

1. Стуков С.А., Гольшев В.Д. Введение в аудит. //Аудиторский вестник. Вып. 1- 2005. - Б. 3-4.
2. Луговой В.А. Аудит. М.: ЮНИТИ, - 2002.- Б.108-112.
3. Дюсембаев К.Ш. Аудит и анализ в системе управления финансами (Теория и методология). – Алматы: Экономика, 2000. - Б. 293 б.
4. Закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» с изменениями и дополнениями от 18.12.2000 г., № 162-І. В целом по состоянию на 01.01.2002г.

\*\*\*

Мақалада тамақ өнеркәсібі ұйымдарында аудиторлық тексеру жүргізу методологиясы қарастырылған.

\*\*\*

Article describes audit methodology in the food industry.

*А.М. Атчабарова*

### **МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА СОСТАВЛЕНИЯ И ПРИМЕНЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Так как Казахстан является молодым государством, освоить многие нововведения на практике оказывается трудоемким и сложным процессом. Недостаток опыта может привести к неправильным решениям и ошибкам. Поэтому при составлении консолидированной финансовой отчетности нам необходимо учитывать и использовать международный опыт.

В мире не существует двух стран с абсолютно одинаковыми системами учета. Тем не менее, можно сгруппировать страны по определенным признакам и выделить те, которые имеют однотипные подходы к построению системы учета. Существуют различные классификации такого рода, так К. Ноубс предоставил версию классификации развитых стран, согласно которой, страны делятся на страны микроуровня и страны макроуровня. Данная версия изображена на рисунке 1 [1. с. 19-20].

Для стран микроуровня характерны: англосаксонское общее право; сильная, давно сложившаяся и "многочисленная" бухгалтерская профессия; развитые рынки капитала (биржи ценных бумаг); ориентация финансового учета на справедливое представление информации и нужды акционеров; раскрытие большого количества информации в отчетности; разделение налоговых правил и финансового учета; приоритет содержания над формой; наличие профессиональных стандартов. При этом Нидерланды выделены в отдельную подгруппу из-за меньшего количества регулирующих правил и сильного влияния микроэкономической теории. Также выделены страны, ориентированные на английскую (этот подход близок к МСФО) и на американскую практику учета, которая является более детализированной.

Для стран макроуровня характерны: романское (кодифицированное) право; слабая, только формирующаяся и "малочисленная" бухгалтерская профессия; малоразвитые рынки капитала (биржи ценных бумаг); регламентирование финансового учета законодательством и его ориентация на кредиторов; соблюдение коммерческой тайны; ориентация на налогообложение; преобладание формы над содержанием; государственное регулирование. Страны макроуровня также разделены на подгруппы в зависимости от преобладания тех или иных характеристик.

Например, во Франции, Бельгии, Испании и Греции детальные правила учета определяются Планами счетов, в Германии учет регулируется законами (Торговым кодексом), в Швеции сильно влияние государства, которое занимается экономическим планированием и сбором налогов. Отметим общую тенденцию движения стран второй группы в направлении стран первой группы.



Рисунок 1 – Классификация стран по составлению финансовой отчетности

С начала 90-х годов XX века крупные компании в некоторых странах второй группы стали использовать правила, признаваемые в международном масштабе (ГААП США, МСФО) для составления консолидированной отчетности (например, большинство из 50 крупнейших компаний Германии составляют отчетность по международным или американским стандартам). В 2000 г. ЕС принял решение об обязательном применении МСФО компаниями стран - членов ЕС для составления консолидированной отчетности с 2005 г. Однако несомненное лидерство в реализации идеи консолидации принадлежит США.

США. Именно в США начиная с середины XIX века наблюдался бурный процесс концентрации капитала, когда одни компании поглощались другими, кроме того, стали формироваться компании холдингового типа. Первая подобная компания появилась в США в 1832 г., однако, понадобилось еще несколько десятилетий, прежде чем созрела идея составления отчетности, объемлющей деятельность нескольких взаимосвязанных компаний и названной позднее консолидированной отчетностью.

