и обязательства по аренде фондов Резервы, только юридические или конструктивные 	Притерини
• Производные финансовые инструменты	
• Приобретенные нематериальные активы	
• Внутренние затраты на разработку	

Таблица 3. Примеры реклассификации в соответствии с МСФООС

Предыдущие принципы бухгалтерского учета	В соответствии с МСФООС
Финансовые активы	Классификация на основе (а) модели управления финансовыми активами организации и (b) договорных характеристик потоков денежных средств финансового актива в соответствии с МСФООС 41
Финансовые обязательства	Обязательство или капитал в соответствии с МСФООС 28
Взаимозачет	Представление валовых сумм, если МСФООС не разрешают взаимозачет
Отчет о финансовом положении	Как правило, раздельное представление внеоборотных и текущих активов и обязательств в соответствии с МСФООС 1
Ценные бумаги в отчетах о потоках денежных средств	Классифицируются как эквиваленты денежных средств, только если срок погашения < 3 месяцев с даты приобретения

Таблица 4. Примеры оценки в соответствии с МСФООС

Предыдущие принципы бухгалтерского учета	В соответствии с МСФООС
Финансовые инструменты	Справедливая или амортизированная стоимость в соответствии с МСФООС 41
Пенсионные обязательства	Применить МСФООС 39 (сложный и подробный)
Резервы	Наилучшая оценка в соответствии с МСФООС 19
Обесценение активов	Применить МСФООС 21 и 26 (сложные и подробные)
Переоценка товарно-материальных запасов	Не допускается в соответствии с МСФООС 12

Если организация, впервые применяющая МСФООС, пользуется исключениями, которые отражаются на справедливом представлении и способности утверждать, что соблюдаются МСФООС по методу начисления, она не сможет сделать заявления о соблюдении МСФООС в течение переходного периода (до трех лет). Пока организация, впервые применяющая МСФООС, в период перехода на МСФООС по методу начисления применяет исключения,

которые влияют на справедливое представление и ее способность подтвердить соответствие МСФООС, такая организация будет готовить переходные финансовые отчеты по МСФООС. Применяя переходные положения, юрисдикция может ограничить объем работы, необходимой для подготовки начального отчета о финансовом положении. Часть работы исключается полностью, часть откладывается до даты перехода.

Оценка в начальном отчете о финансовом положении и последующая оценка

На дату принятия МСФООС организация должна будет подготовить начальный отчет о финансовом положении, как показано на рисунке 3. Начальный отчет о финансовом положении, также известный как начальная балансовая отчетность, представляет все активы и обязательства на дату перехода в соответствии с требованиями МСФООС к признанию и оценке.

МСФООС 33 позволяет организации, впервые применяющей МСФООС, выбрать для оценки активов

в начальном отчете о финансовом положении принципы бухгалтерского учета, отличающиеся от принципов, которые организация планирует применять для последующей оценки в будущих финансовых отчетах по МСФООС. Это исключение включено в МСФООС 33, поскольку обычно организация должна использовать в своем начальном отчете о финансовом положении те же принципы бухгалтерского учета, что и во всех представленных периодах. Исключение позволяет организации применять в начальном отчете о финансовом положении текущую стоимость (справедливую стоимость) и использовать либо модель стоимости, либо модель переоценки в последующих периодах.

Рисунок 3. Оценка актива в начальной балансовой отчетности и последующая оценка

Справедливая стоимость, оцененная с помощью амортизированных затрат замещения (DRC)



Оценка в начальном отчете о финансовом положении МСФООС

Обычно организация имеет в наличии лишь ограниченную информацию об исторической стоимости активов. За последние годы такая информация может быть доступна в электронном формате. За более ранние годы эта информация обычно доступна только в бумажных архивах. Когда надежная информация об исторической стоимости

актива недоступна на дату принятия МСФООС по методу начисления, МСФООС позволяют определить «условную стоимость», которая является суррогатом стоимости приобретения или амортизированной стоимости. Информация о стоимости строящихся активов (незавершенного строительства) легко доступна и должна использоваться для оценки в начальном отчете о финансовом положении.

Организация может рассмотреть возможность использования амортизированных затрат замещения (DRC) для определения сумм завершенных активов,

таких как инфраструктурные активы, в начальном отчете о финансовом положении. DRC равны текущей стоимости замены актива его современным эквивалентом за вычетом всего физического износа и обесценения. Современный эквивалентный актив — это актив, который обеспечивает ту же потенциальную производительность, что и существующий актив, но с учетом современных технологий и стандартов. Общие затраты замещения (GRC) — это стоимость строительства нового современного эквивалентного актива. Разница между общими и амортизированными затратами — это стоимость восстановления актива из его нынешнего состояния до состояния, как если бы он был новым и современным.

Поэтому в этой Технической записке рекомендуется определять условную стоимость, когда информация об исторической стоимости активов недоступна, поскольку применение DRC является практическим способом для организации добиться справедливого представления и соответствия МСФООС по методу начисления при первом применении. Например, для дорог организация может определить единицы измерения, к примеру, стоимость за квадратный метр. Затем можно рассчитать DRC путем умножения на количество квадратных метров дорог, контролируемых организацией. Эти значения DRC можно использовать в качестве остатков в начальном отчете о финансовом положении и в качестве условно-постоянных затрат в будущем.

В свою очередь, GRC статьи основных средств можно определить, опираясь на недавние договоры строительного подряда или на стоимость аналогичного актива, индексированную на основе его исторической стоимости. При использовании метода индексированной стоимости (например, путем применения индекса потребительских цен) требуется суждение, чтобы определить, изменилась ли технология производства.

Последующая оценка

Последующая оценка означает оценку активов в соответствующих МСФООС финансовых отчетах организации в будущем. Как упоминалось ранее, для последующей оценки организация может выбрать между моделью затрат и моделью переоценки, независимо от основы оценки, использованной в начальном отчете о финансовом положении.

При применении модели затрат DRC в начальном отчете о финансовом положении будет считаться условной стоимостью для последующей оценки. Как обычно, амортизация начисляется систематически в течение срока полезного использования актива. Метод амортизации должен отражать схему, по которой организация, как ожидается, будет использовать будущие экономические выгоды или полезный потенциал актива, например, линейный метод, метод уменьшающегося остатка или метод единиц продукции. Оставшуюся стоимость срока полезного использования необходимо пересматривать не реже одного раза в год.

Модель затрат обычно считается более простой в применении и менее дорогостоящей. Поэтому в этой Технической записке рекомендуется применять модель затрат и рассмотреть модель переоценки на более позднем этапе.











ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА: ИСКЛЮЧЕНИЯ ИЗ ОБЩЕГО ПРИНЦИПА

МСФООС 33 различает два вида переходных исключений, как представлено в таблице 5.

- Переходные исключения, которые влияют на справедливое представление и соответствие МСФООС по методу начисления в течение переходного периода
- Переходные исключения, которые не влияют на справедливое представление и соответствие МСФООС по методу начисления в течение переходного периода.

Таблица 5. Подход МСФООС 33 к исключениям для организаций, впервые применяющих МСФООС

Влияют на справедливое представление и соответствие	Не влияют на справедливое представление и соответствие
В течение переходного периода организация не сможет сделать явное и безоговорочное заявление о соответствии МСФООС по методу начисления	В течение переходного периода организация сможет сделать явное и безоговорочное заявление о соответствии МСФООС по методу начисления
Переходные финансовые отчеты по МСФООС	Первоначальная финансовая отчетность по МСФООС

Таблица 6. Исключения, влияющие на справедливое представление и соответствие (МСФООС 33, параграфы 33-62)

Раздел	Краткое описание исключения в МСФООС 33
Товарно-материальные запасы (МСФООС 12)	Позволяет не признавать или не оценивать активы и обязательства в
Инвестиционная собственность (МСФООС 16)	течение трехлетнего переходного льготного периода.

