Министерство образования Российской Федерации

Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова

Белгородский инженерно-экономический институт

Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности

Учебное пособие

Белгород 2003 г.

**Содержание**

Введение

1. Модели бухгалтерского (финансового) учета, распространенные в мире. Международная унификация национальных стандартов в области финансового учета и отчетности. Международная координация бухгалтерской профессии

1.1 Факторы, влияющие на формирование моделей финансового учета и отчетности

1.2 Классификация моделей финансового учета и отчетности

1.3 Международная координация бухгалтерской профессии и методы унификации национальных стандартов финансового учета и отчетности

1.3.1 Координация бухгалтерской профессии на международном уровне

1.3.2 Предпосылки международной унификации стандартов в области учета и отчетности

1.3.3 Гармонизация и стандартизация формирования и представления финансовых отчетов

1.3.3.1 Гармонизация финансовой отчетности

1.3.3.2 Стандартизация формирования и представления финансовых отчетов

2. Понятие, классификации и функции международных стандартов финансовой отчетности. Порядок создания МСФО

2.1 Понятие стандартов учета и отчетности. Типовая структура МСФО

2.2 Классификация стандартов по месту их применения

2.3 Организации, уполномоченные разрабатывать национальные, региональные и международные стандарты финансового (бухгалтерского) учета и отчетности

2.3.1 Организационные структуры по разработке международных и национальных стандартов финансовой отчетности

2.3.2 Совет по разработке МСФО: его устав и деятельность

2.4 Порядок разработки и утверждения к использованию нового МСФО (обновленной редакции существующего МСФО)

2.4.1 Этапы подготовительной работы

2.4.2 Процедура создания МСФО

2.5 Классификация МСФО

2.5.1 Классификация МСФО по назначению

2.5.2 Классификация МСФО по экономическому содержанию

2.6 Стандартизация российского учета

2.7 Место стандартов в системе концепций и нормативных документов

**Приложения:**

1. Концепция (Принципы) подготовки и представления финансовой отчетности МСФО

2. Четвертая Директива Совета Министров ЕС от 25 июля 1978 года №78/660/ЕС, принятая на основе статьи 54 (3) (g) Договора о годовой отчетности определенных видов компаний

3. Международные стандарты финансовой отчетности и Интерпретации Постоянного комитета по интерпретациям (ПКИ), действующие на данный момент (01 июля 2003 г.)

4. Зарубежные и международные организации, осуществляющие нормативное регулирование и гармонизацию национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности

**Введение**

Постановлением Правительства РФ от 06 марта 1998 г. №283 утверждена Программа реформы бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Применение указанных стандартов руководством современной российской коммерческой организации позволяет большому количеству пользователей рассматривать ее публичную отчетность как составленную на основе общепринятых принципов и требований к раскрытию информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации. Вместе с тем, главные бухгалтеры организаций – резидентов РФ, осуществляющих свою деятельность на зарубежных товарных рынках, либо имеющих долю участия в уставном капитале иностранных собственников, столкнулись с необходимостью формировать финансовую отчетность в предлагаемых иностранными пользователями форматах. Следовательно, изучение основных положений зарубежных моделей финансового учета и международных стандартов финансовой отчетности являются весьма значимым для студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Предлагаемое Вашему вниманию учебное пособие по общепрофессиональной дисциплине «Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности» содержит обзор широкого круга информационных источников, осуществленный в соответствии с программой изучения указанной учебной дисциплины по следующим темам:

Тема 1. Модели бухгалтерского (финансового) учета, распространенные в мире. Международная унификация национальных стандартов в области финансового учета и отчетности. Международная координация бухгалтерской профессии.

Тема 2. Понятие, классификации и функции международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Порядок создания МСФО.

Тема 3. Концепция (Принципы) подготовки и представления финансовой отчетности МСФО.