Первый набор консолидированной отчетности был подготовлен «Cotton Oil Trust» в 1866 г., однако внимание историков больше концентрируется на отчетности «U.S. Steel Corporation»; более того, год, когда она была составлена (1902), многими специалистами рассматривается как рубежный, знаменовавший начало систематизированного представления консолидированной отчетности. Авторство консолидации принадлежит английскому бухгалтеру А.Дикинсону, представителю аудиторской фирмы «Price Waterhouse» в США, который вместе с главным бухгалтером сталелитейной корпорации

В.Филбертом разработан технику консолидации, используя концепцию экономического единства взаимодействующих компаний [2, с. 117]

Теория и практика ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности США основывается на общепринятые бухгалтерские принципы (GAAP) и оказывает огромное влияние на формирование международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В последние годы ускорились процессы гармонизации между двумя системами: МСФО и GAAP США. Комитет по МСФО и Совет по стандартам финансовой отчетности США (FASB) 26 октября 2002 г. подписали Норволкское соглашение (The Norwalk Agreement). Согласно этому документу стороны обязались приложить значительные усилия по приведению действующих двух систем международных стандартов в соответствие друг с другом. В развитии этого соглашения сторонами были приняты два проекта: «Проект краткосрочной конвергенции» и «Исследовательский проект по международной конвергенции». В рамках данных проектов в 2003-2004 г.г. удалось согласовать позиции по целому ряду стандартов и внести отдельные изменения и дополнения в ранее действовавших МСФО (IAS) и МСФО (IFRS).

В США принципы учета сформулированы в Положениях о концепциях финансового учета, которые были разработаны с 1978 по 2001 г. В настоящее время действуют семь Положений о концепциях.

Регулирование составления консолидированной финансовой отчетности определены американским Советом по стандартам финансовой отчетности стандартом 94 «Консолидация финансовой отчетности».

Подготовка и составление консолидированной отчетности выполняются в несколько этапов.

1. Составление бухгалтерской отчетности дочерними предприятиями.

В случае различия учетной политики дочернего предприятия от материнской компании, в этом случае согласно стандарта - 94 дочернее предприятие должно представить отчетность, составленную по принципам, применяемым материнской компанией. Помимо финансовой отчетности дочернее предприятие должно предоставить следующую информацию:

- состояние взаиморасчетов с материнской компанией (по формированию уставного капитала дочернего предприятия, расчеты по дивидендам и иному распределению чистой прибыли, расчеты с материнской компанией по текущим операциям);

- состояние взаиморасчетов подтверждается двусторонним актом выверки взаиморасчетов.

2. Исключение внутригруппового оборота и взаиморасчетов в уставные (акционерные) капиталы предприятий консолидированной группы.

Согласно международной практике из показателей консолидированного отчета о прибылях и убытках должен быть исключен внутригрупповой оборот.

3. Определение так называемой доли меньшинства (minority interest) в капитале дочернего предприятия, т.е. сумм тех долей капитала дочернего предприятия, которые не принадлежат материнской компании, а принадлежат другим собственникам.

4. Консолидация отчета о прибылях и убытках с исключением внутригруппового оборота.

5. Консолидация бухгалтерского баланса и отчета о денежных потоках.

Консолидация выполняется с помощью, так называемых консолидационных таблиц. Показатели соответствующих отчетов материнской компании и дочернего предприятия суммируются с учетом сделанных консолидационных проводок [3, с.204-205].

Европейский Союз. В европейских странах к реализации идеи консолидации приступили значительно позднее.

Страны Европейского Союза (ЕС) стали заниматься вопросами регулирования финансовой отчетности с 1957 года. В 1961г. в рамках стран ЕС была образована рабочая группа по проблемам гармонизации учетного процесса. Результаты работы Группы вылились в ряд директив, которые впоследствии стали основой для корректировки учетных законов и положений для стран-членов ЕС. Так в 80-90 годы в ряде стран Европейского

Союза были приняты законы и указы по приведению бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с Директивами ЕС.

В настоящее время разработаны восемь Директив ЕС:

1. Основные требования к публикации годовых отчетов компаний с ограниченной ответственностью.
2. Особенности учета и отчетности в государственных и частных компаниях.
3. Особенности учета при слиянии компаний.
4. Основные требования к способам оценки, порядку составления и составу публикуемой отчетности.
5. Структура, управление и аудирование компаний.
6. Состав аналитической информации для акционерных компаний открытого типа.
7. Особенности учета и отчетности в корпорациях; консолидированная отчетность.
8. Требования к квалификации и содержанию работы аудитора.

