

ВЫСШАЯ ШКОЛА ЭКОНОМИКИ
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

С.Л. Пчелина
М.Н. Минаева

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие



Издательский дом Высшей школы экономики
Москва 2011

УДК 657.6(075)
ББК 65.052ц
П92

Рецензент:

кандидат экономических наук, профессор *Т.В. Шишкова*

Пчелина, С. Л. Международные стандарты финансовой отчетности: П92 учеб. пособие [Текст] / С. Л. Пчелина, М. Н. Минаева ; Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики». — М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2011. — 256 с. — ISBN 978-5-7598-0765-0 (в обл.).

В учебном пособии рассматриваются концептуальные основы Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), состав и структура отчетности, составление финансовых отчетов по МСФО. Отражены значительные изменения в МСФО, произошедшие за последние годы. Кроме того, в учебном пособии большое внимание уделяется не только теории, но и практике, что очень важно для овладения этой дисциплиной.

Для преподавателей финансовых вузов и студентов, изучающих дисциплину «Международные стандарты финансовой отчетности», а также для специалистов по МСФО.

УДК 657.6(075)
ББК 65.052ц

ISBN 978-5-7598-0765-0

© Пчелина С.Л., Минаева М.Н., 2011
© Оформление. Издательский дом
Высшей школы экономики, 2011

Оглавление

Введение	7
Глава 1. Основные положения МСФО	8
1.1. Предыстория создания Комитета по МСФО. Порядок разработки и утверждения МСФО.....	8
1.2. Концептуальные основы МСФО.....	13
Вопросы для самопроверки	24
Глава 2. Состав и структура финансовой отчетности	26
2.1. Общие положения составления финансовой отчетности по МСФО	26
2.2. Отчет о финансовом положении	32
2.3. Отчет о совокупной прибыли.....	36
2.4. Отчет об изменениях в собственном капитале.....	46
2.5. Отчет о движении денежных средств.....	46
2.6. Примечания к финансовой отчетности.....	48
2.7. Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки	49
Вопросы для самопроверки	56
Задачи	57
Глава 3. Отражение в отчетности активов, обязательств и собственного капитала	63
3.1. Основные средства	63
3.1.1. Определение и критерии признания основных средств	63
3.1.2. Формирование первоначальной стоимости основных средств.....	65
3.1.3. Последующие расходы	74
3.1.4. Последующая оценка.....	74
3.1.5. Амортизация (износ) основных средств	77
3.1.6. Прекращение признания основных средств. Раскрытие информации в финансовой отчетности	83

Вопросы для самопроверки	84
Задачи	87
3.2. Инвестиционная недвижимость	89
3.2.1. Определение и критерии признания инвестиционной недвижимости.....	89
3.2.2. Оценка инвестиционной недвижимости	93
3.2.3. Переклассификация объектов инвестиционной недвижимости.....	96
3.2.4. Прекращение признания инвестиционной недвижимости, раскрытие информации в Примечаниях к финансовой отчетности	98
Вопросы для самопроверки	101
Задачи	102
3.3. Нематериальные активы	102
3.3.1. Определение и критерии признания нематериальных активов	102
3.3.2. Формирование первоначальной стоимости нематериальных активов	107
3.3.3. Последующая оценка нематериальных активов.....	112
3.3.4. Амортизация нематериальных активов	115
3.3.5. Деловая репутация	119
3.3.6. Прекращение признания нематериальных активов, раскрытие информации в Приложениях к финансовой отчетности	120
Вопросы для самопроверки	121
3.4. Нетекущие активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность	123
3.4.1. Определение и критерии признания нетекущих активов, предназначенных для продажи	123
3.4.2. Оценка нетекущих активов, предназначенных для продажи.....	125
3.4.3. Раскрытие информации в финансовой отчетности	127
3.5. Запасы	130
3.5.1. Определение и критерии признания запасов	130
3.5.2. Оценка запасов.....	131
3.5.3. Раскрытие информации в финансовой отчетности	139
Вопросы для самопроверки	140
Задачи	142