**1. Модели бухгалтерского (финансового) учета, распространенные в мире. Международная унификация национальных стандартов в области финансового учета и отчетности. Международная координация бухгалтерской профессии**

**1.1 Факторы, влияющие на формирование моделей финансового учета и отчетности**

Бухгалтерский учет определяется средой, в которой он функционирует[[1]](#footnote-1). Каждой стране присущи своя история, свои ценности, политическая система. То же самое можно сказать о бухгалтерском учете. Так, принципы бухгалтерского учета в России и других странах значительно различаются. Эти различия обусловливаются как разнообразием существующих форм организации хозяйственной деятельности, так и влиянием на практику учета внешних факторов (политических, экономических, социальных, географических и др.). Интересно отметить, что определенная схожесть «окружающей среды» в двух различных странах, как правило, обусловливает и наличие многих общих черт в применяемых в них системах бухгалтерского учета.

В некоторых странах, например в США, информация, генерируемая в рамках финансового учета, направлена, прежде всего, на удовлетворение потребностей инвесторов и кредиторов, а полезность с позиции принятия управленческих решений является важнейшим критерием ее качества. В других странах роль бухгалтерского учета и приоритеты, выработанные в рамках его методологии, могут быть иными. Например, это могут быть предоставление достоверной информации и контроль над надлежащим исполнением государственной налоговой политики. Именно это предназначение бухгалтерского учета признается основополагающим в большинстве стран Южной Америки.

В некоторых странах система бухгалтерского учета реализуется исходя из приоритета макроэкономических целей, в частности достижения заданных темпов роста национальной экономики. (Макроэкономические процессы имеют ряд особенностей, существенных для бухгалтерской практики: инфляция, безработица и др.) В этом случае на второй план могут отходить вопросы о полезности конкретной информации о налоговых ставках, общеэкономической политике для инвесторов и кредиторов. Рассмотрим в общих чертах основные факторы, оказывающие влияние на развитие учета.

**Информационные связи организации и «поставщиков» ее капитала – собственного и заемного**. Промышленная революция в **США и Великобритании** привела к резкому увеличению их национального богатства. С ростом компаний увеличивались и их потребности в капиталах, при этом источником значительной их части являлся нарождавшийся и богатевший средний класс. Этот процесс оказал существенное влияние на развитие финансового учета в обеих странах. Во-первых, росло количество инвесторов и кредиторов, их состав становился все более разнообразным, многие компании переходили в корпоративную собственность. Во-вторых, владельцы компании (акционеры) все более отделялись от оперативного управления, передавая его профессиональным наемным управляющим. В этой ситуации бухгалтерская информация становится важнейшим источником данных о финансовом положении и финансовых результатах деятельности компании. Появилась практика представления акционерам управленческим персоналом финансовых отчетов для контроля над эффективным использованием ресурсов. Именно это обстоятельство предопределило нацеленность финансовой отчетности на информационные потребности инвесторов и кредиторов. Такая ориентация финансового учета в США и Великобритании свойственна ему в течение уже многих лет. Более того, в этих странах были созданы рынки и биржи ценных бумаг. Результат – финансовые отчеты компаний отличаются значительной аналитичностью, а определение рентабельности хозяйственной деятельности как одной из характеристик эффективности работы управленческого персонала, является целью финансового учета.

В других странах (**Швейцария, Германия, Япония** и др.) финансовая политика определяется небольшим количеством очень крупных банков, удовлетворяющих значительную часть потребностей компаний в собственном и заемном капиталах. Одновременно происходит и концентрация в акционирование компаний. Информация, необходимая для обоснования дополнительных инвестиций (кредитов), в этом случае формируется, как правило, в процессе прямых контактов заинтересованных лиц. Этот путь является более простым и эффективным, поскольку компания имеет ограниченное число кредиторов (в частности, это может быть один крупный банк). Правительства этих стран требуют также публиковать некоторую информацию о компаниях, поэтому последние вынуждены готовить финансовую отчетность, но в менее детализированном виде, нежели американские компании.

В этом случае отчетность нацелена, прежде всего, на защиту интересов банков-кредиторов. Для бухгалтерской практики здесь характерны некоторые особенности, в частности консерватизм в оценке активов и обязательств, определенное завышение кредиторской задолженности, позволяющее в случае финансовых затруднений обеспечить некоторую свободу действий в исполнении обязательств, уменьшение дивидендных выплат акционерам и др.