Раздел	Краткое описание исключения в МСФООС 33
Основные средства (МСФООС 17)	
Нематериальные активы (МСФООС 31)	
Финансовые инструменты (МСФООС 41)	
Активы концессионных соглашений и соответствующие обязательства (МСФООС 32)	
Биологические активы и сельскохозяйственная продукция (МСФООС 27)	Позволяет не признавать или не оценивать активы и обязательства в течение трехлетнего переходного льготного периода.
Пенсионные программы с установленными выплатами и другие долгосрочные вознаграждения работникам: обязательства и соответствующие активы программы (МСФООС 39)	
Выручка от необменных операций (МСФООС 23)	Позволяет не менять принцип признания и оценки в течение трехлетнего льготного переходного периода. Позволяет изменять этот принцип по классам.
Стоимость заимствований (МСФООС 5)	Позволяет не признавать стоимость заимствований на квалифицируемые активы, дата начала которых предшествует дате принятия МСФООС. Это исключение применимо, если организация использует трехлетний переходный льготный период и решает учитывать стоимость заимствований в соответствии с разрешенной альтернативой (т. е. капитализацией стоимости заимствований).
Аренда (МСФООС 13)	Позволяет не применять требования, связанные с арендой фондов. Это исключение применимо, если организация использует трехлетний переходный льготный период.
Резервы на демонтаж (МСФООС 19)	Позволяет не признавать резерв на демонтаж и удаление актива и восстановление участка. Это исключение применимо, если организация использует трехлетний переходный льготный период для данного актива.
Раскрытие информации о связанных сторонах (МСФООС 20)	Поощряет, но не обязывает раскрывать информацию об отношениях и операциях со связанными сторонами и о ключевом управленческом персонале в течение трехлетнего переходного льготного периода.
Интересы в контролируемых организациях (МСФООС 35), ассоциированных компаниях и совместных предприятиях (МСФООС 36)	Позволяет не признавать доли в контролируемых организациях, ассоциированных компаниях и совместных предприятиях в течение трехлетнего переходного льготного периода.

Раздел	Краткое описание исключения в МСФООС 33
Консолидированная финансовая отчетность (МСФООС 35)	Поощряет, но не обязывает исключать остатки, операции, доходы и расходы в течение трехлетнего переходного льготного периода. Без такого исключения эти финансовые отчеты не должны представляться как консолидированная финансовая отчетность.
Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия (МСФООС 36)	Позволяет не исключать долю организации в профиците или дефиците от операций с ассоциированной компанией или совместным предприятием в течение трехлетнего переходного льготного периода. Это исключение применимо, если организация применяет метод долевого участия.
Объединения в государственном секторе (МСФООС 40)	Позволяет не признавать и не оценивать активы и обязательства, связанные с объединением в государственном секторе. Данное исключение применимо, если организация использует трехлетний переходный льготный период для активов и обязательств.

Таблица 7. Исключения, НЕ влияющие на справедливое представление и соответствие (МСФООС 33, параграфы 63-134)

Раздел	Краткое описание исключения в МСФООС 33
Условная стоимость	Позволяет применять условную стоимость в качестве суррогата стоимости приобретения или амортизированной стоимости товарноматериальных запасов, инвестиционной собственности, основных средств, нематериальных активов, финансовых инструментов, а также активов концессионных соглашений и связанных с ними обязательств.
Сравнительная информация	Поощряет, но не обязывает предоставлять сравнительную информацию в первых переходных финансовых отчетах по МСФООС или в первоначальной финансовой отчетности по МСФООС.
Кумулятивные курсовые разницы	Считает кумулятивные курсовые разницы нулевыми на дату перехода на МСФООС.
Сравнительный учет стоимости заимствований	Поощряет ретроспективное применение, но не требует его.
Сильная гиперинфляция	Позволяет оценивать все активы и обязательства, имевшиеся до даты нормализации функциональной валюты, по справедливой стоимости на дату перехода на МСФООС.
Существующая аренда	Требует классификации в качестве операционной или финансовой аренды на основании обстоятельств на момент начала срока аренды. Однако, если арендатор и арендодатель договорились об изменении положений, организация должна рассмотреть новое соглашение.
Информация по сегментам	Позволяет, но не обязывает предоставлять информацию по сегментам.

Раздел	Краткое описание исключения в МСФООС 33
Обесценение активов, не генерирующих денежные средства, и активов, генерирующих денежные средства	Требует перспективного применения, за исключением случаев, когда организация использует исключение для трехлетнего переходного льготного периода, позволяющее не признавать и не оценивать активы.
Пенсионные программы с установленными выплатами и прочие долгосрочные вознаграждения работникам	Требует оценки дисконтированной стоимости обязательства с использованием метода прогнозируемой единицы кредита на дату (i) принятия МСФООС, (ii) истечения трехлетнего переходного льготного периода, если он применяется, (iii) признания или (iv) оценки.
Составной финансовый инструмент	Позволяет не разделять составной финансовый инструмент на компонент нетто-активов/капитала, если компонент обязательства погашен.
Финансовый актив или обязательство по справедливой стоимости через профицит или дефицит	Позволяет определить финансовый актив или финансовое обязательство как финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости через профицит или дефицит на дату принятия МСФООС.
Снятие с баланса финансовых активов и финансовых обязательств	Позволяет применять снятие с баланса ретроспективно, если необходимая информация была получена во время первоначального учета этих операций. В противном случае требуется перспективное снятие с баланса.
Учет хеджирования	Требует оценки всех производных инструментов по справедливой стоимости и устранения всех отложенных убытков и прибылей на дату принятия МСФООС.
Классификация и оценка финансовых инструментов	Требует оценки необходимости изменения принципов бухгалтерского учета для финансового актива на основе фактов и обстоятельств, существующих на дату принятия МСФООС.
Обесценение финансовых активов	Требует перспективного применения требований по обесценению за исключением случаев, когда организация использует трехлетний переходный льготный период для того, чтобы не признавать и не оценивать финансовые инструменты.
Встроенные производные инструменты	Требует оценить, должен ли встроенный производный инструмент быть отделен от основного договора на основании условий, существовавших на дату, когда он впервые стал стороной договора, или на дату переоценки.
Раскрытие информации о финансовых инструментах	Требует перспективного применения требований к раскрытию информации.
Внутренне созданный нематериальный актив	Требует признания и оценки, если актив соответствует определению нематериального актива и критериям признания в МСФООС 31.
Обязательство, связанное с активом концессионного соглашения и оцененное с помощью условной стоимости	 Требует оценки по оставшимся потокам денежных средств в соответствии с моделью финансовых обязательств. Требует оценки по справедливой стоимости актива за вычетом любых финансовых обязательств в соответствии с моделью предоставления права оператору.

Раздел	Краткое описание исключения в МСФООС 33
Активы и обязательства контролируемых организаций, ассоциированных компаний и совместных предприятий	Позволяет оценивать активы и обязательства как с корректировками на процедуры консолидации и объединения в государственном секторе, так и без них. Данное исключение применимо, если контролируемая организация впервые применяет МСФООС позже, чем ее контролирующая организация. Аналогичное исключение применяется к ассоциированным компаниям и совместным предприятиям.
Консолидированная финансовая отчетность	Требует, чтобы организация определила, является ли она инвестиционной организацией, и оценила свои инвестиции по справедливой стоимости через профицит или дефицит на дату принятия МСФООС.
Совместная деятельность	Требует оценки как совокупности балансовой стоимости активов и обязательств. Это исключение применяется, если в соответствии с предыдущей основой учета организация использовала пропорциональную консолидацию.
Обязательства по схеме социальных выплат	Требует оценки в соответствии с МСФООС 42.