3.6. Обесценение активов	145
3.6.1. Понятие обесценения активов, сфера действия МСФО (IAS) 36.....	145
3.6.2. Проверка на обесценение.....	147
Вопросы для самопроверки	152
Задачи	153
3.7. Обязательства	153
3.7.1. Определения и классификация обязательств.....	153
3.7.2. Резервы	154
3.7.3. Раскрытие информации о резервах в финансовой отчетности	161
3.7.4. Условные обязательства и условные активы	162
3.7.5. Дальнейшие перспективы	167
Вопросы для самопроверки	169
Задачи	170
3.8. Собственный капитал	172
3.8.1. Понятие и формирование собственного капитала	172
3.8.2. Отражение в отчетности дивидендов.....	175
3.8.3. Раскрытие информации в финансовой отчетности	176
Вопросы для самопроверки	181
Глава 4. Формирование отчетной информации о доходах, расходах, финансовых результатах	184
4.1. Выручка.....	184
4.1.1. Признание и оценка выручки	184
4.1.2. Раскрытие информации в финансовой отчетности	194
Вопросы для самопроверки	194
Задачи	195
4.2. Затраты по займам.....	197
4.2.1. Определение, классификация и оценка затрат по займам	197
4.2.2. Раскрытие информации в отчетности	200
Вопросы для самопроверки	201
4.3. Расходы по налогу на прибыль	202
4.3.1. Определения, сфера применения.....	202
4.3.2. Временные разницы и налоговая база	205
4.3.3. Раскрытие информации в финансовой отчетности	211
Задачи	212

Глава 5. Составление Отчета о движении денежных средств ...	214
5.1. Цели составления и содержание Отчета о движении денежных средств.....	214
5.2. Прямой метод составления Отчета о движении денежных средств.....	220
5.3. Косвенный метод составления Отчета о движении денежных средств.....	222
5.4. Раскрытие информации в финансовой отчетности	227
Вопросы для самопроверки	228
Задачи	232
Терминологический словарь	237
Приложение 1. Перечень действующих МСФО	252
Приложение 2. Перечень действующих интерпретаций МСФО	254
Список литературы.....	256

Введение

Становление рыночной экономики в России и ускоренное развитие финансового рынка предопределяют новый подход к финансовой отчетности. Основой данного подхода является полезность отчетной информации для принятия экономических решений и эффективного общения участников рынка в России и за рубежом.

Финансовая отчетность¹, составленная по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), в наибольшей степени позволяет удовлетворить информационные потребности ее пользователей. Она дает инвесторам и другим заинтересованным лицам надежную и понятную информацию об отчитывающейся компании. Это, в свою очередь, существенно снижает неопределенность и риски взаимодействия с компанией и, следовательно, делает ее конкурентоспособной в борьбе за дополнительные финансовые ресурсы. Кроме того, публикация финансовой отчетности по МСФО выступает важным элементом качественного корпоративного управления.

Заботясь о развитии финансового рынка, создании и поддержании благоприятного инвестиционного климата, российское правительство определило МСФО в качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу предусматривает планомерный переход к активному применению МСФО при составлении консолидированной финансовой отчетности, в первую очередь общественно значимых хозяйствующих субъектов, и соответствие МСФО российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности.

В предлагаемом вниманию читателей учебном пособии учтены последние изменения в стандартах, которые введены в действие в 2009 г.

¹ Основой подготовки финансовой отчетности является финансовый учет (*financial accounting*), который базируется на общепринятых в той или иной стране учетных правилах (стандартах).

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ МСФО

1.1. Предыстория создания Комитета по МСФО. Порядок разработки и утверждения МСФО

Комитет по МСФО (*International Accounting Standards Committee — IASC*) берет начало с десятого Всемирного конгресса бухгалтеров, который был проведен в сентябре 1972 г. в Сиднее. Именно тогда Генри Бенсон, бывший президент Института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (*Institute of Chartered of Accountants in England and Wales — ICAEW*), предложил учредить новую организацию, которая отвечала бы за подготовку МСФО. После проведения встреч президентов Американского института сертифицированных присяжных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public Accountants — AICPA*), Канадского института дипломированных бухгалтеров (*Canadian Institute of Chartered Accountants — CICA*), Института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса и Института дипломированных бухгалтеров Шотландии (*Institute of Chartered Accountants of Scotland — ICAS*) было принято решение о расширении состава стран-участников в формировании международной организации по бухгалтерскому учету. Приглашения принять участие в заседании, которое должно было состояться в Лондоне в марте 1973 г., были направлены в Австралию, Францию, Германию, Японию, Мексику и Нидерланды.

В результате соглашения между профессиональными бухгалтерскими организациями Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии и Соединенных Штатов Америки в июне 1973 г. был сформирован Комитет по МСФО как независимая организация частного сектора. С 1983 г. Комитет по МСФО включает все профессиональные бухгалтерские организации, которые являются членами Международной федерации бухгалтеров (*International Federation of Accountants — IFAC*).

Задача Комитета по МСФО заключалась в разработке и публикации международных стандартов финансовой отчетности, которые применялись бы при представлении публикуемой финансовой отчетности, а также в содействии их принятию и соблюдению на международном уровне. Предполагалось, что МСФО (*International Accounting Standards — IAS*) должны быть составлены так, чтобы их можно было применять во всем мире, существенно повышая качество и сопоставимость информации о деятельности компании.