Наиболее значимыми и востребованными стали четвертая и пятая директивы. Четвертая директива была принята Советом Министров ЕС 25 июля 1978г. Она содержит основные правила и положения организации финансового учета и отчетности. В частности, данная директива предусматривает достоверное и полное составление финансовой отчетности, обязывает компании раскрывать особенности учетной политики, вести учет по системе двойной записи, а также определяет стандартные форматы бухгалтерской отчетности. В соответствии с 4-й директивой оценка активов может производиться по покупной цене и себестоимости. Однако она не исключает применения странами ЕС и других методов оценок активов: по восстановительной стоимости, с учетом инфляции или периодической переоценки. В настоящее время 4-я директива применяется всеми странами ЕС. Исследования, проведенные Федерацией европейской бухгалтеров-экспертов (ФЕЕ), показали, что после введения 4-й директивы в странах ЕС значительно повысилось качество финансовой отчетности, возросла её сопоставимость.

Другим стандартом, оказавшим значительное влияние на страны Европейского Союза, явилась 7-я директива, утвержденная Советом Министров ЕС 13 июня 1983 г. Данная директива регулирует правила составления консолидированной финансовой отчетности. Следует подчеркнуть, что в 7-ой директиве впервые на международном уровне были определены основные требования и условия составления консолидированной финансовой отчетности. В настоящее время 7-я директива принята всеми странами ЕС. Содержание 4-й и 7-й директив явились основой в регулировании финансовой отчетности стран-членов Европейского Союза.

Согласно 7-й директиве консолидированная отчетность - это отчеты, предназначенные для демонстрации финансового положения и результатов группы взаимосвязанных предприятий, включающие отчетность головной компании, или так называемой материнской, и её дочерних предприятий, а также данные зависимых обществ.

Существуют несколько критериев по определению статуса компаний в консолидированной группе предприятий. В этих условиях, 7-я директива исходит из следующих позиций, во-первых, кто владеет акциями компаний, во-вторых, кто контролирует руководство компании. Несомненно, что владение большинством голосующих акций дает право быть материнской компанией. С другой стороны, контроль управления советом директоров, право назначать и отзывать членов совета является также решающим фактором.

Вместе с тем 7-я директива предусматривает и другие способы консолидации компании: объединение при совместной деятельности, соглашения о контроле финансово-хозяйственной деятельности зависимой компании, наличия преобладающего влияния одной компанией над другой или совместное руководство.

Седьмая директива ЕС определяет семь условий, при которых материнской компании необходимо составление консолидированной отчетности:

1. Большинство голосов. Материнская компания владеет большинством голосующих акций дочерней компании.

2. Контроль за формированием совета директоров. Материнская компания является акционером и имеет право назначать и отзывать членов совета директоров.

3. Контроль посредством контракта. Материнская компания имеет доминирующее влияние согласно условиям заключенного контракта, или положениями устава. Однако данное правило не является обязательным условием.

4. Контроль посредством соглашения. Материнская компания является акционером дочерней компании и в соответствии с соглашением с другими акционерами контролирует большинством их голосов.

5. Контроль над назначением членов совета директоров. Материнская компания является акционером дочернего предприятия или его членом и большинство состава совета директоров до момента составления консолидированной отчетности назначаются материнской компанией. Данное условие используется в случае, когда акции дочернего предприятия широко рассеяны.

6. Процент участия с доминирующим влиянием или объединенное управление. Материнская компания имеет в дочернем предприятии процент участия с доминирующим влиянием на него. Или два предприятия управляются на объединенной базе материнской компании.

7. Горизонтальные группы. Компания составляет консолидированную отчетность, не имея значительного влияния в консолидированной группе, в случае, если:

- они управляются на объединенной основе в соответствии с контрактом или уставом;
- персонал данной компании составляет большинство членов совета директоров.

Отметим одно важное обстоятельство, если материнская компания не зарегистрирована на фондовой бирже и является зависимой структурой у компании из другой страны, то согласно 7-ой директивы, она не представляет консолидированную финансовую отчетность. Дочерние компании могут быть освобождены от участия составления совместной консолидированной отчетности при наличии доли их участия не превышающем 10 %. Однако, это положение имеет силу в том случае, если они выскажутся за такое исключение.

В консолидированную финансовую отчетность входит: баланс; отчет о прибылях и убытках; отчет о движении денежных средств; приложения и заключение аудитора.

Директивы Европейского Союза имеют рекомендательный характер, поэтому каждая страна, основываясь на директивы ЕС, разрабатывает свои национальные стандарты.

Федерация европейских бухгалтеров экспертов (FEE), занимается систематизацией и обобщением европейской методологии учета, а практической реализацией директив - Комитет взаимодействия (EU CC). Основными задачами Федерации, помимо, совершенствования европейской методики бухгалтерского учета является проведение сравнительного анализа директив ЕС и международных стандартов финансовой отчетности, а также выявления их сопоставимости.

