

Зарегистрирован
Министерством адалат Туркменистана
под № 665 от 7 сентября 2012 г.

Утвержден приказом
Министра финансов Туркменистана
№ 93-Ö от 10-го августа 2012 г.

**Национальный стандарт финансовой отчетности
для государственных бюджетных учреждений 1**

«ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Содержание	№ пунктов
Общие положения.....	1-3
Определения.....	4
Назначение и правила представления финансовой отчетности.....	5-32
Отчет о финансовом положении.....	33-48
Отчет о доходах и расходах.....	49-57
Отчет об изменениях в чистых активах/капитале.....	58-62
Отчет о движении денежных средств.....	63
Примечания к финансовой отчетности.....	64-76
Промежуточная финансовая отчетность.....	77-85
Дата вступления в силу.....	86

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Целью настоящего стандарта является предписание порядка представления финансовой отчетности общего назначения с тем, чтобы обеспечить сопоставимость как финансовой отчетности учреждения за предшествующие периоды, так и с финансовой отчетностью других государственных бюджетных учреждений. Для достижения этой цели в настоящем стандарте представлен ряд общих соображений относительно представления финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования к содержанию финансовой отчетности, подготовленной с использованием метода начисления.

2. Настоящий стандарт применяется:

при представлении всех форм финансовой отчетности общего назначения, составляемых и представляемых с использованием метода начисления в соответствии с национальными стандартами финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений;

к промежуточной финансовой отчетности;

действует в равной степени для всех государственных бюджетных учреждений, независимо от того, должны ли они составлять сводную или отдельную финансовую отчетность.

3. Стандарт устанавливает общие правила по составлению и представлению финансовой отчетности:

рекомендации по ее соответствию стандартам;

рекомендации по структуре финансовой отчетности;

минимальные требования к содержанию финансовой отчетности;

минимальные требования к содержанию промежуточной финансовой отчетности.

Вопросы признания, оценки и раскрытия информации об отдельных объектах учета рассматриваются в других стандартах.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

4. В настоящем стандарте используются следующие термины:

Финансовая отчетность общего назначения - это отчетность, которая предназначена для удовлетворения нужд тех пользователей, которые не имеют возможности истребовать предоставление отчетов, отвечающих их конкретным информационным потребностям.

Промежуточная финансовая отчетность - финансовый отчет, содержащий либо полный комплект финансовой отчетности, либо комплект сокращенной финансовой отчетности (в соответствии с настоящим стандартом) за промежуточный период.

Промежуточный период - это отчетный период, продолжительность которого короче полного финансового года.

Вложения владельцев - будущие экономические выгоды или сервисный потенциал, которые были предоставлены учреждению сторонами, внешними по отношению к нему, кроме тех, которые привели к обязательствам учреждения и которые образуют финансовую долю в капитале учреждения, которая:

а) дает право как на распределение будущих экономических выгод или сервисного потенциала учреждением на протяжении его существования по усмотрению владельцев или их представителей, так и на распределение любого превышения активов над обязательствами в случае ликвидации учреждения; и/или

б) может быть продана, обменена, передана или выкуплена.

Распределения между собственниками - будущие экономические выгоды или сервисный потенциал, распределенные учреждением между всеми или частью владельцев, либо в качестве прибыли на инвестированный капитал, либо в виде возврата инвестированного капитала.

Практическая невозможность - применение какого-либо требования является практически невозможным, когда предприятие, предприняв для этого все разумные усилия, все-таки не может его применить.

НАЗНАЧЕНИЕ И ПРАВИЛА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

5. Финансовая отчетность представляет собой структурированное представление финансового положения и операций, осуществленных государственным бюджетным учреждением. Целью финансовой отчетности общего назначения является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств учреждения, полезной для широкого круга пользователей при принятии и оценке решений о размещении ресурсов. В особенности, целью финансовой отчетности общего назначения должно быть предоставление информации, полезной для принятия решений, и демонстрация способности учреждения отчитаться за вверенные ему ресурсы путем:

а) предоставления информации об источниках, распределении и использовании финансовых ресурсов;

б) предоставления информации о том, как учреждение профинансировало свою деятельность и удовлетворило свои потребности в денежных средствах;

в) предоставления информации, которая является полезной при оценке возможностей учреждения финансировать свою деятельность и погашать свои обязательства;

г) предоставления информации о финансовом положении учреждения и его изменениях; и

д) предоставления агрегированной информации, полезной для оценки результатов деятельности учреждения с точки зрения издержек на ведение деятельности, эффективности и достигнутых результатов.

6. Для достижения этих целей финансовая отчетность содержит следующую информацию о государственном бюджетном учреждении:

а) активы;

б) обязательства;

в) капитал;

г) доходы;

д) расходы;

е) изменения в капитале; и

ж) денежные потоки.