В 1995 г. Комитет по МСФО учредил Консультативный совет по стандартам (*Standards Advisory Council — SAC*), в состав которого вошли лица, занимающие высокие посты в сфере оказания услуг по бухгалтерскому учету, коммерческой сфере и пользователей финансовой отчетности. В 1997 г. Комитет по МСФО сформировал Постоянный комитет по интерпретации (*Standing Interpretations Committee of the IASC — SIC*).

В 2000 г. была проведена серьезная реорганизация структуры и порядка работы Комитета по МСФО. Комитет по МСФО был реорганизован в Совет по МСФО.

В Уставе были сформулированы следующие цели Совета по МСФО:

1. Разработка в общественных интересах единого комплекта высококачественных, доступных для понимания и применимых на практике стандартов, предусматривающих формирование качественной, прозрачной и сравнимой информации в финансовой отчетности.

2. Широкое распространение стандартов и обеспечение их единообразной интерпретации.

3. Активная работа с органами, разрабатывающими и внедряющими национальные стандарты, для достижения конвергенции этих стандартов с МСФО.

Особое внимание необходимо обратить на третью цель. До 2000 г. Комитет по МСФО ставил задачу **гармонизации** (*harmonization*) национальных стандартов. Этот процесс представляет собой выработку Комитетом качественных решений задач, которые затем должны были использоваться как основа унификации национальных стандартов. Предусмотренный

новым Уставом процесс **конвергенции** (*convergence*), в отличие от гармонизации, является движением Совета по МСФО и национальных регулирующих органов *навстречу* друг другу, т.е. их активное взаимодействие с целью выработки совместных решений, направленных на улучшение качества информации, представленной в финансовой отчетности.

Пример конвергенции — Норуолкское соглашение (The Norwalk Agreement), подписанное 26 октября 2002 г. Это соглашение было достигнуто на совместной встрече, которая была проведена в сентябре 2002 г. в офисе Совета по стандартам финансового учета США (*Financial Accounting Standards Board — FASB*) в г. Норуолк, штат Коннектикут, США.

Основная цель соглашения — внесение в МСФО и американские национальные стандарты, общепринятые принципы учета (*Generally Accepted Accounting Principles — GAAP*) изменений, обеспечивающих их сближение. Оба органа обязались предпринять совместные действия в поиске оптимальных решений по определенным вопросам. В результате были приняты два проекта: Проект краткосрочной конвергенции и Исследовательский проект по международной конвергенции. Первый затрагивает сферы, где различия между МСФО и GAAP USA могут быть устранены относительно быстро. Второй посвящен детальному анализу, систематизации и обобщению всех имеющихся различий. На рис. 1.1 представлена структура фонда КМСФО.

Фонд Комитета по МСФО (*International Accounting Standards Committee Foundation — IASCF*), состоящий из 22 попечителей (доверенные лица), назначает членов Совета по МСФО, Консультационного совета по стандартам, Комитета по интерпретациям, обеспечивает финансирование деятельности Совета по МСФО. С 1 января 2008 г. председателем попечителей сроком на три года стал бывший заместитель премьер-министра и министр финансов Нидерландов Герри Залм.

Совет по МСФО (*International Accounting Standards Board — IASB*) — основная организация данной структуры, занимается разработкой и выпуском стандартов, выносит решения об одобрении интерпретаций к стандартам. Членами Совета яв-

ляются 14 человек, из которых 12 — штатные, к ним относятся три специалиста по составлению финансовой отчетности, три представителя пользователей финансовой отчетности, пять аудиторов, один представитель академической среды. Члены Совета назначаются на пять лет, однако возможно одно повторное назначение.

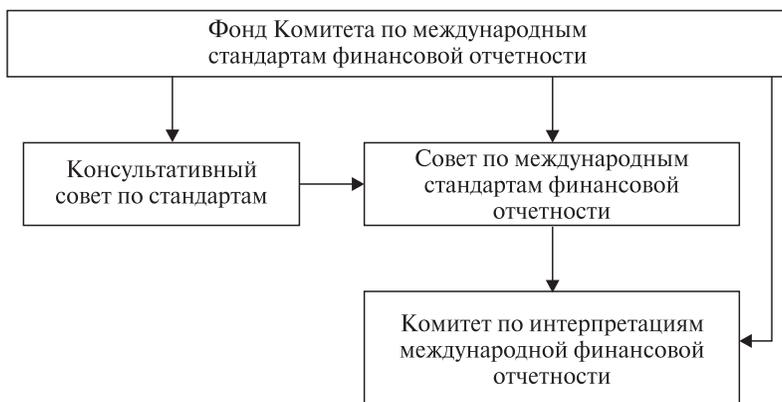


Рис. 1.1. Структура Фонда КМСФО

Источник: [Применение МСФО, 2008, с. 18].