Великобритания. В Великобритании консолидированная отчетность была впервые подготовлена в 1907 г. компанией PK Ltd, хотя так и не была распространена среди акционеров. Известная фирма «Nobel Industries» опубликовала в 1922 г. консолидированную отчетность, назвав эту акцию новаторской. В 1939 г. Лондонская фондовая биржа одобрила идею консолидации и ввела ее как одно из обязательных требований к отчетности зарегистрированных на бирже компаний. Но требования представлять консолидированные отчетные документы, появилось в национальном законодательстве лишь в 1947 году [2, с. 118].

В Великобритании консолидированная отчетность составляется крупными компаниями. Критериями являются сумма активов баланса, объемы реализации и количество работающих. Публикация отчетности обязательна.

Бухгалтерский учет и отчетность в Великобритании регулируются следующими документами:

- Положения о стандартной учетной практике (Statements of Standard Accounting Practice - SSAP);
- Стандарты финансовой отчетности (Financial Reporting Standards - FRS);

- Положения о рекомендованной практике (Statements of Recommended Practice - SORP);

В настоящее время в британской практике действуют около 20 Положений по учетной практике и 8 Стандартов финансовой отчетности.

В консолидированную отчетность входят баланс и отчет о прибылях и убытках. Бухгалтерский баланс составляется в двух форматах, отчет о прибылях и убытках составляется в четырех форматах. Однако на практике большинство британских компаний используют вертикальный формат баланса и формат отчета о прибылях и убытках, составленный по функциям затрат.

Компании, которые занимают доминирующее место в английской экономике, в дополнение к двум обязательным формам отчетности дополнительно представляют: отчет о движении денежных средств; отчет об общих признаваемых прибылях и убытках; выверки изменений собственного капитала и примечания об исторических прибылях и убытках.

Важную роль в регулировании консолидированной отчетности британских компаний играют стандарты SSAP (Statements of Standard Accounting Practice). Положения о стандартной практике учета: SSAP 1 «Учет результатов деятельности в ассоциированных компаниях»; SSAP 14 «Сводная отчетность»; SSAP 22 «Учет гудвилла»; SSAP 23 «Учет приобретений и слияний».

Консолидированные отчеты не представляют:

- 1) группы компаний являются небольшими или средними;
- 2) «исключение для родительской компании из ЕС» для некоторых подгрупп, входящих в более крупное образование, которое само готовит консолидированные отчетные документы в соответствии с требованиями ЕС.

Дочерние организации исключаются из консолидации в следующих случаях:

- имеются строгие долгосрочные ограничения, препятствующие осуществлению контроля над ее деятельностью. В этом случае дочерняя компания определяется как инвестиции в основной капитал;

- дочерняя компания предназначена для перепродажи. В таком случае она показывается как оборотный капитал по нижнему из показателей себестоимости и чистой стоимости реализации;

- деятельность дочерней компании значительно отличается от основной деятельности группы, и консолидация ее может помешать выполнению принципа истинного и непредвзятого представления. В этом случае следует использовать консолидацию по методу капиталов. Однако Стандарт финансовой отчетности FRS (Financial Reporting Standard) 2 - «Бухгалтерский учет и отчетность для операций дочерних компаний» не считает, что это обстоятельство не должно служить поводом для исключения дочерней компании из консолидированных отчетов;

- закон о деятельности компаний разрешает исключать дочерние предприятия из консолидированных отчетов, если для получения сведений о ней требуются «непропорционально высокие средства» или это приведет к «не оправданной задержке». Однако Стандарт FRS 2 также не считает это обстоятельство, позволяющим избежать представления данных о дочерней структуре, если ее деятельность оказывает реальное влияние, измеряемое материально, на показатели всей группы.

Германия. В Германии составление консолидированной отчетности до 30-х годов XX в. вообще не практиковалось. Лишь в 1965 г. консолидация была объявлена обязательной учетной процедурой и то со значительными отличиями от англо-американской практики, устраненными в 1985 г. [2, с. 118].

Несмотря на отдельные изменения, происходящие в последние годы в учетном процессе Германии, все же организация бухгалтерского учета и отчетности, в целом, остается национальной. Одной из особенностей учетного процесса Германии является использование двух видов отчетности: коммерческой и налоговой. Регулирование учетного процесса осуществляется Коммерческим кодексом.