Компоненты финансовой отчетности

7. Полный набор финансовой отчетности включает следующие компоненты:

- а) отчет о финансовом положении;
- б) отчет о доходах и расходах;
- в) отчет об изменениях в чистых активах/капитале;
- г) отчет о движении денежных средств;
- д) сравнение статей утвержденного бюджета и фактических сумм либо в качестве отдельного финансового отчета, либо колонки с бюджетными данными в финансовых отчетах; и
- е) примечания, в которых кратко изложены основные принципы учетной политики, а также даны дополнительные пояснения к отчетности.

8. При составлении и представлении финансовой отчетности руководство учреждения должно принимать во внимание все нижеизложенные общие правила:

- достоверное представление;
- соответствие стандартам;
- допущение о непрерывности деятельности;
- последовательность представления;
- существенность и агрегирование;
- взаимозачет;
- сравнительная информация.

Достоверное представление

9. Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, результаты финансовой деятельности и движение денежных средств учреждения. Достоверное представление требует достоверного отражения последствий операций, иных событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в «Концепции».

10. Достоверное представление достигается при условии, что учреждение:

а) выбирает и проводит учетную политику в соответствии с НСФОГБУ «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». При отсутствии соответствующего стандарта применимого к отдельной статье, в НСФОГБУ «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» даны рекомендации, которыми следует руководствоваться при включении в отчетность отдельной статьи;

б) представляет информацию, в том числе об учетной политике, таким образом, чтобы она была уместной, надежной, сопоставимой и доступной для понимания;

в) обеспечивает дополнительное раскрытие информации в тех случаях, когда соблюдение определенных требований стандартов недостаточно для того, чтобы пользователи могли понять влияние конкретной операции или событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты деятельности учреждения.

Соответствие стандартам

11. Учреждение, финансовая отчетность которого соответствует национальным стандартам финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений, должно сделать ясно выраженное и безоговорочное заявление о подобном соответствии в пояснительной записке. Финансовая отчетность не может представляться как соответствующая национальным стандартам финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений, если она не соответствует всем требованиям национальных стандартов финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений.

12. Несоответствие учетной политики национальным стандартам финансовой отчетности для бюджетных учреждений не может быть компенсировано ни раскрытием информации о ней, ни дополнительными разъяснениями в примечаниях или других материалах.

13. В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к заключению, что соответствие требованиям стандарта будет вводить в заблуждение в такой степени, что это будет вступать в противоречие с целями финансовой отчетности, изложенных в «Концепции», учреждение должно уклониться от выполнения данного требования, путем раскрытия следующей информации:

а) тот факт, что руководство пришло к заключению, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, результаты финансовой деятельности и движение денежных средств учреждения;

б) тот факт, что финансовая отчетность соответствует применимым национальным стандартам финансовой отчетности для бюджетных учреждений во всех существенных аспектах, за исключением отступления от какого-либо стандарта в целях достижения объективного представления;

в) название стандарта, от которого отклонилось учреждение, характер отклонения, включая порядок учета, которого требовал бы настоящий стандарт, причины, по которым такой порядок учета вступал бы в противоречие с целями финансовой отчетности, изложенными в «Концепции», и принятый порядок учета; и

г) для каждого из представленных периодов финансовое влияние отклонения на каждую статью в финансовых отчетах, которые бы представлялись при соблюдении требования.

14. При оценке того, будет ли соблюдение определенного требования в стандарте вводить в заблуждение до такой степени, что возникнет противоречие целям финансовой отчетности, изложенным в «Концепции», руководство рассматривает:

а) причины, по которым цель финансовых отчетов не достигается при определенных обстоятельствах; и

б) насколько обстоятельства учреждения отличаются от обстоятельств других учреждений, которые соблюдают требование. Если другие учреждения при таких же обстоятельствах соблюдают требование, то существует опровержимое предположение о том, что соблюдение данного требования учреждением не будет вводить в заблуждение до такой степени, что возникнет противоречие целям финансовой отчетности, изложенным в «Концепции».

Допущение о непрерывности деятельности

15. При составлении финансовой отчетности должна быть сделана оценка способности учреждения продолжать свою деятельность. Эта оценка должна быть сделана лицами, отвечающими за подготовку финансовой отчетности. Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности учреждения, если только у руководства нет намерения ликвидировать учреждение, или приостановить его деятельность или, если отсутствует реальная альтернатива, кроме как поступить подобным образом. Если лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, сталкиваются при формировании своей оценки с существенными неопределенностями, связанными с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности учреждения осуществлять свою деятельность в дальнейшем, эти неопределенности должны раскрываться. Если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности учреждения, этот факт должен быть раскрыт, вместе с тем методом учета, с помощью которого составлена финансовая отчетность, и причиной того, почему учреждение не считается непрерывно действующим.