В 2001 г. с изменением структуры Комитета по МСФО было решено, что вновь разрабатываемые Советом стандарты будут называться «Международные стандарты финансовой отчетности» (*International Financial Reporting Standards — IFRS*).

Новые стандарты IFRS выходят в новом формате: определения и разъяснения некоторых практических вопросов применения вынесены в приложения, которые являются составной частью стандартов и обязательны к применению. Помимо собственно стандарта к нему в виде отдельного документа выпускается Основа для выводов (*basis for conclusion*), в которой

изложены основные идеи и альтернативы, рассмотренные в процессе разработки стандарта, и примеры, в которых описывается практическое применение стандарта. Основа для выводов и примеры не выступают составной частью стандарта и необязательны к применению, однако без изучения этих материалов достаточно сложно понять содержание требований самих стандартов.

Консультативный совет по стандартам (*Standards Advisory Council — SAC*) определяет приоритеты разработки стандартов, т.е. дает рекомендации Совету по МСФО по вопросам формирования программы его деятельности.

В настоящее время Консультативный совет возглавляет профессор из Бразилии Нельсон Карвалью. Члены Консультативного совета (их сейчас 41 человек) назначаются попечителями на три года, проводят заседания один раз в четыре месяца. Кроме того, в заседаниях в качестве наблюдателей участвуют Европейская комиссия, Комиссия по ценным бумагам и биржам США и Агентство по финансовым услугам Японии.

В состав Консультативного совета входят представители из разных географических регионов и профессиональных групп, включающих пользователей и составителей финансовой отчетности, финансовых аналитиков, ученых, аудиторов, регулирующие органы.

Комитет по интерпретации международных стандартов финансовой отчетности (*International Financial Reporting Interpretation Committee — IFRIC*) рассматривает вопросы, выявленные в ходе подготовки финансовой отчетности, которые не были подробно рассмотрены в самих стандартах, либо вопросы, по которым возникли противоречивые интерпретации, или существует вероятность их возникновения в связи с отсутствием четкого руководства.

Действующий в настоящее время Комитет был создан в декабре 2001 г. и заменил Постоянный комитет по интерпретации, его возглавляет Роберт Гарнетт, член Совета по МСФО. В настоящее время Комитет состоит из 12 членов, имеющих право голоса. Европейская комиссия и Комиссия по ценным бумагам и биржам США выступают в качестве наблюдателей.

Действующие МСФО включают:

- концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*);

- собственно стандарты:

- International Accounting Standards (IAS 1—41);

- International Financial Reporting Standards (IFRS 1—8);

- интерпретации стандартов (*Interpretations of IAS/IFRS*).

Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности, не являясь собственно стандартом, определяют принципы (или концепции), в соответствии с которыми должна быть составлена финансовая отчетность, служат теоретической основой существующих и разрабатываемых стандартов и их интерпретаций.

Собственно стандарты регламентируют правила и представления в отчетности хозяйственных средств и операций компаний. Перечень стандартов представлен в приложении 1.

Предназначение **интерпретаций стандартов** — разъяснение отдельных положений стандартов и вопросов, которые не рассматриваются в стандартах.

1.2. Концептуальные основы МСФО

Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности не являются собственно стандартом, но имеют важное значение, так как относятся к базовым принципам формирования финансовой отчетности. В 1997 г. основные требования Концептуальных основ были введены в МСФО (IAS)1 «Представления финансовой отчетности» (*Presentation of Financial Statements*).

В Концептуальных основах рассмотрены следующие вопросы:

- цели составления финансовой отчетности (*objective of financial statements*);

- основополагающие допущения (*underlying assumptions*);

- качественные характеристики информации, содержащейся в финансовой отчетности (*qualitative characteristics of financial statements*);

- элементы финансовой отчетности (*elements of financial statements*);
- критерии признания элементов финансовой отчетности (*recognition of the elements of financial statements*);
- оценка элементов финансовой отчетности (*measurement of the elements of financial statements*);
- концепции капитала и поддержания капитала (*concepts of capital and capital maintenance*).

Цель составления финансовой отчетности — обеспечение информацией о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании, которая является полезной (*usefulness*) для широкого круга пользователей в процессе принятия ими экономических решений.