Во **Франции и Швеции** бухгалтерский учет имеет несколько иную ориентацию. Правительства этих стран играют определяющую роль в управлении национальными ресурсами, а предприятия обязаны придерживаться правительственной экономической политики, в частности в рамках макроэкономического планирования. Правительства не только контролируют финансовые возможности бизнеса, но и выступают при необходимости в роли инвестора или кредитора. Здесь бухгалтерский учет ориентирован, прежде всего, на потребности государственных плановых органов. Фирмы вынуждены следовать унифицированным стандартам в области учета и отчетности, что в значительной степени упрощает и повышает эффективность работы правительственных органов.

Безусловно, сущность отношений между бизнесом и его финансовыми кредиторами достаточно резко меняется с выходом на международные финансовые рынки. В этом случае необходимо удовлетворять информационные запросы не только отечественных, но и внешних кредиторов, что автоматически приводит к отклонениям от национальных стандартов в области учета и отчетности.

Таким образом, среди факторов, влияющих на содержание учетной практики в той или иной стране, можно выделить:

* тип инвесторов и кредиторов как основных пользователей учетной информации (физические лица, банки, правительственные органы);
* число физических и юридических лиц, вовлеченных в процесс инвестирования капитала;
* участие инвесторов в управлении бизнесом;
* степень развития рынка и бирж ценных бумаг;
* степень участия в международном бизнесе.

**Правовое регулирование бухгалтерского учета.** Существует подход, согласно которому все страны в зависимости от типа законодательства и степени его влияния на различные стороны жизни подразделяются на две большие группы:

* страны, имеющие разветвленный кодекс законов;
* страны, имеющие законодательство общеправовой ориентации.

В первом случае законы носят жестко детерминированный характер, представляя собой, по сути, серию предписаний типа «вы должны» (или, «все что не разрешено, то запрещено»). Физические и юридические лица должны следовать букве закона. В большинстве стран, исповедующих этот подход, учетные стандарты возводятся в ранг государственных законов. Процедуры ведения учета при этом детализируются и достаточно жестко регламентируются. Главной задачей бухгалтерского учета в этих странах являются исчисление государственных налогов и контроль за своевременной и полной их уплатой. В числе этих стран Аргентина, Франция, Германия.

Вторая группа стран ограничивается сводом законов общего права, представляющих собой серию ограничений типа «вы не должны» (или, «все, что не запрещено, то разрешено»). Законы этого типа как бы указывают на пределы, в рамках которых физические и юридические лица имеют свободу действия. Учетные стандарты в этих странах не регулируются государством, а определяются различными профессиональными организациями бухгалтеров. Они более гибки и подвержены влиянию различных новаций. Великобритания и США являются яркими представителями такого подхода в регулировании практики учета.

**Бухгалтерский учет и международные социально-экономические отношения**. Бухгалтерский учет, как и политика, и идеология, не знает национальных границ. Учетные технологии экспортируются и импортируются, обеспечивая тем самым подобие систем учета, применяемых в различных странах. Так, США оказывают значительное влияние на учетную практику Канады благодаря географической близости, тесным экономическим связям, активному участию канадских компаний на американских биржах ценных бумаг и т.п. То же самое можно сказать о Мексике, имеющей тесные торговые связи с США, Филиппинах как бывшем их протекторате, Израиле и др. Любопытно отметить, что японские компании все в большей степени используют американские учетные стандарты, что объясняется расширяющейся экспансией японского капитала на американский континент.

Значительное влияние на развитие теории и практики учета в мире оказывает также Великобритания, особенно Англия и Шотландия. Практически все бывшие английские колонии ведут учет по британской модели. Среди них Австралия, Новая Зеландия, Малайзия, Пакистан, Индия, Южная Африка. Влияние Великобритании здесь столь велико, что экспортируются не только учетные идеи и методики, но и бухгалтерские кадры, а также система их подготовки и сертификации. Любопытно отметить, что Франция и Германия также влияют в области учетной практики на свои бывшие колонии, но в значительно меньшей степени.

С начала 70-х годов нашего века ЕС (The European Community – ЕС) предприняло попытку унифицировать учет в рамках сообщества. Как отмечалось выше, Великобритания, Германия и Франция имеют фундаментальные различия в оценке роли и назначения финансового учета. Однако, являясь членами сообщества и имея общие экономические интересы, они сознают необходимость и целесообразность активизации усилий по сближению национальных учетных систем.

Таким образом, углубление политических и экономических связей между странами все в большей степени влияет на национальные системы счетоводства.