16. Возможны обстоятельства, при которых обычные проверки непрерывности деятельности (по признаку ликвидности и платежеспособности) дают неблагоприятный результат, хотя другие факторы позволяют предположить, что учреждение тем не менее действует непрерывно. Например:

а) при оценке непрерывности деятельности правительства возможность собирать пошлины или налоги позволяет рассматривать некоторые учреждения как действующие непрерывно, даже если они на протяжении продолжительного периода времени могут функционировать с отрицательным капиталом; и

б) оценка отчетности отдельного учреждения о его финансовом положении на отчетную дату может означать, что предположение о непрерывности его деятельности является несоответствующим действительности. Однако могут иметь место многолетние соглашения о финансировании или другие соглашения, которые подтверждают непрерывность работы учреждения.

Последовательность представления

17. Представление и классификация статей в финансовой отчетности должны сохраняться от одного периода к следующему за исключением нижеприведенных случаев:

а) более приемлемым становится другое представление информации или другая классификация, с учетом критериев, сформулированных в НСФОГБУ «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», из-за значительных изменений характера деятельности учреждения или анализа его финансовой отчетности;

б) какой-либо стандарт требует изменения в представлении информации.

Существенность и агрегирование

18. Каждый существенный класс аналогичных статей должен представляться в финансовой отчетности отдельно. Статьи, отличающиеся по характеру или функции, должны представляться отдельно, за исключением случаев, когда они являются несущественными.

19. Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций или иных событий, которые структурно объединяются в группы в соответствии с их характером или функцией. Финальный этап процесса объединения и классификации состоит в представлении сжатых и классифицированных данных, которые образуют линейные статьи:

а) отчета о финансовом положении;

б) отчета о доходах и расходах;

в) отчета об изменениях в чистых активах/капитале;

г) отчета о движении денежных средств;

д) или отдельные статьи в примечании.

20. Если линейная статья сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо в самой финансовой отчетности либо в пояснительной записке.

21. Статья, которая недостаточно существенна для того, чтобы требовалось ее отдельное представление в самой финансовой отчетности, может, тем не менее, быть достаточно существенной, чтобы быть представленной отдельно в пояснительной записке.

Взаимозачет

22. Активы и обязательства, доходы и расходы не должны взаимозачитываться за исключением случаев, когда это требуется или разрешается другим национальным стандартом финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений.

23. Важно, чтобы как активы, так и обязательства, а также доходы и расходы представлялись в отчетах по отдельности. Взаимозачет,

проведенный либо в отчете о доходах и расходах, либо в отчете о финансовом положении, за исключением случаев, когда он отражает содержание операции или иного события, снижает возможности понимания пользователями операций, иных событий и условий, которые имели место и оценки движения денежных средств учреждения в будущем. Представление в отчетах активов за вычетом их уценки, например на моральное устаревание - для запасов или на величину сомнительных долгов - для дебиторской задолженности, не является взаимозачетом.

24. Результаты некоторых операций представляются тогда, когда такое представление отражает содержание операции или иного события путем взаимозачета доходов с соответствующими расходами, возникающими по одной и той же операции. Например:

а) прибыли и убытки от реализации внеоборотных активов, включая инвестиции и текущие оборотные активы, представляются в отчетах путем вычитания из поступлений от выбытия актива балансовой суммы актива и соответствующих расходов на его реализацию; и

б) расходы, связанные с резервом, который признается в соответствии с НСФОГБУ «Оценочные резервы», возмещаются согласно договорному соглашению с третьей стороной (например, соглашению о гарантийных обязательствах поставщика) могут быть снижены на сумму соответствующего возмещения.

Сравнительная информация

25. Сравнительная информация должна раскрываться в отношении предшествующего периода для всей числовой информации в финансовой отчетности, если только обратное не разрешается или не требуется национальным стандартом финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений. Сравнительная информация должна включаться в повествовательную и описательную информацию, когда это уместно для понимания финансовой отчетности за текущий период.

26. В некоторых случаях повествовательная информация, предоставленная в финансовой отчетности за предыдущий период продолжает оставаться уместной в текущем периоде. Например, подробности судебного разбирательства, результат которого был неопределенным на последнюю отчетную дату и решение по которому еще не вынесено, раскрываются в текущем периоде. Пользователи получают пользу от информации о существовании неопределенности на последнюю отчетную дату, и о шагах, предпринятых в течение периода для устранения неопределенности.