Для того чтобы соответствовать поставленной цели, финансовая отчетность должна базироваться на определенных предположениях, обладать определенными качественными характеристиками и содержать определенные элементы, которые признаются и оцениваются по определенным правилам (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Составные части Концептуальных основ международных стандартов

Для реализации поставленной цели финансовая отчетность должна быть подготовлена на основе двух основополагающих допущений (базовых принципов):

- принцип начислений (*accrual basis*) — результаты хозяйственных операций признаются по факту их совершения, независимо от момента поступления или выплаты денежных средств, т.е. в отчетности должны быть отражены понесенные, но неполаченные расходы, которые одновременно являются обязательствами, и доходы уже заработанные, но неполученные в виде денежных средств, представляющих собой активы (дебиторскую задолженность). В качестве основы современная экономика больше пользуется кредитами, а не наличными деньгами, а именно принцип начислений, а не кассовый принцип может показать все аспекты такого явления, как кредит. Инвесторы, кредиторы и другие лица, принимающие решения, хотят своевременно обладать подробной информацией о будущих денежных потоках компании. Дебиторская и кредиторская задолженность дает информацию о будущих поступлениях и выплатах денежных средств, таким образом, принцип начислений помогает прогнозировать будущие притоки и оттоки денежных средств;

- принцип продолжающейся деятельности (*going concern*) — финансовая отчетность составляется на базе предположения, что у компании нет желания и необходимости ликвидироваться или существенно сократить свои операции, т.е. компания продолжит деятельность в будущем; если бы такое допущение не соблюдалось, в основе составления отчетности использовались бы другие принципы, например, все средства компании оценивались бы по справедливой стоимости.

Для того чтобы информация, содержащаяся в отчетности, была полезной для пользователей, она должна удовлетворять определенным качественным характеристикам (рис. 1.3).

Понятность (*understandability*) информации означает ее доступность для понимания пользователем, обладающим достаточным уровнем знаний. В то же время данная характеристика не означает исключения из финансовой отчетности сложной информации, если она важна пользователю для принятия им экономических решений.

Уместность (*relevance*). Информация является уместной, если влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять прошлые оценки.

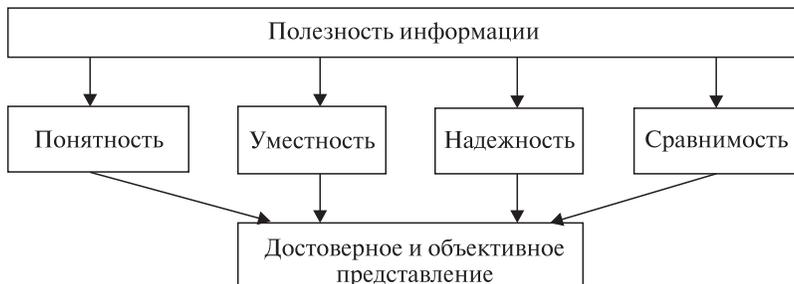


Рис. 1.3. Качественные характеристики, которыми должна обладать информация, содержащаяся в финансовой отчетности

Например, информация о своевременном уровне и структуре имеющихся активов представляет ценность для пользователей, если они пытаются предсказать способность компании воспользоваться благоприятными возможностями и правильно реагировать на неблагоприятную ситуацию.

На уместность информации влияют ее содержание и существенность (*materiality*). Существенной считается информация, исключение которой из финансовой отчетности или ее неправильная оценка могут повлиять на решение пользователей.

В начале каждого стандарта есть указание на то, что положения стандарта применяются к несущественным статьям.

Надежность (*reliability*). Чтобы информация, представленная в финансовой отчетности, была полезна для пользователей, она не должна содержать пристрастных оценок и правдиво отражать хозяйственную деятельность компании. Информация считается надежной, если соответствует следующим требованиям:

- справедливое представление (*faithful representation*) означает, что информация должна правдиво отражать операции и прочие события хозяйственной деятельности. Например, отчет о финансовом положении (баланс) — операции и другие события, результатом которых на отчетную дату стали активы, обязательства и капитал, удовлетворяющие критериям признания;

- приоритет содержания над формой (*substance over form*), т.е., другими словами, преобладание экономической сущности операций, а не только их юридической формы могут иметь место ситуации, когда юридически право собственности на получаемый компанией актив остается у передающей стороны, а экономические выгоды от использования этого актива будут у получаемой стороны; в этом случае данный актив должен учитываться получаемой стороной;

- нейтральность (*neutrality*) — означает отсутствие нацеленности на интересы определенных групп пользователей, другими словами, это — беспристрастность; если путем выбора или представления информации финансовая отчетность будет влиять на решения пользователей с целью достижения заранее определенного результата, то финансовая отчетность не будет считаться нейтральной;

- осмотрительность (*prudence, conservatism*) — это требование означает бóльшую готовность к учету убытков и расходов, нежели прибыли и активов, т.е. активы отражаются по наименьшей по возможности из возможных стоимостей, а обязательства — по наибольшей, потенциальные убытки учитываются, а потенциальные прибыли не учитываются. Например, в Отчете о финансовом положении (бывшем балансе) дебиторская задолженность отражается не в полной сумме, а за минусом резерва по сомнительным долгам;

- полнота информации (*completeness*) — информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом ее сущности и затрат на получение такой информации, неполное отражение существенной информации может привести к ненадежности информации и отсутствию такой качественной характеристики, как уместность.