**Влияние инфляционных процессов на систему и методики бухгалтерского учета.** Учет во многих странах, включая США, базируется частично на принципе «неизменности первоначальной оценки» (historical cost principle – НСР), в основе которого лежит предположение о стабильности денежной единицы, используемой в учете. Другими словами, предполагается, что инфляция либо отсутствует вовсе, либо темпы ее незначительны. Очевидно, что чем менее реалистична последняя предпосылка, тем в большей степени принцип НСР искажает финансовое положение предприятия.

Смысл принципа НСР заключается в отражении в учете объема реализации, произведенных затрат и других финансовых сделок но ценам, сложившимся в момент совершения этих сделок. Этот принцип имеет существенное значение, для отражения в учете прежде всего активов долговременного использования (земля, здания). Очевидно, что приемлемость и обоснованность следования этому принципу обратно пропорциональны темпам инфляции.

Германия и Япония, одни из самых последовательных и стойких приверженцев этого принципа, в последнее время практически не испытывали давления инфляции. Южноамериканские страны, в течение многих лет буквально разоряемые инфляцией, уже давно отказались от следования принципу НСР. Компании в этих странах периодически изменяют оценку своих активов, используя для пересчета общий индекс цен.

Экономика в США в послевоенный период (1945–1970 гг.) развивалась в условиях незначительных темпов инфляции. Поэтому проблемы, связанные с использованием принципа НСР, интересовали лишь некоторых ученых. Однако в последующие годы темпы инфляции по американским стандартам несколько увеличились. Это сразу же повысило интерес к проблеме оценки влияния изменения цен на результаты деятельности предприятия. В 1979 г. Совет по финансовым учетным стандартам (Financial Accounting Standards Board–FASB), занимающийся разработкой стандартов по ведению учета в американских компаниях, рекомендовал крупнейшим фирмам попытаться учесть изменения цен в текущем учете. В итоге этим фирмам пришлось отражать влияние изменения цен в своих годовых отчетах, а также в документах, представляемых в Комиссию по ценным бумагам и биржам. Это правило было отменено в 1984 г., поскольку инфляция в США вновь приобрела свой обычный низкий уровень.

Интерес к данной проблеме прямо пропорционален темпам инфляции в конкретной стране. Там, где инфляция оказывает влияние на экономику в течение многих лет, в учете используются специальные методики, напротив, в странах, не подверженных значительной инфляции, принцип НСР используется повсеместно. В Европе этой проблеме уделяли большое внимание в 20–30-х годах, когда континент был охвачен гиперинфляцией[[2]](#footnote-2). В последние годы в США и Великобритании вышло несколько научных статей по проблеме оценки влияния инфляции.

**Социально-экономический прогресс и развитие теории и практики бухгалтерского учета.** Учет в значительной степени определяется существующими в стране социально-экономическими условиями – степенью развития производства, управления, финансовой системы и системы подготовки профессиональных кадров и т.п. Эти условия обычно взаимосвязаны. Более высокий уровень развития производства порождает и более сложные учетные проблемы, которые могут быть решены только хорошо подготовленными бухгалтерами. Поэтому бухгалтерский учет не может быть высокоорганизованным в стране, где система общего и профессионального образования не отвечает высоким стандартам. Исключение возможно, если бухгалтерские кадры готовятся за рубежом или приглашаются на работу из других стран. То же самое следует сказать и о пользователях учетной информации – уровень их профессиональной культуры и образования определяется сложностью той информации, которую они в состоянии понять и переработать.

Большинство МНК (мультинациональных корпораций) имеют свои штаб-квартиры в богатых, индустриально развитых странах (Японии, Германии, Великобритании, США). Эти страны имеют хорошо развитые системы учета и высококвалифицированных бухгалтеров. Напротив, в большинстве развивающихся стран и организация производства, и система образования находятся на низком уровне; как результат – учет в этих странах достаточно примитивен. Из предыдущих рассуждений могло возникнуть представление, что если учет отвечает информационным потребностям бизнеса, то даже и в развивающейся стране при определенных обстоятельствах он может достигнуть достаточно высокого уровня развития. Многие бухгалтеры придерживаются этой точки зрения; другие считают, что отсутствие надлежащей системы учета сдерживает экономический прогресс. В мировой практике уже имеются примеры преодоления противоречия между стремительными темпами экономического развития и сравнительно отсталой организацией бухгалтерского учета (Тайвань, Южная Корея, Бразилия).