Стандарты, на которые не распространяются переходные меры в МСФООС 33

МСФООС 33 не допускает трехлетнего переходного льготного периода для нескольких стандартов, включая:

- МСФООС 2 «Отчеты о движении денежных средств»
- МСФООС 3 «Принципы бухгалтерского учета, изменения в учетных оценках и ошибки»
- МСФООС 4 «Влияние изменений валютных курсов»
- МСФООС 9 «Доходы от обменных операций»
- МСФООС 10 «Финансовая отчетность в странах с гиперинфляционной экономикой»

- МСФООС 14 «События после отчетной даты»
- МСФООС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (исключение относится только к резервам на демонтаж и вывоз активов и восстановление участка)
- МСФООС 35 «Консолидированная финансовая отчетность» (исключение касается только исключения остатков, операций, доходов и расходов при консолидации)

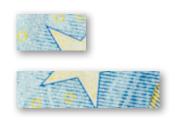




РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

МСФООС 33 включает обширные требования к представлению и раскрытию информации, в первую очередь для того, чтобы разъяснить пользователям, что финансовые отчеты организации, впервые применяющей МСФООС и использующей исключения, разрешенные в МСФООС 33, могут не полностью соответствовать МСФООС. В Приложение 2 к этой Технической записке включен контрольный список вопросов по представлению и раскрытию информации. Цель такого раскрытия – обеспечить прозрачность осуществления перехода к полному принятию МСФООС и сроков завершения перехода. Раскрытие информации направлено на разъяснение того, что финансовые отчеты не полностью соответствуют МСФООС по методу начисления, так как организация, впервые применяющая МСФООС, воспользовалась исключениями в МСФООС 33, которые влияют на справедливое представление. Финансовые отчеты должны раскрывать степень, в которой организация воспользовалась переходными исключениями, как теми, которые влияют на справедливое представление финансовых отчетов и способность организации подтвердить соответствие МСФООС по методу начисления, так и теми, которые не влияют на это. Раскрытие информации должно давать ответы на следующие вопросы:

- Какой прогресс был достигнут в признании, оценке, представлении и раскрытии активов, обязательств, доходов и расходов в соответствии с требованиями МСФООС?
- Какие активы, обязательства, доходы и расходы были признаны и оценены в соответствии с принципами бухгалтерского учета, которые не соответствуют МСФООС?
- Какие активы, обязательства, доходы и расходы не были признаны, оценены, представлены или раскрыты в предыдущем отчетном периоде, но теперь признаны, оценены, представлены и раскрыты?
- Каков характер и сумма любых корректировок, признанных в течение отчетного периода (сверка)?
- Как переход с предыдущей основы учета на МСФООС повлиял на отчетное финансовое положение, а также на отчетные финансовые показатели и движение денежных средств?



6



МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

В этой главе представлено несколько примеров внедрения МСФООС в различных юрисдикциях по всему миру. В таблице 8 обобщен опыт первого внедрения МСФООС шестью странами: Коста-Рикой, Малайзией, Новой Зеландией, Нигерией, Швейцарией и Танзанией.

Исходя из примеров, очевидно, что большинство юрисдикций, за исключением Новой Зеландии (уникальный случай), предпочитают поэтапный подход к внедрению. Поэтапный подход позволяет им принять более гибкий график и распределить воздействие реформы на более длительный период. Что касается метода перехода на МСФООС, большинство отобранных юрисдикций предпочли использовать прямой переход на МСФООС. Примеры также

показывают, что на практике многие юрисдикции применяют переходные механизмы, но они не обязательно соответствуют МСФООС 33. Фактически, только штаты Нигерии являются яркими примерами применения МСФООС 33.

Ниже перечислены основные причины того, что лишь ограниченное число юрисдикций применили МСФООС 33:

• МСФООС 33 – относительно недавний стандарт. Организация, впервые применяющая МСФООС, должна применять МСФООС 33, если ее первоначальная финансовая отчетность по МСФООС составлена за период, начинающийся 1 января 2017 года или после этой даты.

Таблица 8. Обзор первого применения МСФООС

Страна	Подход к применению МСФООС	Подход к осуществлению реформы	Использование МСФООС 33	Использование переходных положений
Коста-Рика	Прямой	Поэтапный	Нет	Да
Малайзия	Косвенный	Поэтапный	Нет	Нет
Новая Зеландия	Прямой	Радикальный	Нет	Нет
Нигерия: Экити и Лагос	Прямой	Поэтапный	Да	Да
Швейцария	Прямой	Поэтапный	Нет	Нет
Танзания	Прямой	Поэтапный	Нет	Да

- Многие юрисдикции используют косвенный метод для внедрения МСФООС (для которого МСФООС 33 не требуется).
- Во многих юрисдикциях наличие исключений в переходный период не разрешено законом, что еще больше снижает применимость МСФООС 33.

Уроки, извлеченные из этих примеров, заключаются в том, что внедрение всего спектра стандартов МСФООС по методу начисления является длительным и сложным процессом. Практически каждой юрисдикции требуется значительно больше времени, чем предполагалось вначале. Поэтому юрисдикциям следует выделить достаточно времени на планирование и подготовку до объявления даты принятия МСФООС 33, поскольку после этого останется всего три года. Ниже представлены рекомендации, извлеченные из опыта этих и других стран, которые вступили на долгий и извилистый путь внедрения МСФООС:

- а. Применяйте проверенные методологии планирования и реализации проектов.
- Создайте межведомственный руководящий комитет проекта МСФООС для управления переходом.
- с. Контролируйте стратегию перехода на МСФООС, проводите переоценку и вносите коррективы по мере необходимости.
- d. Регулярно информируйте руководящие органы посредством отчетов о ходе осуществления, чтобы они могли принять меры, когда проекты рискуют застопориться.
- е. Вносите изменения в законы, нормы и положения на ранней стадии проекта, чтобы сделать переход обязательным для всех заинтересованных организаций.
- f. Выделяйте ресурсы на проект через механизм многолетнего бюджетирования.
- g. Определите и заложите в бюджет дополнительные человеческие ресурсы, необходимые в административной, бюджетной и финансовой областях для обеспечения эффективного потенциала для перехода на МСФООС и поддержания соответствия МСФООС.

- h. Обеспечьте выделение адекватных ресурсов для обучения и управления изменениями.
- i. Информируйте о ходе перехода на МСФООС с помощью всех доступных средств коммуникации, обучения и распространения информации.
- ј. Принимайте стратегии оценки, управления и снижения рисков с учетом передовой международной практики управления проектами.
- к. Обеспечьте надлежащую интеграцию основных модулей УГФ, включая, как минимум, бухгалтерский учет, бюджетирование и управление казначейством.
- I. Обеспечьте независимый и всесторонний контроль качества отчетов об оценке прогресса.

Пример страны: правительство Новой Зеландии¹²

Новая Зеландия является одним из самых ярких примеров прямого принятия МСФООС, которые, в свою очередь, были приняты с использованием радикального подхода, учитывая относительно высокую степень согласованности между первоначально используемой национальной системой бухгалтерского учета и МСФООС. Финансовая отчетность Новой Зеландии за 2015 год, включая сравнительные данные, стала первой финансовой отчетностью, подготовленной в соответствии с новозеландскими стандартами учета в государственном секторе РВЕ, которые основаны на МСФООС. Ранее опубликованные финансовые отчеты были подготовлены в соответствии с новозеландскими эквивалентами Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), подходящими для общественных организаций. Влияние перехода с МСФО Новой Зеландии на стандарты учета в государственном секторе было незначительным, и МСФООС 33 не применялся при этом переходе. Это объясняется высокой степенью конвергенции между двумя пакетами стандартов.

¹² Финансовая отчетность правительства Новой Зеландии доступна по адресу: https://www.treasury.govt.nz/publications/financial-statements-government/year-end-financial-statements.

Пример страны: федеральное правительство Швейцарии¹³

Внедрение МСФООС в федеральном правительстве Швейцарии – еще один пример прямого внедрения МСФООС, но в данном использовался поэтапный подход осуществления реформы. Федеральное правительство Швейцарии взяло на себя обязательство перейти на полный учет по методу начисления, начало подготовительную работу в 2002 году и выпустило начальный отчет о финансовом положении по состоянию на 1 января 2007 года. Подготовительный период был признан недостаточным, и в последующие годы важным процессом было неуклонное повышение качества учетных данных. С тех пор консолидированная финансовая отчетность федерального правительства не содержит явного и безоговорочного заявления о соответствии МСФООС. Вместо этого любые различия по отношению к МСФООС раскрываются и объясняются в примечаниях к годовым финансовым отчетам. Количество и масштабы различий со временем сократились, и в настоящее время осталось лишь несколько областей, которые отличаются от принципов учета и оценки МСФООС.