Сравнимость (*comparability*). Информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть сопоставимой с предшествующими периодами и сравнимой с информацией других предприятий. Как правило, сравнимость обеспечивается постоянством методов учета и правил предоставления информации в отчетности. Однако может возникнуть необходимость в изменении правил учета, что обычно появляется при изменении условий

функционирования предприятия. Поэтому для достижения сравнимости в отчетности необходимо раскрывать учетную политику, ее изменения и результаты этих изменений.

Основные качественные характеристики информации — это надежность и уместность. Имеют место ограничения, связанные с этими характеристиками:

- своевременность (*timeliness*) — это отсутствие неоправданной задержки в представлении информации. Для своевременного представления информации часто бывает необходимо предоставлять отчетность до выяснения всех аспектов операций или событий, что влияет на надежность информации. И наоборот, если представление отчетности задержано для выяснения всех аспектов, информация может оказаться надежной, но малополезной для пользователей, которым необходимо принять решение раньше. Решающий аргумент в данном случае — удовлетворение потребностей пользователей отчетности лучшим образом;

- соотношение между выгодами и затратами (*balance between benefits and costs*) — выгоды от полученной информации должны превышать затраты на ее получение, на практике это означает, что затраты на ведение учета и составление отчетности должны находиться на разумном уровне, обеспечивающем выполнение предъявляемых к ней требований;

- соотношение между различными качественными характеристиками (*balance between qualitative characteristics*) должно быть подчинено цели составления финансовой отчетности — удовлетворению информационных потребностей пользователей.

Если отчетность составлена в соответствии с вышеперечисленными качественными характеристиками, то будет соблюдаться требование достоверного и объективного представления (*true and fair view*).

В соответствии с Концептуальными основами в финансовой отчетности выделяют пять основных элементов:

- активы (*assets*);
- обязательства (*liabilities*);
- собственный капитал (*equity, capital*);
- доходы (*revenues*);
- расходы (*expenses*).

Активы, обязательства и собственный капитал относятся к элементам, связанным с оценкой финансового положения предприятия, а доходы и расходы — к элементам, связанным с оценкой результатов деятельности предприятия.

Активы — это ресурсы, контролируемые предприятием, которые образовались в результате событий прошлых периодов и от которых компания ожидает приток будущих экономических выгод.

Ресурсы считаются *контролируемыми* предприятием в случае, если предприятие не допускает других к этим активам и получает экономические выгоды от их использования.

МСФО не относят к активам квалифицируемую рабочую силу. Квалифицируемая рабочая сила — это неотъемлемый ресурс любого предприятия, но должный контроль будущих экономических выгод от использования этой рабочей силы практически невозможен.

Приток будущих экономических выгод означает увеличение доходов и уменьшение расходов.

Обязательства — это существующие задолженности предприятия, возникшие из прошлых событий, погашение которых вызовет отток ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Собственный капитал — это остаточный интерес собственников в активах предприятия после вычета всех обязательств, т.е. это эквивалент чистых активов.

Доходы — увеличение экономических выгод предприятия за отчетный период в форме притока или увеличения стоимости активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении собственного капитала, отличного от увеличения за счет вкладов собственников.

Доходы включают как *выручку*, возникшую в ходе основной деятельности предприятия, так и *прочие доходы*, в том числе нереализованные, т.е. доходы, которые возникли в результате изменения стоимости активов и обязательств, например переоценка в сторону увеличения стоимости инвестиций в ценные бумаги.

Расходы — уменьшение экономических выгод за отчетный период в виде уменьшения или потери стоимости активов или

увеличения обязательств, что выражается в уменьшении собственного капитала, отличного от уменьшения за счет изъятий собственников.

Определение расходов, так же как и определение доходов, включает расходы, связанные с основной деятельностью предприятия, и прочие убытки, в том числе нереализованные, имеющие отношение к изменению стоимости активов и обязательств, например обесценение основных средств.

В основном доходы и расходы отражаются в Отчете о совокупной прибыли, однако есть ситуации, когда они напрямую влияют на величину капитала, например переоценка основных средств в сторону увеличения.

Отражение этих элементов в финансовой отчетности возможно только в том случае, когда они удовлетворяют критериям признания:

- наличию высокой вероятности притока или оттока будущих экономических выгод, связанных с основными элементами;
- возможности надежной оценки их стоимости.