По мнению британских ученых Джона Блейка и Ориола Амата, можно выделить, следующие факторы, определяющие национальные особенности моделей финансового учета и отчетности[[3]](#footnote-3):

* влияние ведущих теоретиков и профессиональных организаций – объединений бухгалтеров;
* экономические последствия от принятия той или иной модели;
* общая экономическая ситуация в стране;
* налоговая политика;
* национальные особенности;
* пользователи и цели, которые они ставят перед финансовой отчетностью;
* юридическая среда;
* источники финансирования;
* язык;
* влияние других стран;
* влияние оценки общей ситуации в стране.

**1.2 Классификация моделей финансового учета и отчетности**

Как уже отмечалось, факторы, определяющие уровень развития бухгалтерского учета, взаимосвязаны. Так, в большинстве стран, имеющих жесткое правовое регулирование экономической деятельности, правительство или крупные банки исторически рассматривались в качестве основных инвесторов, в то время как в странах с законодательством общеправовой ориентации организации получают инвестиции и кредиты через развитый рынок ценных бумаг, размещая на нем в открытой подписке акции и облигации. Таким образом, если считать идею воздействия «окружающей среды» на систему бухгалтерского учета верной, можно ожидать, что в странах с похожими социально-экономическими условиями и системы учета имеют много общего.

По мнению профессора Ноубса, К.[[4]](#footnote-4) надлежащая классификация моделей финансового учета:

* способствует более точному определению сходства и различий между странами по применяемой в них системе бухгалтерского учета и отчетности;
* может помочь в становлении в стране бухгалтерского дела и выбрать модель, наиболее подходящую для компаний, действующих в этой стране;
* является превосходным познавательным инструментом, предоставляющим прекрасную возможность сфокусироваться на «ведущих странах», каждая из которых является примером подхода к формированию модели финансового учета и отчетности определенного типа;
* позволяет специалистам по бухгалтерскому учету предусмотреть, исходя из опыта применения типовой модели, с какими проблемами может столкнуться страна, в которой действует или начинает развиваться такая же модель.

Исследовательская работа в отношении классификации моделей финансового учета и отчетности проводится за рубежом с начала ХХ века. Именно к этому периоду относятся работы Г.Р. Хэтфилда, который в одной из своих статей, опубликованной в 1911 г. и переизданной в 1966 г., выделил и описал три типа моделей систем бухгалтерского учета: американскую, британскую и континентальную. Существуют и более развернутые группировки. Так, Американской бухгалтерской ассоциацией (American Accounting Association‑ААА) выделяется восемь классификационных признаков: политическая система, экономическая система, уровень экономического развития, цели финансовой отчетности, авторство учетных стандартов, принципы и уровень профессиональной подготовки и сертификации, система контроля за исполнением профессиональных и этических стандартов, пользователи учетной информации.

По мнению американских ученых Мюллера Г., Гернона Х., Миик Г, не существует и двух стран с идентичными системами учета. Относя страны к одному кластеру (классификационной группе), необходимо видеть не только схожесть, но и определенные различия в бухгалтерской практике. Тем не менее, группировка может быть проведена.[[5]](#footnote-5)

**Британо-американская модель.** Основополагающие принципы этой модели были разработаны в Великобритании и США. Большой вклад в ее развитие внесла Голландия, поэтому правильнее называть эту модель британо-американо-голландской. И в настоящее время роль этих стран продолжает оставаться чрезвычайно активной. Основная идея этой модели – ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов В трех ведущих странах, использующих эту модель, хорошо развиты рынки ценных бумаг, где большинство компаний и находят дополнительные источники финансовых ресурсов. Система общего и профессионального образования также отвечает высоким стандартам, что в полной мере распространяется как на бухгалтеров, так и на пользователей учетной информации. В этих странах расположены штаб-квартиры многих МНК. Эти три страны распространили свое влияние в области бухгалтерского учета на многие страны мира.