27. Когда представление или классификация статей в финансовой отчетности изменены, сравнительные суммы должны быть реклассифицированы, если только реклассификация не является практически

неосуществимой. Когда сравнительная информация реклассифицируется, учреждение должно раскрыть:

- а) природу реклассификации;
- б) сумму каждой статьи или класса статей, которые реклассифицируются;
- в) причину, по которой производится реклассификация.

28. Когда проведение реклассификации сравнительной информации практически неосуществимо, учреждение должно раскрыть:

- а) причину, по которой реклассификация не была произведена; и
- б) природу корректировок, которые были бы произведены, если бы числовая информация была реклассифицирована.

Обозначение финансовой отчетности

29. Финансовая отчетность должна быть четко обозначена и выделена из прочей информации в том же самом опубликованном документе.

30. Каждый компонент финансовой отчетности должен быть четко обозначен. Кроме того, нижеследующая информация должна быть четко выделена и повторена, если это необходимо для должного понимания представленной информации:

- а) название отчитывающегося учреждения или другие идентификационные признаки и любые изменения в данной информации в сравнении с предыдущим отчетным периодом;
- б) охватывает ли финансовая отчетность отдельное учреждение или группу;
- в) отчетная дата или период, охватываемый финансовой отчетностью, в зависимости от того, что больше подходит для соответствующего компонента финансовой отчетности;
- г) валюта представления отчетности; и
- д) уровень округления, использованный при представлении сумм в финансовой отчетности.

Отчетный период

31. Финансовая отчетность представляется, ежегодно за финансовый год с 1 января по 31 декабря.

32. Промежуточная финансовая отчетность представляется ежеквартально или за полугодие нарастающим итогом.

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

33. Объекты, представляемые непосредственно в отчете о финансовом положении, должны быть классифицированы как краткосрочные и долгосрочные активы, краткосрочные и долгосрочные обязательства.

34. При классификации активов и обязательств учреждением используется один и тот же обычный операционный цикл. Операционный цикл - это интервал времени между приобретением активов для переработки и их превращением в денежные средства или их эквиваленты. Если обычный операционный цикл не может быть четко идентифицирован, предполагается, что он равен двенадцати месяцам.

35. Актив классифицируется как краткосрочный, если он удовлетворяет любому из приведенных ниже критериев:

а) он предназначен для реализации или потребления при обычных условиях операционного цикла учреждения;

б) он предназначен главным образом для целей реализации;

в) его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; либо

г) он представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств (как это определено в НСФОГБУ «Отчеты о движении денежных средств»), кроме случаев, когда его запрещено обменивать или использовать для погашения какого-либо обязательства в течение, по меньшей мере, двенадцати месяцев после отчетной даты.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

36. Краткосрочные активы включают активы (такие, как запасы и дебиторская задолженность), которые потребляются или реализуются в рамках обычного операционного цикла, даже если не предполагается их реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты. Краткосрочные активы также включают активы, предназначенные в основном для целей торговли.

37. Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, если оно удовлетворяет любому из приведенных ниже критериев:

а) его предполагается погасить в рамках обычного операционного цикла учреждения;

б) оно предназначено главным образом для целей реализации;

в) оно подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты;

г) у учреждения нет безусловного права откладывать погашение соответствующего обязательства в течение как минимум двенадцати месяцев после отчетной даты.

Все прочие обязательства в обязательном порядке должны классифицироваться как долгосрочные.

38. Некоторые краткосрочные обязательства, такие как правительственные платежные трансферты и начисленная зарплата и другие операционные затраты, составляют часть оборотного капитала, используемого в нормальном операционном цикле учреждения. Такие операционные статьи классифицируются как краткосрочные обязательства, даже если они подлежат погашению более чем через двенадцать месяцев с

отчетной даты. Такой же обычный операционный цикл применяется к классификации активов и обязательств учреждения. В случаях, когда не представляется возможным четко определить нормальный операционный цикл учреждения, предполагается, что его длительность составляет двенадцать месяцев.

39. Другие краткосрочные обязательства не погашаются как часть текущего операционного цикла, однако подлежат погашению в течение двенадцати месяцев с отчетной даты или удерживаются, главным образом, для целей торговли. Примерами являются финансовые обязательства, классифицируемые как предназначенные для торговли, банковские овердрафты и текущая доля долгосрочных обязательств, дивиденды к выплате, налоги на прибыль и прочие неторговые кредиторские задолженности. Финансовые обязательства, обеспечивающие финансирование на долгосрочной основе (т. е. не являющиеся частью оборотного капитала, используемого в нормальном операционном цикле учреждения), и не подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты, являются долгосрочными обязательствами.

40. Учреждение классифицирует свои финансовые обязательства в качестве краткосрочных, когда они подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты, даже если:

а) первоначальный срок исполнения обязательств превышал двенадцать месяцев; и

б) договор о рефинансировании или изменении графика платежей, на долгосрочной основе заключается после отчетной даты и до утверждения финансовой отчетности к выпуску.