Правительство Объединенной Республики Танзания также внедрило МСФООС, используя подход прямого принятия и поэтапного осуществления. Первая консолидированная финансовая отчетность по методу начисления была представлена за 2012/13 год. Впоследствии правительство представило консолидированную финансовую отчетность согласно МСФООС по методу начисления в соответствии с переходными положениями для организаций, впервые применяющих МСФООС, которые были включены в отдельные стандарты, поскольку МСФООС 33 на тот момент еще не был выпущен. Консолидированная финансовая отчетность за 2017/18 финансовый год стала первой после истечения срока действия переходных положений. В то время переходные положения освобождали организации, впервые применяющие

МСФООС, от признания и оценки основных средств и налоговых поступлений (на основе налогооблагаемых операций) на пятилетний период. Эти положения в рамках МСФООС 17 и 23 были заменены в 2015 году на МСФООС 33, который допускает трехлетний переходный период.



Пример страны: Малайзия¹⁵

Федеральное правительство Малайзии решило использовать косвенный метод внедрения МСФООС путем принятия Малазийских стандартов учета по методу начисления в государственном секторе, взятых в основном из МСФООС, и в то же время рассмотреть некоторые незначительные изменения, которые адаптируют МСФООС к конкретным условиям страны. Малайзия также использовала поэтапный подход, внедряя новые правила шаг за шагом, но переходный период по МСФООС 33 для каждого конкретного шага внедрения отсутствует. В 2011 году правительство объявило о своем решении перейти на учет по методу начисления для улучшения управления фискальной дисциплиной. В 2013 году Министерство финансов выпустило Циркуляр казначейства, объясняющий переход к учету по методу начисления. Правительство также приняло решение о создании комитетов высокого уровня для улучшения администрирования реформы и мониторинга хода ее реализации.



Пример страны: Коста-Рика¹⁶

Внедрение МСФООС в Коста-Рике стало еще одним примером прямого перехода на МСФООС с использованием поэтапного подхода. По словам представителей национальных органов PSA, процесс внедрения МСФООС был длительным и постепенным. Модернизация финансового управления в государственном секторе началась в 2001 году с принятием нового закона о финансах и бюджете и соглашения о переходе на МСФООС. В 2018 году правительство издало указ, объявляющий о принятии

https://www.efv.admin.ch/efv/en/home/finanzberichterstattung/finanzberichte/konsolidierte_rg_bund.html

¹³ Финансовая отчетность правительства Швейцарии доступна по адресу:

¹⁴ Финансовая отчетность правительства Танзании доступна по aдресу: http://www.mof.go.tz/docs/00-ConsoFS_Audit%20Opinion.pdf

¹⁵ Финансовая отчетность правительства Малайзии доступна по адресу: http://www.anm.gov.my/index.php/en/arkib-ag/terbitan/penyata-kewangan-kerajaan-persekutuan

¹⁶ Финансовая отчетность правительства Коста-Рики доступна по адресу: https://www.hacienda.go.cr/contenido/12442-estados-financieros

испанского перевода Руководства КМСФООС 2014 года. Это руководство включало первые 32 стандарта МСФООС (МСФООС 33 отсутствовал, поскольку он был выпущен в 2015 году). Финансовая отчетность правительства Коста-Рики за 2018 год включала заявление о соответствии МСФООС за исключением нескольких переходных положений. Таким образом, Коста-Рика не применяла МСФООС 33, и в ее финансовых отчетах не использовалась специфическая терминология МСФООС 33, такая как переходные финансовые отчеты МСФООС.

Пример страны: правительства штатов Экити¹⁷ и Лагос¹⁸ в Нигерии

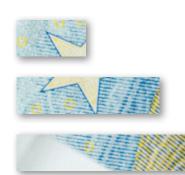
Внедрение МСФООС субнациональными правительствами в Нигерии проводилось с использованием прямого метода и поэтапного подхода. Однако эти примеры – лишь немногие случаи фактического использования IPSAS 33 в процессе внедрения. Правительства штатов Экити и Лагос начали использовать МСФООС по методу начисления 1 января 2017 и 2016 годов, соответственно, и решили принять переходные исключения из МСФООС 33, которые позволили обоим правительствам применять условную стоимость и переходный период до трех лет. Однако, в результате принятия этих переходных исключений и положений, правительства не смогли сделать явное и безоговорочное заявление о полном соответствии МСФООС по методу начисления в финансовых отчетах, представленных в течение переходного периода.

¹⁷ Финансовая отчетность штата Экити доступна по адресу:

https://ekitistate.gov.ng/wp-content/uploads/2019/07/AUDITOR%20GENERAL%27S%20REPORT%202018.pdf

¹⁸ Финансовая отчетность штата Лагос доступна по адресу:

https://openstates.ng/lagos/dataset/220/2018-audited%20statement%20 (financial%20statement)%20 lagos%20 statement%20 lagos%20 statement%20 statement



7



выводы и РЕКОМЕНДАЦИИ

Эта Техническая записка ясно показывает, что МСФООС 33 является полезным стандартом для организаций, впервые применяющих МСФООС. В нем предусмотрены полезные исключения, которые способствуют плавному переходу на полный набор МСФООС по методу начисления. Поскольку процесс первого принятия МСФООС по методу начисления, как правило, является сложной задачей, которая может занять значительное количество лет и сопряжена с определенными рисками, упомянутыми выше, МСФООС 33 гарантирует, что во время этого процесса в финансовых отчетах будет четко указано, какие статьи включены в финансовые отчеты, а какие исключены, а также будет представлен прогресс, достигнутый на пути к полному соответствию МСФООС.

МСФООС 33 - полезный стандарт для всех организаций, впервые применяющих МСФООС. Однако многие юрисдикции внедрили МСФООС, не применяя МСФООС 33. Это объясняется главным образом тем, что большинство из этих юрисдикций начали реформу по внедрению МСФООС до выпуска МСФООС 33 в 2015 году. К таким случаям могут относиться юрисдикции, которые: (і) хотят, чтобы их финансовые отчеты были «правильными с первого раза» и могли содержать явное и безоговорочное заявление о соответствии МСФООС и тем самым обеспечить достоверное представление; или (іі) разрабатывают национальные стандарты, которые похожи на МСФООС, но отличаются от МСФООС, чтобы учесть конкретную практику и обстоятельства. Для этих юрисдикций МСФООС 33 также может быть полезен, например, в качестве руководства по оценке активов и обязательств в начальном отчете о финансовом положении.

В этой Технической записке подчеркивается, что трехлетний переходный период, как правило, слишком короткий, особенно когда отправной точкой является учет по кассовому методу. Поэтому рекомендуется провести тщательную подготовку перед принятием МСФООС 33, поскольку с момента присвоения финансовым отчетам статуса переходных финансовых отчетов по МСФООС начинается отсчет трехлетнего периода до достижения полного соответствия всем требованиям МСФООС во всех существенных аспектах.

Основные рекомендации этой Технической записки следующие:

- Рассматривайте переходный период в МСФООС 33 как последний этап процесса принятия новых стандартов. Это связано с тем, что он вступает в силу с даты принятия и ограничен трехлетним периодом, которого странам зачастую недостаточно для осуществления этого перехода.
- Разработайте стратегию и план внедрения, в которых будут указаны реалистичные сроки проведения реформ бухгалтерского учета до даты принятия.
- Уделите особое внимание разработке и проведению непрерывного обучения и мероприятий по наращиванию потенциала на протяжении всего срока реформы МСФООС, включая подготовительный этап.
- Своевременно стимулируйте и обеспечивайте надлежащую координацию между Минфином

или другим учреждением/органом, назначенным лидером внедрения реформы, и другими ключевыми институциональными заинтересованными сторонами, такими как Казначейство, органы налоговой администрации и высшие органы финансового контроля.