**Континентально-европейская** **модель**. Этой модели придерживаются большинство стран Европы и Япония. В ней бизнес имеет тесные связи с банками, которые в основном и удовлетворяют финансовые запросы компаний. Бухгалтерский учет регламентируется законодательно и отличается значительной консервативностью. Ориентация на управленческие запросы кредиторов не является приоритетной задачей учета. Напротив, учетная практика направлена, прежде всего, на удовлетворение требований правительства, в частности в отношении налогообложения в соответствии национальному макроэкономическому плану. Франкоязычные африканские страны в большинстве своем также придерживаются такой системы учета.

**Южноамериканская модель.** За исключением Бразилии, государственным языком которой является португальский, эти страны объединяет общий язык – испанский, а также общее прошлое. Основным отличием этой модели от вышеописанных является перманентная корректировка учетных данных на темпы инфляции. В целом учет ориентирован на потребности государственных плановых органов, а методики учета, используемые на предприятиях, достаточно унифицированы. Информация, необходимая для контроля над исполнением налоговой политики, также хорошо отражается в учете и отчетности.

**Вновь нарождающиеся модели**. Можно выделить две модели, получающие сейчас определенное развитие, – это **исламская модель**. Находясь под огромным влиянием богословских идей, она имеет ряд особенностей, в частности запрещается получение финансовых дивидендов ради собственно дивидендов. Рыночным ценам отдается предпочтение при оценке активов и обязательств компаний. Считается, что эта модель еще не достигла того уровня развития, который присущ финансовому учету вышеописанных моделей. Еще одна модель, получающая все большее развитие, – **интернациональная модель**. Она вытекает из потребности в международной согласованности учета, прежде всего в интересах МНК и иностранных участников международных фондовых рынков. Только небольшое число крупных корпораций могут сейчас утверждать, что их годовые финансовые отчеты отвечают международным финансовым учетным стандартам. При этом в качестве международных стандартов руководства указанных корпораций могут использовать либо общераспространенные национальные стандарты (US GAAP), либо стандартную практику финансового учета и отчетности какой-либо крупной МНК (Philips Group).

Вряд ли можно сказать, что учет в той или иной стране поставлен лучше, чем в другой. Система учета создается для достижения определенных целей, и до тех пор, пока эта задача выполняется, основные принципы, заложенные в данную конкретную систему учета, остаются неизменными. Бухгалтерский учет определяется «окружающей средой», в которой он функционирует. Разнообразие социальных, политических и экономических условий порождает и разнообразие идей, и их реализацию в теории и практике учета

По мнению профессора Ноубса, К. классификацию моделей финансового учета и отчетности можно провести следующим образом (рис. 1):

Согласно этой классификации страны делятся на страны микроуровня и страны макроуровня.

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 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 юридической формы над экономическим 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. С начала 90-х годов XX века крупные компании в некоторых странах второй группы стали использовать правила, признаваемые в международном масштабе (US GAAP, 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.

1.3 Международная координация бухгалтерской профессии и методы унификации национальных стандартов финансового учета и отчетности

**1.3.1 Координация бухгалтерской профессии на международном уровне**

Указанная координация осуществляется уже более 100 лет. Начало ей было положено в 1904 г., когда и Сент-Луисе (США) прошел первый Международный конгресс бухгалтеров. До второй мировой войны было проведено еще четыре конгресса: в Амстердаме (1926 г.), Нью-Йорке (1929 г.), Лондоне (1933 г.) и Берлине (1938 г.). Начиная с первого послевоенного конгресса, прошедшего в 1952 г. в Лондоне, было принято решение о проведении конгрессов каждые 5 лет. Согласно этому решению были проведены конгрессы в Амстердаме (1957 г.), Нью-Йорке (1962 г.), Париже (1967 г.), Сиднее (1972 г.), Мюнхене (1977 г.), Мехико (1982 г.), Токио (1987 г.), Вашингтоне (1992 г.), Париже (1997 г.), Гонконге (2002).

Конгресс в Сиднее был связан с созданием Международного координационного комитета по развитию бухгалтерской профессии, МККРБП (International Coordination Committee for the Accountancy Profession, ICCAP), просуществовавшего до 1977 г. На конгрессе в Мюнхене было объявлено о его преобразовании в Международную федерацию бухгалтеров, МФБ (International Federation of Accountants, IFAC).[[6]](#footnote-6)

Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC) – организация, объединяющая национальные и региональные профессиональные бухгалтерские организации, представляющие бухгалтеров, занятых публичной практикой, в промышленности и торговле, в общественном секторе, образовании. В настоящее время IFAC объединяет 155 членов из 113 стран, представляющих более 2,4 миллионов бухгалтеров.