41. Если учреждение ожидает и имеет право рефинансировать или продлить по своему усмотрению какое-либо обязательство, по крайней мере, на следующие двенадцать месяцев с отчетной даты согласно существующей программе кредитов, оно классифицирует это обязательство в качестве долгосрочного, даже если иначе оно подлежало бы погашению в течение более короткого периода времени. Однако в тех случаях, учреждение не обладает правом рефинансировать или пролонгировать обязательство по своему усмотрению (например, отсутствует договор о рефинансировании), рефинансирование считается невозможным, и обязательство классифицируется как краткосрочное.

42. Когда учреждение нарушает обязательство, принятое в рамках долгосрочного кредитного соглашения, по состоянию на отчетную дату или ранее ее, в результате чего данное обязательство подлежит погашению по требованию, данное обязательство классифицируется как краткосрочное, даже если после отчетной даты и до утверждения финансовых отчетов для выпуска кредитор согласился не требовать платежа в результате нарушения. Обязательство классифицируется как краткосрочное потому, что по состоянию на отчетную дату учреждение не обладало безусловным правом

отсрочить расчеты по обязательству по крайней мере, на двенадцать месяцев после отчетной даты.

43. Однако, обязательство классифицируется как долгосрочное если к отчетной дате кредитор согласился предоставить отсрочку платежа на срок, оканчивающийся, по крайней мере, через двенадцать месяцев после отчетной даты, в течение которого учреждение может устранить нарушение, и в течение которого кредитор не может требовать незамедлительного платежа.

44. Как минимум, отчет о финансовом положении должен включать линейные статьи, которые представляют:

- а) основные средства;
- б) инвестиционное имущество;
- в) нематериальные активы;
- г) финансовые активы (исключая суммы, указанные в пунктах д), ж), з) и к);
- д) инвестиции, учтенные по методу участия;
- е) запасы;
- ж) суммы к возмещению по необменным операциям (налоги и трансферты);
- з) суммы к поступлению по обменным операциям;
- к) денежные средства и денежные эквиваленты;
- л) суммы к выплате по налогам и трансфертам;
- м) суммы к выплате по обменным операциям;
- н) резервы;
- о) финансовые обязательства (включая суммы, указанные в пунктах л), м), и н);
- п) доля меньшинства, представленная в капитале; и
- р) капитал, относящийся к собственникам контролирующего учреждения.

45. Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться непосредственно в отчете о финансовом положении тогда, когда такое представление уместно для понимания финансового положения учреждения.

46. Настоящий стандарт не предписывает порядок или формат, в котором статьи должны представляться, а определяет только перечень статей, отличающихся друг от друга по характеру или функции в степени, достаточной для того, чтобы они подлежали отдельному представлению непосредственно в отчете о финансовом положении.

47. Суждение о том, представлены ли дополнительные статьи отдельно, основывается на оценке:

- а) характера и ликвидности активов;
- б) функции активов в пределах учреждения; и
- в) размера, характера и распределения во времени обязательств.

48. Учреждение должно раскрывать либо непосредственно в отчете о финансовом положении либо в пояснительной записке к отчету о финансовом положении, дальнейшие подклассы каждой из представленных линейных статей, классифицированных в соответствии с операциями учреждения.

ОТЧЕТ О ДОХОДАХ И РАСХОДАХ

49. Все статьи доходов и расходов, признанных в периоде, должны быть включены в прибыль или убыток, если только национальный стандарт финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений не требует иного.

50. Как минимум, отчет о доходах и расходах должен включать линейные статьи, которые представляют следующие суммы за период:

- а) доход;
- б) затраты по финансированию;
- в) долю чистых прибылей или убытков ассоциированных учреждений и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;
- г) прибыль или убыток до налогов от выбытия активов или выплаты обязательства, относящихся к приостанавливаемым операциям; и
- д) прибыль или убыток.

51. Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные итоги должны представляться непосредственно в отчете о доходах и расходах, когда это уместно для понимания результатов финансовой деятельности учреждения.

52. Статьи расходов разбиваются на подклассы для того, чтобы выделить издержки и возмещение издержек по конкретным программам, видам деятельности или другим важным сегментам деятельности учреждения, представляющего информацию. Эта информация представляется одним из двух методов.