С 1 января 1990 г. компании представляют консолидированные финансовые отчеты (как о национальных, так и зарубежных дочерних предприятиях), если имеет место:

- более 20% акций других компаний и фактический контроль над ними;
- наличие большинства голосующих акций;
- доминирующее положение вследствие заключенного соглашения или право назначать или отзывать членов совета директоров.

Однако под предлогом соблюдения принципов «истинного и непредвзятого представления», или материальности, или из-за того, что имеющиеся акции предназначены исключительно для перепродажи, немецкие компании исключают отдельные зависимые предприятия из консолидации.

После принятия Директивы 7 совместные предприятия могут оцениваться методом либо пропорциональной консолидации, либо учета капиталов. Другие ассоциированные компании оцениваются через учет капиталов. Составление консолидированной отчетности производится в три этапа.

1) Составление консолидированной отчетности концерна на базе отчетности входящих в него предприятий осуществляется, в соответствии с требованием применения единой учетной политики всеми предприятиями, входящими в состав концерна.

2) Сложение консолидируемой отчетности предприятий концерна в так называемую суммовую отчетность. На этом этапе должно соблюдаться требование полноты содержания данных предприятий концерна и полноты состава консолидируемых предприятий.

3) Собственно консолидация, т.е. элиминирование внутренних оборотов концерна.

Здесь должны выполняться следующие требования: постоянство используемых методов консолидации, значимость данных, входящих в отчетность.

В Германии принята так называемая ступенчатая концепция состава консолидируемых предприятий:

- Первую ступень составляют полностью консолидируемые предприятия, куда входят основное и все дочерние общества.

- Вторую ступень образуют совместные предприятия, подвергающиеся долевым консолидации, при этом они могут также консолидироваться лишь в части собственного капитала (по выбору руководства концерна).

- Ассоциированные (зависимые) предприятия составляют третью ступень консолидируемых предприятий, они подвергаются консолидации лишь в части собственного капитала.

- Четвертую (внешнюю) ступень образуют предприятия, в которых предприятия концерна хотя и имеют долю капитала, но оказывают лишь незначительное влияние на деятельность первых. Указанные доли целесообразно оценивать по первоначальным издержкам.

К основным методам проведения пересчета валют балансов дочерних предприятий за рубежом относятся:

- пересчет по курсу на дату составления отчетности (для любых активов и пассивов);
- пересчет по курсу на дату фактического приобретения имущества (для активов, кроме денежных средств и любых пассивов).

Процесс составления консолидированной отчетности не ограничивается проведением собственно консолидации, а подобно большинству учетных процедур включает также большую подготовительную работу, необходимую для получения единых (типовых) исходных данных (консолидируемой отчетности).

Составление и представление баланса концерна осуществляется без учета дивидендов из прибыли отчетного года, выплата которых отразится на балансе следующего года. Дивиденды, отраженные в консолидированной отчетности, выплачиваются основным обществом и, соответственно, в том же размере отражаются в его отчетности.

Франция. Во Франции учетный процесс жестко регламентируется государством. Несмотря на все изменения, происходящие в последнее время в учетном процессе страны, все же методология учета остается национальной.

В стране с 1982г. используется общий план счетов бухгалтерского учета, который соответствует требованиям 4-ой директивы Европейского союза. Консолидированная отчетность регламентируется международными стандартами и составляется крупными компаниями, при этом их доля в капитале другой компании должна составлять не менее 40%.

В финансовую отчетность включают: баланс; отчет о финансовых результатах; отчет об использовании прибыли; отчет об изменениях в капитале; отчет руководителя и пояснения.

В 1986г. был принят Указ о подготовке консолидированных финансовых отчетов. Консолидируются все предприятия, находящиеся под контролем материнской компании. В частности: материнская компания прямо, либо косвенно имеет большинство голосов; наличие 40% голосующих акций; фактически управляет другой компанией, заключив с ней соответствующее соглашение.

Компании, деятельность которых значительно отличается от основной деятельности группы, могут быть исключены из консолидации. В этом случае они консолидируются при помощи метода капиталов.

Ассоциированные компании, на которые материнская компания оказывает значительное воздействие (владение не менее 20% голосующих акций), консолидируются при помощи метода учета капиталов. Консолидация групп, состоящих из большого количества членов или совместных предприятий, также консолидируется при помощи метода учета капиталов.