- Применяйте поэтапный подход к внедрению МСФООС, поскольку радикальный подход, при котором большинство требований МСФООС будут внедряться одновременно, способствует задержке и является очень рискованным.
- Убедитесь, что начальная балансовая отчетность не включает устаревшие и неактуальные данные, которые могут быть получены из текущей или предыдущей ИСУФ.
- При определении приоритетности стандартов МСФООС для внедрения, имейте в виду, что МСФООС 33 не допускает трехлетнего переходного периода для некоторых стандартов.
- Старайтесь избегать применения широкого спектра переходных положений в МСФООС 33, поскольку они ограничивают преимущества перехода на МСФООС в краткосрочной перспективе и снижают целостность и прозрачность финансовых отчетов.



Иллюстративный пример первого применения МСФООС

Это приложение иллюстрирует подготовку начального отчета о финансовом положении. Датой перехода на МСФООС в этом приложении считается 1 января 20Х1 года. Отдельные корректировки представлены в остатках, отраженных по состоянию на 31 декабря 20Х0 года и подготовленных в соответствии с предыдущими

(гибридными) принципами бухгалтерского учета. Это приложение включает сверку нетто-активов/капитала, показывающую изменения, вызванные изменениями в принципах бухгалтерского учета с переходом на МСФООС (корректировки по МСФООС).

Таблица 9. Консолидированный отчет о финансовом положении

			Конечный баланс по предыдущим принципам бухгалтерского учета	Корректи- ровки по МСФООС	Начальный отчет о финансовом положении
		Приме- чания	31 декабря 20X0 года		1 января 20X1 года
			CU'000 ¹⁹	CU'000	CU'000
	Активы				
	Необоротные активы				
МСФООС 1.88(а)	Основные средства	1	300 000	(100 000)	200 000
МСФООС 1.88(с)	Нематериальные и неосязаемые активы				
МСФООС 1.88(b)	Инвестиционная собственность				
МСФООС 1.89	Биологические активы				
МСФООС 1.88(е)	Объекты инвестиций, учитываемые по методу долевого участия				
МСФООС 1.88(d)	Прочие инвестиции и производные активы	8	3 800 000	(800 000)	3 000 000
	Выданные льготные кредиты				
	Итого внеоборотные активы		4 100 000	(900 000)	3 200 000

¹⁹ тысячи кумулятивных единиц

			Конечный баланс по предыдущим принципам бухгалтерского учета	Корректи- ровки по МСФООС	Начальный отчет о финансовом положении
		Приме- чания	31 декабря 20X0 года		1 января 20Х1 года
	Текущие активы				
МСФООС 1.88(і)	Денежные средства и их эквиваленты		2 000 000	800 000	2 800 000
МСФООС 1.88(h)	Дебиторская задолженность (по обменным операциям)	6	1 500 000	(600 000)	900 000
МСФООС 1.88(g)	Возмещаемая задолженность (по необменным операциям)				
МСФООС 1.88(f)	Товарно-материальные запасы	2		200 000	200 000
МСФООС 1.89	Предоплаты и прочие активы				
МСФООС 1.88(d)	Прочие инвестиции и производные активы				
МСФООС 1.89	Биологические активы				
	Выданные льготные кредиты				
МСФООС 1.88.1(а)	Активы на продажу				
	Итого текущие активы		3 500 000	400 000	3 900 000
	Итого активы		7 600 000	(500 000)	7 100 000
	Нетто-активы/капитал и обязательства				
	Капитал и резервы				
МСФООС 1.95(a)	Внесенный/[Акционерный] капитал				
МСФООС 1.95(с)	Резерв справедливой стоимости финансовых активов, предназначенных для продажи				
МСФООС 1.95(с)	Резерв по пересчету иностранной валюты				
МСФООС 1.95(с)	Профицит переоценки				
МСФООС 17.92(e)					
МСФООС 1.95(с)	Резерв специального назначения				
МСФООС 1.95(b)	Накопленные доходы и расходы		2 600 000	(1 600 000)	1 000 000
МСФООС 1.88(о)	Нетто-активы / капитал, приходящийся на владельцев контролирующей организации		2 600 000	(1 600 000)	1 000 000
МСФООС 1.88(n)	Неконтролирующая доля участия				
МСФООС 1.95(d)	Итого нетто-активы/капитал		2 600 000	(1 600 000)	1 000 000