Понятие «высокая вероятность» в Концептуальных основах не определено, но в МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets) под высокой вероятностью понимается правило: «скорее да, чем нет».

Оценка — определение денежной величины, по которой элемент должен отражаться в финансовой отчетности.

В Концептуальных основах определяются несколько видов оценок.

Первоначальная (историческая) стоимость (original cost, historical cost). Для активов — сумма денежных средств или их эквивалентов (или справедливая стоимость иного возмещения), уплаченных в момент приобретения активов. Для обязательств — сумма денежных средств или иных поступлений, полученных в результате возникновения обязательств. Например, в случае задолженности по налогам — это сумма денежных средств, которая будет выплачена для погашения обязательств в ходе нормальной хозяйственной деятельности.

Текущая стоимость (current cost). Для активов — сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна была быть заплачена, если бы такой же или аналогичный актив приобретался в настоящий момент времени. Для обязательств — недисконтированная сумма денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательств в настоящий момент.

Возможная стоимость продажи/стоимость погашения (realizable/settlement value). Для активов — сумма денежных средств или эквивалентов, которая могла бы быть получена от продажи актива в нормальных условиях в настоящий момент. Для обязательств — недисконтированная сумма денежных средств или их эквивалентов, которую предполагается заплатить для погашения обязательств в ходе нормальной хозяйственной деятельности.

Дисконтированная стоимость (present value). Для активов — дисконтированная величина будущих чистых притоков денежных средств, которые, как предполагается, будут получены от данного актива в ходе нормальной хозяйственной деятельности. Для обязательств — дисконтированная величина будущих чистых оттоков денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств в ходе нормальной хозяйственной деятельности.

Пример

Доход от долгосрочной аренды сроком на три года по договору в сумме \$10 000¹ при 12%-ной ставке доходности государственных облигаций будет равен:

$$\$10\,000(1+0,12)^3 = \$14,049.$$

В последнее время большое распространение получил метод оценки по справедливой стоимости (*fair value*) — сумма, на которую можно обменять активы или обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить операцию, независимыми друг от друга сторонами.

¹ Поскольку наглядный материал выполнен по международным стандартам финансовой отчетности, сохранено оригинальное написание, принятое за рубежом.

Под «хорошо осведомленными сторонами» понимают стороны, которые имеют информацию о:

- технической характеристике данного объекта;
- существующих и потенциальных возможностях эксплуатации объекта;
- рыночных ценах на аналогичные объекты.

Таблица 1.1

Определение понятий справедливой стоимости для разных видов активов и обязательств

Активы и обязательства	Справедливая стоимость
Рыночные ценные бумаги	Текущая рыночная стоимость (с учетом премии или дисконта)
Нерыночные ценные бумаги	Оценочная стоимость (на основе информации профессиональных оценщиков)
Дебиторская задолженность	Текущая стоимость за вычетом резерва по сомнительным долгам
Готовая продукция, товары	Цена реализации за вычетом затрат на реализацию
Незавершенное производство	Продажная цена за вычетом затрат на доводку
Сырье и материалы	Стоимость замещения, т.е. стоимость, по которой их сейчас можно купить на рынке
Земля и здания	Рыночная стоимость
Машины и оборудование	Оценочная стоимость или восстановительная стоимость
Нематериальные активы	Текущая рыночная стоимость
Счета и векселя к оплате	Дисконтированная стоимость для долгосрочных обязательств, фактическая сумма для краткосрочных обязательств

Источник: [Шишкова, Козельцева, 2009, с. 174].

На основе данных табл. 1.1 можно сделать следующий вывод (рис. 1.4):

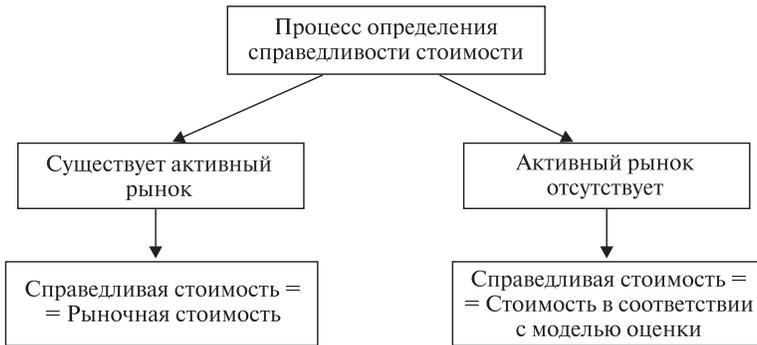


Рис. 1.4. Определение справедливой стоимости

Согласно международным стандартам существуют две концепции капитала — финансовая и физическая.