В консолидированные документы входят балансовый отчет и отчет о прибылях и убытках. Кроме того, группы могут добровольно включать в состав этих документов отчет об изменениях акционерного капитала и диаграмму изменения ее финансового состояния. Консолидированные финансовые отчеты, в соответствии с Директивами 7 подлежат публикации.

Швеция. Формирование консолидированных финансовых отчетов регулируется Законом о деятельности компаний. Основные требования к ним:

- компания, имеющая дочерние структуры, должна представлять консолидированные финансовые документы в соответствии с принятой бухгалтерской практикой в родительской и дочерней компаниях;

- дочерними являются предприятия, в которых материнская компания владеет прямо или косвенно более 50% голосующих акций или оказывает решающее влияние и владеет значительной долей ее акций.

Многонациональные компании, базирующиеся в Швеции и действующие в странах ЕС, в результате принятия Директивы 7 столкнулись с серьезной проблемой. Она связана с тем, что «подгруппы компаний», работающие в странах ЕС, обязаны готовить свои собственные консолидированные отчетные документы, если только конечная холдинговая компания, располагающаяся за пределами ЕС, не представляет своих консолидированных отчетов, удовлетворяющих требованиям Директивы 7. Сначала специалисты полагали, что шведские законы не разрешают использовать консолидирование по методу учета капиталов для ассоциированных компаний, как это предусматривается Директивой ЕС 7. Однако в 1986 году FAR (Foreningen Auktoriserade Revisorer)- профессиональная организация аудиторов издала проект норматива по представлению информации, где метод учета капиталов для ассоциированных компаний разрешен, но только в консолидированных отчетных документах. Некоторые критики считают, что это является нарушением общих юридических норм, действующих в стране, и настаивают на том, чтобы консолидированные отчетные документы и родительской компании и дочерней структуры предоставлялись в соответствии с общими правилами, однако все большее число шведских компаний следует подходу, заложенному в проекте FAR. Эту ситуацию можно рассматривать как интересный пример того, как мощь ЕС влияет на бухгалтерскую практику основных ее торговых партнеров.

В феврале 2008 г. окончательно оформилась китайская модель реформирования системы бухучета, работающая в трех основных юрисдикциях Азиатско-Тихоокеанского региона: Сингапуре, Гонконге и КНР. Так, было принято 39 стандартов бухгалтерского учета, основанных на МСФО, и 48 стандартов аудита, базирующихся на МСА. Особенностью этой



модели является сохранение национального суверенитета путем разработки национальных стандартов, соответствующих лучшей мировой практике.

Изучение опыта развитых зарубежных стран, в частности стран Европейского Союза, в организации консолидированного учета и отчетности, позволит ускорить выход казахстанских компаний на мировые рынки капитала.

---

1. Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.

2. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 432 с.

3. Гражданский кодекс Республики Казахстан (особенная часть) от 1 июля 1999 года N409-1 //Казахстанская правда от 13 июля 1999 г

\*\*\*

Бұл мақалада шоғырландырылған қаржылық есептіліктің халықаралық жасау тәжірибесі мен қолдануы көрсетілген.

\*\*\*

The international practice of composition and application of the consolidated financial statements is reflected in this article.

*О.Ю. Козым*

## **ПРИНЦИПЫ, КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К ЕЕ СОСТАВЛЕНИЮ**

В ст.5 Закона Республики «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» указаны принципы и основные качественные характеристики финансовой отчетности. Базовым, первым принципом составления финансовой отчетности является принцип начисления. В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» подчеркнута, что «предприятие должно составлять свою финансовую отчетность на основе принципа начисления, за исключением информации о движении денежных средств» [1, с.6]. Этот принцип обеспечивается признанием результатов хозяйственной деятельности организации или предпринимателя, но оказывающих влияние на их финансовое положение по факту их совершения, независимо от времени оплаты, т.е. от того, когда поступили или были переданы денежные средства. Операции и события отражаются в бухгалтерском учете, и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Финансовая отчетность, составленная по принципу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денег, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем, о ресурсах, представляющих деньги, которые будут получены в будущем. Таким образом, финансовая отчетность обеспечивает информацией о прошлых операциях и прочих событиях, которая чрезвычайно важна для пользователей при принятии экономических решений.

Вторым принципом составления финансовой отчетности является непрерывность. «При подготовке финансовой отчетности, - указывается в МСФО (IAS) 1, - руководство должно оценить способность предприятия продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство либо намеревается ликвидировать предприятие или прекратить его торговую деятельность, либо вынужденно действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив. Если руководство, в ходе оценки располагает информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которая может вызвать