Приме				Конечный баланс по предыдущим принципам бухгалтерского учета	Корректи- ровки по МСФООС	Начальный отчет о финансовом положении
МСФООС 1.89 Обязательство по выплате вознаграждений работникам МСФООС 1.88(m) Льготные займы 4 1000 000 (400 000) 600 000 МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде МСФООС 1.88(m) Гроизводные обязательства МСФООС 1.88(l) Резервы Небиржевые обязательства Итого долгосрочные обязательства МСФООС 1.88(k) Денежные средства и их эквиваленты – банковский овердрафт МСФООС 1.88(k) Кредиторская задолженность (по обменным операциям) МСФООС 1.88(m) Обязательство по выплате з 5 4 000 000 500 000 4500 000 МСФООС 1.88(l) Резервы МСФООС 1.88(l) Резервы МСФООС 1.88(l) Небиржевые обязательства МСФООС 1.88(l) Обязательство по финансовой аренде МСФООС 1.88(m) Обязательство по финансовой аренде МСФООС 1.88(m) Обязательство по финансовой аренде МСФООС 1.88(m) Обязательство по финансовой аренде МСФООС 1.88(l) Небиржевые обязательства МСФООС 1.88(l) Обязательства 5 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(l) Обязательства, удерживаемые для продажи Итого текущие обязательства 4 000 000 1 250 000 5 250 0000 МСФООС 1.88(l) Обязательства 5 5 000 000 1 100 000 6 100 0000			-			-
МСФООС 1.88(m) Льготные займы 4 1 000 000 (400 000) 600 000 МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде Немероос 1.88(m) Производные обязательства Немероос 1.88(m) Резервы Небиржевые обязательства 1 000 000 (150 000) 850 000 МСФООС 1.88(i) Денежные средства и их эквиваленты – банковский овердрафт банковский овердрафт 1 000 000 (150 000) 850 000 МСФООС 1.88(k) Кредиторская задолженность (по обменным операциям) 7 700 000 700 000 МСФООС 1.88(m) Обязательство по выплате вознаграждений работникам 3 50 000 50 000 МСФООС 1.88(m) Займы МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде Небиржевые обязательства МСФООС 1.88(l) Производные обязательства 5 4 000 000 50 000 4 500 000 МСФООС 1.88(l) Обязательства, удерживаемые для продажи 4 000 000 1 250 000 5 250 000 МСФООС 1.88(l) Итого обязательства 5 000 000 1 100 000 6 100 000		Долгосрочные обязательства				
МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде МСФООС 1.88(m) Производные обязательства МСФООС 1.88(m) Резервы Небиржевые обязательства Итого долгосрочные обязательства МСФООС 1.88(m) Денежные средства и их эквиваленты — банковский овердрафт МСФООС 1.88(k) Кредиторская задолженность (по обменным операциям) МСФООС 1.89 Отложенный доход 7 700 000 700 000 МСФООС 1.88(m) Обязательство по выплате 3 50 000 50 000 МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде МСФООС 1.88(m) Производные обязательства МСФООС 1.88(m) Небиржевые обязательства МСФООС 1.88(m) Обязательства МСФООС 1.88(m) Обязательства МСФООС 1.88(m) Обязательства МСФООС 1.88(m) Производные обязательства МСФООС 1.88(m) Резервы МСФООС 1.88(m) Небиржевые обязательства МСФООС 1.88(m) Небиржевые обязательства МСФООС 1.88(m) Обязательства 5 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(m) Обязательства 5 4 000 000 500 000 5 250 000 МСФООС 1.88(m) Обязательства 5 4 000 000 1 250 000 5 250 000 МСФООС 1.88(m) Обязательства 5 5 000 000 1 100 000 6 100 000	МСФООС 1.89		3		250 000	250 000
МСФООС 1.88(II) Резервы Небиржевые обязательства 1 000 000 (150 000) 850 000 МСФООС 1.88(I) Денежные средства и их эквиваленты – банковский овердрафт 7 700 000 700 000 МСФООС 1.88(k) Кредиторская задолженность (по обменным операциям) 7 700 000 50 000 МСФООС 1.88(m) Обязательство по выплате вознаграждений работникам 3 50 000 50 000 МСФООС 1.88(m) Займы 3 адолженность по финансовой аренде 4 000 000 4 500 000 МСФООС 1.88(l) Резервы 4 000 000 5 250 000 МСФООС 1.88(l) Обязательства , удерживаемые для продажи 4 000 000 1 250 000 5 250 000 МСФООС 1.88(l) Итого текущие обязательства 5 4 000 000 1 250 000 5 250 000	МСФООС 1.88(m)	Льготные займы	4	1 000 000	(400 000)	600 000
МСФООС 1.88(I) Резервы Небиржевые обязательства Небиржевые обязательства 1 000 000 (150 000) 850 000 МСФООС 1.88(i) Денежные средства и их эквиваленты – банковский овердрафт Кредиторская задолженность (по обменным операциям) 7 700 000 700 000 МСФООС 1.89 Отложенный доход 7 700 000 50 000 МСФООС 1.88(m) Займы 50 000 50 000 МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде МСФООС 1.88(l) Резервы МСФООС 1.88(l) Резервы МСФООС 1.88(l) Небиржевые обязательства МСФООС 1.88(l) Небиржевые обязательства МСФООС 1.88(l) Небиржевые обязательства 5 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(l) Итого текущие обязательства 4 000 000 1 250 000 5 250 000 МСФООС 1.88(l) Итого обязательства 5 000 000 1 100 000 6 100 000	МСФООС 1.88(m)	Задолженность по финансовой аренде				
Небиржевые обязательства Итого долгосрочные обязательства 1 000 000 (150 000) 850 000 МСФООС 1.88(i) Денежные средства и их эквиваленты – банковский овердрафт МСФООС 1.88(k) Кредиторская задолженность (по обменным операциям) 7 700 000 700 000 МСФООС 1.88(m) Обязательство по выплате вознаграждений работникам 3 50 000 50 000 МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде МСФООС 1.88(l) Производные обязательства МСФООС 1.88.1(b) Небиржевые обязательства 5 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(l) Обязательства, удерживаемые для продажи 4 000 000 1 250 000 5 250 000 Итого текущие обязательства 5 000 000 1 100 000 5 250 000	МСФООС 1.88(m)	Производные обязательства				
Текущие обязательства 1 000 000 (150 000) 850 000 МСФООС 1.88(i) Денежные средства и их эквиваленты – банковский овердрафт 2 <t< td=""><td>МСФООС 1.88(I)</td><td>Резервы</td><td></td><td></td><td></td><td></td></t<>	МСФООС 1.88(I)	Резервы				
Текущие обязательства МСФООС 1.88(i) Денежные средства и их эквиваленты – банковский овердрафт МСФООС 1.88(k) Кредиторская задолженность (по обменным операциям) МСФООС 1.89 Отложенный доход 7 700 000 700 000 МСФООС 1.88(m) Обязательство по выплате вознаграждений работникам 3 50 000 50 000 МСФООС 1.88(m) Займы Задолженность по финансовой аренде МСФООС 1.88(l) Производные обязательства МСФООС 1.88(l) Резервы МСФООС 1.88(l) Небиржевые обязательства 5 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(l) Обязательства, удерживаемые для продажи 4 000 000 1 250 000 5 250 000 Мстого текущие обязательства 5 000 000 1 100 000 6 100 000		Небиржевые обязательства				
МСФООС 1.88(i) Денежные средства и их эквиваленты – банковский овердрафт МСФООС 1.88(k) Кредиторская задолженность (по обменным операциям) МСФООС 1.89 Отложенный доход 7 700 000 700 000 МСФООС 1.88(m) Обязательство по выплате вознаграждений работникам 3 50 000 50 000 МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде МСФООС 1.88(l) Производные обязательства МСФООС 1.88(l) Резервы 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(l) Обязательства, удерживаемые для продажи 4 000 000 1 250 000 5 250 000 Итого текущие обязательства 5 4 000 000 1 250 000 5 250 000		Итого долгосрочные обязательства		1 000 000	(150 000)	850 000
МСФООС 1.88(i) Денежные средства и их эквиваленты – банковский овердрафт МСФООС 1.88(k) Кредиторская задолженность (по обменным операциям) МСФООС 1.89 Отложенный доход 7 700 000 700 000 МСФООС 1.88(m) Обязательство по выплате вознаграждений работникам 3 50 000 50 000 МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде МСФООС 1.88(l) Производные обязательства МСФООС 1.88(l) Резервы 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(l) Обязательства, удерживаемые для продажи 4 000 000 1 250 000 5 250 000 Итого текущие обязательства 5 4 000 000 1 250 000 5 250 000		Текущие обязательства				
обменным операциям) МСФООС 1.89 Отложенный доход 7 МСФООС 1.88(m) Обязательство по выплате вознаграждений работникам МСФООС 1.88(m) Займы МСФООС 1.88(m) МСФООС 1.88(l) Производные обязательства МСФООС 1.88(l) Резервы МСФООС 1.88(l) МСФООС 1.88(l) Обязательства МСФООС 1.88(l) МСФООС 1.88(l) Итого текущие обязательства Итого обязательства Утого обязательства МСФООС 1.88(l) Итого обязательства МСФООС 1.88(l) Обязательства	МСФООС 1.88(і)	•				
МСФООС 1.88(m) Обязательство по выплате вознаграждений работникам МСФООС 1.88(m) Займы МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде МСФООС 1.88(l) Производные обязательства МСФООС 1.88(l) Резервы МСФООС 1.88(l) Небиржевые обязательства 5 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(l) Обязательства, удерживаемые для продажи Итого текущие обязательства 4 000 000 1 250 000 5 250 000 Итого обязательства 5 5 000 000 1 100 000 6 100 000	МСФООС 1.88(k)					
вознаграждений работникам МСФООС 1.88(m) Займы МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде МСФООС 1.88(l) Производные обязательства МСФООС 1.88(l) Резервы МСФООС 1.88.1(b) Небиржевые обязательства 5 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(l) Обязательства, удерживаемые для продажи 4 000 000 1 250 000 5 250 000 Итого обязательства 5 000 000 1 100 000 6 100 000	МСФООС 1.89	Отложенный доход	7		700 000	700 000
МСФООС 1.88(m) Задолженность по финансовой аренде МСФООС 1.88(l) Производные обязательства МСФООС 1.88.l(b) Резервы МСФООС 1.88.l(b) Небиржевые обязательства 5 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(l) Обязательства, удерживаемые для продажи 4 000 000 1 250 000 5 250 000 Итого обязательства 5 000 000 1 100 000 6 100 000	МСФООС 1.88(m)		3		50 000	50 000
МСФООС 1.88(I) Производные обязательства МСФООС 1.88(I) Резервы МСФООС 1.88.1(b) Небиржевые обязательства 5 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(I) Обязательства, удерживаемые для продажи Итого текущие обязательства 4 000 000 1 250 000 5 250 000 Итого обязательства 5 000 000 1 100 000 6 100 000	МСФООС 1.88(m)	Займы				
МСФООС 1.88(I) Резервы МСФООС 1.88.1(b) Небиржевые обязательства 5 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(I) Обязательства, удерживаемые для продажи Итого текущие обязательства 4 000 000 1 250 000 5 250 000 Итого обязательства 5 000 000 1 100 000 6 100 000	МСФООС 1.88(m)	Задолженность по финансовой аренде				
МСФООС 1.88.1(b) Небиржевые обязательства 5 4 000 000 500 000 4 500 000 МСФООС 1.88(l) Обязательства, удерживаемые для продажи 4 000 000 1 250 000 5 250 000 Итого обязательства 5 000 000 1 100 000 6 100 000	МСФООС 1.88(I)	Производные обязательства				
МСФООС 1.88(I) Обязательства, удерживаемые для продажи Итого текущие обязательства 4 000 000 1 250 000 5 250 000 Итого обязательства 5 000 000 1 100 000 6 100 000	МСФООС 1.88(I)	Резервы				
продажи Итого текущие обязательства 4 000 000 1 250 000 5 250 000 Итого обязательства 5 000 000 1 100 000 6 100 000	МСФООС 1.88.1(b)	Небиржевые обязательства	5	4 000 000	500 000	4 500 000
Итого обязательства 5 000 000 1 100 000 6 100 000	МСФООС 1.88(I)	, .				
		Итого текущие обязательства		4 000 000	1 250 000	5 250 000
Итого капитал и обязательства 7 600 000 (500 000) 7 100 000		Итого обязательства		5 000 000	1 100 000	6 100 000
		Итого капитал и обязательства		7 600 000	(500 000)	7 100 000