53. Первый метод называется методом анализа "по характеру расходов". Расходы объединяются в отчете о доходах и расходах в соответствии с их характером (например, амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, заработная плата и затраты на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри учреждения. Этот метод может быть простым в применении, поскольку не требуется распределения расходов в соответствии с функциональной классификацией. Пример классификации с помощью метода "по характеру расходов" выглядит следующим образом:

Доходы		X
Заработная плата	X	
Расходы на амортизацию	X	
Прочие расходы	X	
Итого расходы		(X)
Прибыль		X

54. Второй метод, называемый методом «по функции расходов», распределяет расходы по программам или целям, в соответствии с которыми они были произведены. Такое представление может предоставить больше важной информации для пользователей, чем классификация расходов по их характеру, однако распределение расходов по функциональному назначению может быть произвольным и требует серьезных экспертных оценок. Ниже следует пример метода «по функции расходов»:

Валовой доход	X
Расходы:	(X)
Расходы на здравоохранение	(X)
Расходы на образование	(X)
Прочие расходы	(X)
Прибыль	X

55. Расходы, связанные с главными функциями, выполняемыми учреждением, показываются отдельно. В данном примере учреждение имеет функции, связанные с оказанием услуг в области здравоохранения и образования. Учреждению следует представить расходы линейной строкой для каждой из указанных функций.

56. Учреждения, классифицирующие расходы по функциям, должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе расходы на амортизацию и расходы на заработную плату.

57. Выбор метода анализа по функциональному назначению или метода анализа по характеру расходов зависит от исторических и юридических факторов и характера учреждения. Оба метода указывают на те затраты, прямое или косвенное изменение которых может предполагаться с изменением объема производства учреждения. В силу того, что каждый метод представления имеет свои достоинства для учреждений различных типов, настоящий стандарт требует, чтобы менеджмент выбрал наиболее уместное и надежное представление.

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В ЧИСТЫХ АКТИВАХ/КАПИТАЛЕ

58. Учреждение должно представлять в отчете об изменениях в капитале:

- а) прибыли или убытки за период;
- б) каждую статью доходов и расходов, которая согласно требованиям других стандартов, признается непосредственно в капитале, и итог по этим статьям;
- в) для каждого отдельно представленного компонента капитала, влияние изменения в учетной политике и корректировку ошибок.

59. Кроме того, учреждение должно представлять либо непосредственно в самом отчете об изменениях в капитале, либо в пояснительной записке к нему:

- а) сальдо накопленных прибылей или убытков на начало периода и на отчетную дату и динамику за период; и
- б) в той степени, в какой компоненты капитала раскрыты отдельно, сверку между балансовой стоимостью каждого компонента капитала на начало и конец периода, раскрывая отдельно каждое изменение.

60. Данный стандарт требует, чтобы все статьи валовых доходов и расходов, признанные за период, были включены в прибыли или убытки, если какой-либо иной национальный стандарт финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений не требует иного. Другие стандарты требуют прямого признания некоторых статей (таких как прирост или уменьшение стоимости имущества от переоценки, определенных разниц обменных курсов валют) как изменения в капитале. Поскольку в оценке изменений финансового положения учреждения между двумя отчетными датами важно учесть все статьи доходов и расходов, настоящий стандарт требует представления отдельного отчета об изменениях в капитале, наглядно показывающего доходы и расходы учреждения, включая те статьи, которые были признаны непосредственно в капитале.

61. Ретроспективные корректировки и ретроспективные повторные представления осуществляются к сальдо накопленных прибылей или убытков за исключением случаев, когда какой-либо национальный стандарт финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений требует ретроспективной корректировки другого компонента капитала. В соответствии с настоящим стандартом в отчете об изменениях в чистых активах/капитале следует раскрывать информацию о совокупных корректировках по каждому компоненту капитала, отражая отдельно результаты изменений учетной политики и исправления ошибок. Эти корректировки раскрываются для каждого предыдущего периода и на начало периода.

62. Формат отчета об изменениях в чистых активах/капитале представляет собой таблицу, где выполняется сверка входящих и исходящих сальдо по каждому элементу капитала.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

63. Отчет о движении денежных средств предоставляет пользователям финансовой отчетности основу для оценки способности учреждения генерировать денежные средства и их эквиваленты и потребностей учреждения в использовании этих денежных потоков. НСФОГБУ «Отчет о движении денежных средств» излагает требования для представления отчета о движении денежных средств и связанные с ним раскрытия.

ПРИМЕЧАНИЯ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

64. Примечания к финансовой отчетности должны:

а) представлять информацию об основополагающих принципах подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политике;

б) раскрывать информацию, требуемую национальными стандартами финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений, не представленную непосредственно в отчете о финансовом положении, отчете о доходах и расходах, отчете об изменениях в капитале или в отчете о движении денежных средств; и

в) обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена непосредственно в отчете о финансовом положении, отчете о доходах и расходах, отчете об изменениях в чистых активах/капитале или отчете о движении денежных средств, но необходима для понимания любых этих отчетов.