В соответствии с *финансовой концепцией* капитала, подразумевающей инвестированные деньги или инвестированную покупательную способность, капитал рассматривается как синоним чистых активов или собственный капитал компании. Цель деятельности любой компании состоит в поддержании капитала и получении прибыли. Исходя из данной концепции прибыль считается полученной, если сумма чистых активов на конец периода превышает сумму чистых активов на начало периода после вычета всех выплат владельцам и взносов владельцев в течение периода. Большинство компаний для составления отчетности используют финансовую концепцию капитала.

Физическая концепция капитала поддерживает операционную способность, капитал — это производственная мощность компании, основанная, например, на выпуске единиц продукции в день. Согласно этой концепции капитал компании сохраняется, если ее производственная мощность в конце отчетного периода не снизилась по сравнению с началом периода. Прибыль в этом случае представляет собой стоимость увеличения производственной мощности компании.

Вопросы для самопроверки

1. Цель финансовой отчетности состоит в представлении всего перечисленного ниже, за исключением:

- а) финансового положения;
- б) изменений финансового положения;
- в) результатов деятельности;
- г) эффективности управления.

2. Результаты операций по методу начислений признаются:

- а) в момент поступления денег;
- б) после поступления денег;
- в) до поступления денег;
- г) не зависят от движения денег.

3. Непрерывность деятельности означает, что:

- а) компания будет непрерывно получать прибыль;
- б) компания будет действовать в обозримом будущем;
- в) компания нормально действует;
- г) можно иметь дело с компанией, которой не угрожает банкротство.

4. Качественные характеристики включают все перечисленное ниже, за исключением:

- а) понятности;
- б) уместности;
- в) надежности;
- г) простоты.

5. Соблюдение принципа осмотрительности требует, чтобы не были завышены:

- а) активы;
- б) расходы;
- в) обязательства;
- г) капитал.

6. Что является основным отличительным признаком всех активов:

- а) длительный срок службы;
- б) высокая стоимость;
- в) материально-вещественная форма;
- г) будущие экономические выгоды.

7. Выберите наиболее точное описание собственного капитала:

- а) Активы = Обязательства;
- б) Обязательства + Активы;
- в) Собственный капитал + Активы;
- г) Активы – Обязательства.

8. Что представляют собой обязательства компании:

- а) будущие экономические выгоды;
- б) текущую задолженность компании;
- в) ценности, используемые компанией в ходе деятельности;
- г) все вышеперечисленные.

9. Какая из нижеперечисленных характеристик не является качественной характеристикой финансовой отчетности:

- а) уместность;
- б) надежность;
- в) осмотрительность;
- г) сопоставимость.

10. Информация является уместной, если она:

- а) прошла аудиторскую проверку;
- б) представлена за более длительный из двух периодов: операционный цикл или один год;
- в) носит объективный характер;
- г) способна влиять на принятие решений.

11. Допущение о непрерывности деятельности предполагает, что компания:

- а) будет ликвидирована в ближайшем будущем;
- б) будет приобретена другой компанией;
- в) является динамично развивающейся компанией;
- г) действует и будет действовать в обозримом будущем, не будет ликвидирована, и масштабы ее деятельности не будут существенно сокращены.

12. Допущение о непрерывности деятельности неприменимо, если:

- а) компания только начинает свою деятельность;
- б) предполагается ликвидация компании;
- в) справедливая стоимость превышает себестоимость;
- г) нельзя рассчитать возможную чистую цену продаж.

Список литературы

- Положение о принципах финансового учета. 1978. Ноябрь. № 1.
Положение о принципах финансового учета. 1984. Дек. № 5.
Практический курс по МСФО. М.: НАУФОР, 2005.
Применение МСФО / пер. с англ. 3-е изд. М.: Альпина Бизнес Букс, 2008.
Шишкова Т.В., Козельцева Е.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник. М.: ЭКСМО, 2009.
-

Учебное издание

Пчелина Светлана Леонидовна,
Минаева Марина Николаевна

Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие

Зав. редакцией *Е.А. Бережнова*
Редактор *Л.И. Кузнецова*
Художественный редактор *А.М. Павлов*
Компьютерная верстка и графика: *О.А. Иванова*
Корректор *Е.Л. Качалова*

Подписано в печать 25.04.2011. Формат 60×88 ¹/₁₆
Гарнитура NewtonС. Усл. печ. л. 15,5. Уч.-изд. л. 11,0
Тираж 2000 экз. Изд. №

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»
125319, Москва, Кочновский проезд, д. 3
Тел./факс: (495) 772-95-71, (499) 611-15-52

ISBN 978-5-7598-0765-0



9 785759 807650