Сверка нетто-активов/ капитала

В таблице 10 показана сверка баланса нетто-активов/ капитала, представленного в соответствии с предыдущим методом учета, с начальным балансом нетто-активов/ капитала на дату перехода на МСФООС. МСФООС 33 требует такой сверки, если предыдущий метод учета не является кассовым методом.

Изменения в связи с внедрением МСФООС составили 1 600 000 кумулятивных единиц (CU), как показано ниже:

Таблица 10. Корректировки по МСФООС

		Корректировки
	Примечания	31 декабря 20Х0
		года
		CU'000
Корректировки по зданиям	1	(100 000)
Признание товарно-материальных запасов	2	200 000
Признание обязательств по выплате вознаграждений работникам	3	(300 000)
Корректировка по льготным займам	4	400 000
Корректировка по обязательствам в иностранной валюте (нереализованный убыток от курсовой разницы)	5	(500 000)
Корректировка по резерву под сомнительную дебиторскую задолженность	6	(600 000)
Признание отложенного дохода	7	(700 000)
Итого корректировки по МСФООС		(1 600 000)
Конечный баланс нетто-активов/капитала на 31 декабря 20Х0 года		2 600 000
Начальный баланс нетто-активов/капитала на 1 января 20Х1 года		1 000 000

Примечания

- 1. Корректировки по зданиям. Организация приняла переходное положение в отношении основных средств. Единственный класс активов, признанный по состоянию на 1 января 20Х1 года это здания. Согласно предыдущим принципам бухгалтерского учета, здания были включены в финансовую отчетность по исторической стоимости без амортизации или обесценения. Корректировка в размере 100 000 CU на
- накопленную амортизацию и обесценение зданий была признана как корректировка нетто-активов/ капитала.
- 2. Начальное признание товарно-материальных запасов. В соответствии с МСФООС, товарноматериальные запасы впервые признаны в отчете о финансовом положении по состоянию на 1 января 20Х1 года на сумму 200 000 CU. В соответствии с предыдущими принципами бухгалтерского учета запасы не признавались.

- 3. Начальное признание обязательств по выплате вознаграждений работникам. Согласно актуарной оценке, обязательства, связанные с пенсиями, были признаны в финансовой отчетности на основании их оценки по состоянию на 1 января 20Х1 года. Эти обязательства по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности (на общую сумму 300 000 CU) были классифицированы как текущие (250 000) и долгосрочные (50 000).
- 4. Корректировка по льготным займам. В прошлом иностранное правительство предоставило беспроцентный кредит на строительство моста. Кредит в размере 1 000 000 СU подлежит погашению в течение 30 лет, начиная с первого года после завершения строительства моста. Сумма займа была скорректирована на 400 000 СU для отражения амортизированной стоимости займа с использованием эффективной процентной ставки 1,23%.
- 5. Корректировка по обязательствам в иностранной валюте (нереализованный убыток от курсовой разницы). Обязательства, выраженные в иностранной валюте, теперь переоцениваются по обменному курсу на отчетную дату. В дальнейшем нереализованные прибыли и убытки от курсовой разницы будут отражаться в составе профицита или дефицита. Согласно предыдущим принципам бухгалтерского учета, нереализованные прибыли и убытки от курсовой разницы раскрывались в примечаниях

- к финансовой отчетности и признавались в финансовой отчетности в том отчетном периоде, в котором они были получены. Корректировка на накопленные нереализованные прибыли и убытки от курсовой разницы в размере 500 000 CU была признана в качестве корректировки неттоактивов/капитала.
- 6. Корректировка по резерву под сомнительную дебиторскую задолженность. В соответствии с МСФООС была зафиксирована корректировка в размере 600 000 СU для отражения сокращения резерва под дебиторскую задолженность на начало года.
- 7. Начальное признание отложенного дохода. Корректировка в размере 700 000 СU потребовалась для признания в качестве отложенной выручки денежных поступлений от телекоммуникационных компаний за 15-летнюю лицензию на использование сетей 3G, которые были признаны в профиците или дефиците в год поступления.
- 8. Эквиваленты денежных средств. Срочные депозиты на сумму 800 000 СU были реклассифицированы из инвестиций в денежные средства и их эквиваленты в соответствии с требованиями МСФООС.



Контрольный список требований к представлению и раскрытию информации МСФООС 33

МСФООС 33 включает несколько требований к представлению и раскрытию информации, которые дополняют раскрытие информации, требуемое другими стандартами в первоначальной переходной

финансовой отчетности по МСФООС и первоначальной финансовой отчетности по МСФООС организации. Эти дополнительные требования к раскрытию информации изложены в контрольном списке ниже.

Таблица 11. Контрольный список требований к представлению и раскрытию информации МСФООС 33

МСФООС 33, параграф	Раскрываемые сведения	Прове- рено
135	Организация, впервые применяющая МСФООС, с финансовой отчетностью, соответствующей требованиям этого МСФООС, использующая при этом переходные исключения и положения, которые влияют на справедливое представление и ее способность подтвердить соответствие МСФООС по методу начисления, должна сделать явное и безоговорочное заявление о соответствии этому МСФООС в примечаниях к финансовой отчетности. Оно должно сопровождаться заявлением о том, что финансовые отчеты не полностью соответствуют МСФООС по методу начисления.	
136	Если организация, впервые применяющая МСФООС, пользуется переходными исключениями в этом МСФООС, она должна раскрыть следующую информацию:	
136(a)	(а) степень, в которой организация воспользовалась переходными исключениями, которые влияют на справедливое представление финансовых отчетов и способность организации подтвердить соответствие МСФООС по методу начисления; и/или	

МСФООС 33, параграф	Раскрываемые сведения	Прове- рено
136(b)	(b) степень, в которой она воспользовалась переходными исключениями, которые не влияют на справедливое представление финансовых отчетов и ее способность подтвердить соответствие МСФООС по методу начисления.	
137	В той степени, в которой организация, впервые применяющая МСФООС, воспользовалась переходными исключениями и положениями в этом МСФООС, которые влияют на справедливое представление и соответствие МСФООС по методу начисления, в отношении активов, обязательств, доходов и/или расходов, она должна раскрыть следующую информацию:	
137(a)	(a) прогресс, который был достигнут в признании, оценке, представлении и/или раскрытии активов, обязательств, доходов и расходов в соответствии с требованиями применимого МСФООС;	
137(b)	(b) активы, обязательства, доходы и расходы, которые были признаны и оценены в соответствии с принципами бухгалтерского учета, которые не соответствуют требованиям применимого МСФООС;	
137(c)	(с) активы, обязательства, доходы и расходы, которые не были признаны, оценены, представлены и/или раскрыты в предыдущем отчетном периоде, но теперь признаны, оценены, представлены и/или раскрыты;	
137(d)	(d) характер и сумма любых корректировок, признанных в течение отчетного периода; и	
137(e)	(e) указание того, как и к какому сроку организация намерена полностью выполнить требования применимого МСФООС.	
138	Если организация, впервые применяющая МСФООС, использует переходное исключение, чтобы не исключать некоторые остатки, операции, доходы и расходы, и/ или если она применяет трехлетний переходный льготный период для признания и/ или оценки своей доли участия в контролируемых организациях, ассоциированных или совместных предприятиях согласно параграфу 55, она должна раскрыть характер остатков, операций, доходов и расходов и/или операций вверх или вниз по цепочке, которые были исключены в течение отчетного периода.	
139	Если организация, впервые применяющая МСФООС, не может представить консолидированную финансовую отчетность в связи с переходными исключениями и положениями, принятыми в параграфах 58 или 62, она должна раскрыть следующую информацию:	
139(a)	(a) причина, по которой финансовая отчетность, инвестиции в ассоциированные компании или доли в совместных предприятиях не могут быть представлены как консолидированная финансовая отчетность; и	
139(b)	(b) указание срока, к которому организация, впервые применяющая МСФООС, сможет представлять консолидированную финансовую отчетность.	
140	Требования параграфов 135 и 139 к раскрытию информации помогут пользователям отслеживать прогресс организации, впервые применяющей МСФООС, в приведении ее принципов бухгалтерского учета в соответствие с требованиями применимых МСФООС в течение переходного периода.	