65. Примечание к финансовой отчетности, насколько это возможно, должно быть представлено в упорядоченном виде. Примечание обычно представляется в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и ее сопоставлении с отчетностью других учреждений:

а) заявление о соответствии национальным стандартам финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений;

б) краткое описание значительных аспектов применяемой учетной политики;

в) вспомогательная информация для статей, представленных непосредственно в отчете о финансовом положении, отчете о доходах и расходах, отчете об изменениях в капитале или отчете о движении денежных средств в том порядке, в каком представлены каждый отчет и каждая линейная статья;

г) прочие раскрытия.

66. В некоторых случаях может быть необходимо или желательно изменить порядок расположения определенных статей в пояснительной записке. Например, информация об изменениях в справедливой стоимости, признанных в прибылях или убытках может сочетаться с информацией о

сроках обращения финансовых инструментов, хотя раскрытия в отношении первых относятся к отчету о результатах финансовой деятельности, а последних - к отчету о финансовом положении. Тем не менее, упорядоченная структура пояснительной записки должна сохраняться в такой степени, в какой это выполнимо.

67. Информация об основополагающих принципах подготовки финансовой отчетности и конкретных учетных политиках может быть представлена в виде отдельного компонента финансовой отчетности.

68. В разделе, посвященном основным положениям учетной политики, учреждение обязано раскрывать:

а) основополагающий принцип (или принципы) оценки, использованные при подготовке финансовой отчетности;

б) масштабы, в которых учреждение применило любые переходные (временные) положения в любом национальном стандарте финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений;

в) прочие принципы учетной политики, которые значимы для понимания финансовой отчетности учреждения.

69. В кратком описании значительных аспектов учетной политики или иных примечаниях учреждение должно раскрыть суждения за исключением тех, которые касаются оценок, к которым руководство пришло в процессе применения учетной политики учреждения, которая обладает наибольшим воздействием на суммы, признанные в финансовой отчетности.

70. В процессе применения учетной политики учреждения, руководство приходит к разнообразным суждениям, в дополнение к тем, которые касаются оценок, которые могут воздействовать в значительной мере на суммы, признанные в финансовой отчетности. Например, руководство полагается на суждения при определении следующего:

а) являются ли активы инвестиционным имуществом;

б) являются ли соглашения о предоставлении товаров или услуг, связанные с использованием предназначенных для этой цели активами, лизинговыми соглашениями;

в) являются ли, по существу, определенные реализации товаров соглашениями по финансированию, и поэтому они не дают основания для доходов;

г) не указывает ли существо отношений между отчитываемым учреждением и другими учреждениями, что эти другие учреждения контролируются отчитываемым учреждением.

71. Учреждение должно раскрыть в примечаниях информацию об основных предположениях относительно будущего и о других основных источниках неопределенности оценки на отчетную дату, несущих значительный риск вызывания существенных корректировок балансовой стоимости активов и обязательств на протяжении следующего финансового

года. Относительно этих активов и обязательств примечания должны включать подробные объяснения:

- а) их характера; и
- б) их балансовой стоимости на отчетную дату.

72. Раскрытия, не требуются для активов и обязательств со значительным риском того, что их балансовая стоимость существенно изменится в следующем финансовом году если на отчетную дату они оцениваются по справедливой стоимости, которая основана на недавних наблюдениях рыночных цен (их справедливая стоимость может существенно измениться на протяжении следующего финансового года, но эти изменения не возникнут из предположений или иных источников неопределенности оценки на отчетную дату).

73. Раскрытия, помогают пользователям понять суждения, сделанные руководством о будущем и о других основных источниках неопределенности оценок. Характер и объем предоставленной информации изменяется в соответствии с характером предположения и других обстоятельств. Примерами типов произведенных раскрытий являются:

- а) природа предположения и иные неопределенности оценок;
- б) чувствительность балансовых стоимостей к методам, предположениям и оценкам, лежащим в основе их расчетов, включая причины чувствительности;
- в) ожидаемое решение неопределенности и спектр разумно возможных результатов в течение следующего финансового года, касающихся балансовых стоимостей затронутых активов и обязательств; и
- г) объяснение изменений, сделанных в предположениях в прошлом, относительно этих активов и обязательств, если неопределенность останется неразрешенной.

74. Когда представляется практически неосуществимым произвести раскрытие степени возможных воздействий основного предположения или иного основного источника неопределенности оценки на отчетную дату, учреждение раскрывает, что она разумно возможна, исходя из существующего знания, что результаты в следующем финансовом году, отличающиеся от предположений, могут потребовать существенной корректировки балансовой стоимости затронутого актива или обязательства. Во всех случаях учреждение раскрывает характер и балансовую стоимость конкретного актива или обязательства (или класса активов или обязательств), затрагиваемых предположением.

75. Учреждение должно раскрыть в примечаниях:

- а) сумму дивидендов, или аналогичных распределений, предложенных или объявленных до того, как финансовая отчетность была утверждена для выпуска, но не признанные как распределение между владельцами в периоде, и соответствующую сумму за акцию; и

б) сумму любых накопительных привилегированных дивидендов или аналогичные непризнанные распределения.

76. Учреждение должно раскрывать следующие моменты, если они не раскрыты где-либо еще в информации, опубликованной вместе с финансовой отчетностью:

а) постоянное место нахождения и юридическая форма учреждения, его юридический адрес;

б) описание характера операций и основной деятельности учреждения;

в) ссылка на соответствующий законодательный акт, определяющий операции учреждения; и

г) название контролирующего учреждения и первичного контролирующего учреждения (там, где это применимо).

ПРОМЕЖУТОЧНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

77. Настоящий раздел стандарта определяет минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности включающей сжатые финансовые отчеты и выборочные пояснительные примечания. Промежуточная финансовая отчетность предназначена для представления обновленной информации по сравнению с последним полным комплектом годовых финансовых отчетов.

78. Промежуточная финансовая отчетность должна включать следующее:

отчет о финансовом положении по состоянию на конец текущего промежуточного периода и сравнительную информацию по состоянию на конец непосредственно предшествовавшего финансового года;

отчет о доходах и расходах за текущий промежуточный период нарастающим итогом в сравнении с сопоставимым промежуточным периодом непосредственно предшествующего финансового года;

отчетность, показывающая изменения в чистых активах/капитале нарастающим итогом за текущий год в сравнении с сопоставимым периодом непосредственно предшествующего финансового года;

отчет о движении денежных средств общим итогом за текущий год в сравнении с сопоставимым периодом непосредственно предшествовавшего финансового года; и

выборочные пояснительные примечания.

79. Учреждение должно применять в промежуточной финансовой отчетности ту же учетную политику, что и в годовых финансовых отчетах, за исключением изменений в учетной политике, произведенных после даты составления последних годовых финансовых отчетов, которые должны быть отражены в следующей годовой финансовой отчетности.

80. Затраты, которые возникают неравномерно в течение финансового года учреждения, должны прогнозироваться или переноситься для целей

промежуточной отчетности, если, и только если, этот тип затрат также реально прогнозировать или переносить на конец финансового года.

81. Пользователь промежуточной финансовой отчетности учреждения будет также иметь доступ к последней годовой финансовой отчетности этого учреждения. Таким образом, нет необходимости в том, чтобы примечания к промежуточной финансовой отчетности включали относительно несущественное обновление информации, которая была уже представлена в примечаниях в последней годовой отчетности. На дату промежуточной отчетности более полезно объяснение событий и операций, существенных для понимания изменений в финансовом положении и результатах деятельности учреждения с даты последней годовой отчетности.

82. Принятие решения о том, как признавать, оценивать, классифицировать или раскрывать статью для целей промежуточной финансовой отчетности, существенность должна оцениваться относительно финансовых данных промежуточного периода. При оценке существенности следует признать, что промежуточные оценки могут полагаться на оценочные показатели в большей степени, чем оценка финансовых данных за год. Поскольку при оценке существенности всегда требуется обоснование, настоящий стандарт предусматривает принятие решения о признании и раскрытии на основе данных только за промежуточный период, мотивируя это доступностью для понимания промежуточных цифр.

83. Таким образом, например, необычные статьи, изменения в учетной политике или оценках и ошибки признаются и раскрываются на основе существенности относительно данных промежуточного периода во избежание путаницы, которая могла бы возникнуть в случае не раскрытия.

84. Преобладающей целью является обеспечение того, что промежуточная финансовая отчетность включает всю информацию, которая значима для понимания финансового положения и результатов деятельности учреждения в течение промежуточного периода.

85. Если оценка суммы, представленная в промежуточной отчетности существенно меняется в течение заключительного промежуточного периода финансового года, но отдельная форма финансовой отчетности за этот заключительный промежуточный период не публикуется, то характер и сумма этого изменения в оценке должны быть раскрыты в примечании к годовой финансовой отчетности за этот финансовый год.

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

86. Настоящий стандарт финансовой отчетности вступает в силу с 1 января 2013 года.

Приложение

Настоящий стандарт разработан в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности для общественного сектора 1 (IPSAS 2007) «Представление финансовой отчетности» за исключением следующего:

- некоторые пункты откорректированы для большей ясности;
- включен раздел «Промежуточная финансовая отчетность»;
- исключены комментарии об ответственности за подготовку финансовой отчетности;
- исключены комментарии о своевременности финансовой отчетности;
- исключены некоторые требования к раскрытию информации.