МСФООС 33, параграф	Раскрываемые сведения	Прове- рено
	Объяснение перехода на МСФООС	
141	Организация, впервые применяющая МСФООС, должна раскрыть следующую информацию:	
141(a)	(а) дата принятия МСФООС; и	
141(b)	(b) данные о том, как переход с предыдущей основы учета на МСФООС повлиял на отчетное финансовое положение, а также на отчетные финансовые показатели и движение денежных средств.	
	Сверки	
142	Организация, впервые применяющая МСФООС, должна представить в примечаниях к своей переходной финансовой отчетности по МСФООС или к своей первоначальной финансовой отчетности по МСФООС такую информацию, как:	
142(a)	(а) сверка нетто-активов/капитала, представленного в соответствии с предыдущим методом учета, с начальным балансом нетто-активов/капитала на дату перехода на МСФООС; и	
142(b)	(b) сверка профицита и дефицита, представленная в соответствии с предыдущим методом учета, с начальным балансом профицита и дефицита на дату перехода на МСФООС.	
	Организация, впервые применяющая МСФООС, которая использовала кассовый метод учета в своей предыдущей финансовой отчетности, не обязана представлять такие сверки.	
143	Сверка, представленная в соответствии с параграфом 142, должна обеспечивать достаточную детализацию, как количественную, так и качественную, чтобы пользователи могли понять существенные корректировки начального отчета о финансовом положении и, где это применимо, пересчитанного сравнительного отчета о финансовых результатах, представленного в соответствии с МСФООС по методу начисления. Если описательные пояснения включены в другие публичные документы, выпущенные вместе с финансовой отчетностью, перекрестная ссылка на эти документы должна быть включена в примечания.	
144	Если организации становится известно об ошибках, допущенных при использовании предыдущего метода учета, то в сверках, требуемых параграфом 142, исправление этих ошибок должно отличаться от изменений в принципах бухгалтерского учета.	
145	Если организация не представляла финансовую отчетность за предыдущие периоды, ее переходные финансовые отчеты по МСФООС или ее первоначальная финансовая отчетность по МСФООС должны раскрывать этот факт.	
146	Если организация, впервые применяющая МСФООС, использует исключения, предусмотренные параграфами 36–43, которые позволяют не признавать и/или не оценивать статьи в течение трехлетнего переходного льготного периода, она должна представить в качестве части примечаний сверку статей, которые были признаны и/или оценены в течение отчетного периода, если эти статьи не были включены в предыдущую финансовую отчетность. Сверка должна быть представлена в каждом периоде, когда новые статьи признаются и/или оцениваются в соответствии с этим МСФООС.	

МСФООС 33, параграф	Раскрываемые сведения	Прове- рено
147	Сверка, представленная в соответствии с параграфом 146, содержит достаточно подробную информацию, чтобы пользователи могли понять, какие статьи были признаны и/или оценены в течение отчетного периода, когда организация, впервые применяющая МСФООС, использовала одно или несколько исключений, предусматривающих возможность не признавать и/или не оценивать статьи в течение трехлетнего переходного льготного периода. Сверка объясняет корректировки ранее представленного отчета о финансовом положении и, если применимо, ранее представленного отчета о финансовых результатах в каждом периоде, когда новые статьи признаются и/или оцениваются в соответствии с этим МСФООС.	

Раскрытие информации об использовании условной стоимости для товарно-материальных запасов, инвестиционной собственности, основных средств, нематериальных активов, финансовых инструментов или активов концессионных соглашений

148	Если организация, впервые применяющая МСФООС, использует справедливую стоимость или альтернативу, указанную в параграфах 64, 67 или 70, в качестве условной стоимости для товарно-материальных запасов, инвестиционной собственности, основных средств, нематериальных активов, финансовых инструментов или активов концессионных соглашений, ее финансовая отчетность должна раскрывать такую информацию, как:	
148(a)	(а) совокупность тех значений справедливой стоимости или других альтернативных вариантов оценки, которые рассматривались при определении условной стоимости;	
148(b)	(b) совокупная корректировка балансовой стоимости, признанная в соответствии с предыдущим методом учета; и	
148(c)	(c) была ли условная стоимость определена на дату принятия МСФООС или в течение переходного периода.	

Раскрытие информации об использовании условной стоимости для инвестиций в контролируемые организации, ассоциированные компании или совместные предприятия

149	Если организация, впервые применяющая МСФООС, использует справедливую стоимость как условную стоимость в своем начальном отчете о финансовом положении для инвестиций в контролируемую организацию, ассоциированную компанию или совместное предприятие в своей отдельной финансовой отчетности, такая отчетность должна раскрывать такую информацию, как:	
149(a)	(a) совокупная условная стоимость тех инвестиций, для которых условная стоимость является справедливой стоимостью; и	
149(b)	(b) совокупная корректировка балансовой стоимости, отраженной по предыдущему методу учета.	
150	Требования к раскрытию информации, приведенные в параграфах 148 и 149, должны соблюдаться в каждом периоде, когда признаются и/или оцениваются новые статьи, пока не истечет срок действия исключений, предоставивших льготу, и/или пока соответствующие активы не будут признаны и/или оценены в соответствии с применимыми МСФООС (в зависимости от того, что наступит раньше).	

МСФООС 33, параграф	Раскрываемые сведения	Прове- рено
Исключе	ения из требований к раскрытию информации в МСФООС в течение переходного пе	риода
151	В той степени, в которой организация, впервые применяющая МСФООС, использует исключение, позволяющее не признавать и/или не оценивать статьи в течение трехлетнего переходного льготного периода, она не обязана применять любые связанные требования к представлению и/или раскрытию информации, относящиеся к таким статьям, как это требуется в МСФООС 1, МСФООС 18 и/или применимых МСФООС, до тех пор, пока не истечет срок действия исключений, предоставляющих льготу, и/ или пока соответствующие статьи не будут признаны и/или оценены в соответствии с применимыми МСФООС (в зависимости от того, что произойдет раньше).	
152	Несмотря на переходное положение в параграфе 151, организации, впервые применяющей МСФООС, рекомендуется как можно скорее раскрыть информацию, требуемую МСФООС 1, МСФООС 18 и/или применимыми МСФООС.	
	Переходные положения	

153 Если организация, впервые применяющая МСФООС, приняла существующие переходные положения в других МСФООС по методу начисления, она должна продолжать применять эти переходные положения, пока не истечет срок их действия и/или пока соответствующие статьи не будут признаны и/или оценены в соответствии с применимыми МСФООС (в зависимости от того, что наступит раньше). Если организация, впервые применяющая МСФООС, решит принять переходные исключения в этом МСФООС, льготный период, применяемый при принятии МСФООС по методу начисления, не может быть длиннее льготного периода, предусмотренного в данном МСФООС.







ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ PULSAR





Federal Ministry
Republic of Austria
Finance







Schweizerische Eidgenossenschaft Confédération suisse Confederazione Svizzera Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs, Education and Research EAER State Secretariat for Economic Affairs SECO