IFAC стремится к развитию профессии и гармонизации ее стандартов по всему миру с тем, чтобы помочь бухгалтерам оказывать профессиональные услуги на высоком уровне в интересах всего общества. IFAC тесно взаимодействует с Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (IASB).

Действуя через свои Комитеты и Рабочие группы, IFAC:

* разрабатывает высококачественные профессиональные стандарты и руководства для использования бухгалтерами в каждом секторе;
* действует как лидер по важнейшим направлениям, чтобы обеспечить либерализацию бухгалтерских услуг, а также объединить голос бухгалтеров по всему миру по вопросам, касающимся профессии, в интересах всего общества;
* способствует развитию и гармонизации бухгалтерской профессии через укрепление и поддержку национальных и региональных профессиональных организаций.

В составе IFAC работают:

* Совет по международным стандартам аудита и контролю качества аудиторской деятельности (IAASB);
* Комитет по согласованиям бухгалтерской практики;
* Комитет по образованию в области бухгалтерского учета;
* Комитет по этике бухгалтеров;
* Комитет по финансовому и управленческому учету (FMAC);
* Комитет по бухгалтерскому учету в общественном секторе экономики (PSC), Межнациональный Комитет аудиторов (TAC).

Секретариат IFAC работает в Нью-Йорке. Адрес сайта IFAC в Интернете: [www.ifac.org](http://www.ifac.org/).

Институт профессиональных бухгалтеров России в ноябре 2001 года первым из российских организаций стал действительным членом IFAC.

## **1.3.2 Предпосылки международной унификации стандартов в области учета и отчетности**

Во второй половине XX в. история развития бухгалтерского учета вступила в новую фазу – фазу международной унификации.

Этому способствовали объективные предпосылки, среди которых следует выделить:

* развитие мировых производительных сил достигло такого уровня, при котором экономические процессы стали всеобъемлющими, глобальными и интернациональными;
* взаимное проникновение капиталов различных стран в виде производственных, капитальных и финансовых инвестиций приобрело повсеместный характер, а создание систем международного кредитования и экономического регулирования обусловило интенсивное развитие Общего рынка;
* возникновение интегрированных совместных предприятий, корпораций, транснациональных компаний способствовало дальнейшей взаимозависимости экономик различных стран;
* свободная конвертация валют ведущих стран, а также введение единой европейской валюты Euro стимулировали дальнейшее укрепление международных экономических связей любого уровня;
* необходимость реализации межнациональных программ в социальной и экономической сферах, в освоении космоса предопределила необходимость единых подходов к управлению экономическими процессами.

Вместе с тем, существование нескольких моделей бухгалтерского (финансового) учета стало существенной преградой на пути развития указанных процессов, среди которых, прежде всего, отметим свободное движение капитала из одной страны в другую.

В этих условиях бухгалтерский учет, признанный мощной информационной базой, не мог оставаться в рамках национальных принципов и правил.

**1.3.3 Гармонизация и стандартизация формирования и представления финансовых отчетов**

Вышеназванные тенденции в международной практике учета обусловлены общей интернационализацией хозяйственной жизни, необходимостью выхода на крупные рынки капитала, развитием транснациональных корпораций. В связи с этим для руководства компаний существует несколько способов формирования и представления финансовой отчетности:

1) не делать ничего (to do nothing) – для компаний, чья финансовая отчетность подготовлена в соответствии с учетными стандартами, имеющими международное признание (например, для американских компаний);

2) удобный перевод (convenience translation) – перевод на другой язык;

3) удобный отчет (convenience statement) – перевод на другой язык и пересчет в другую валюту;

4) частично трансформированный отчет (restate on a limited basis) – перевод на другой язык, пересчет в другую валюту и частичный пересчет показателей по другим правилам учета;

5) дублирующий финансовый отчет (secondary financial statement) – подготовка дублирующей финансовой отчетности в соответствии с другими правилами, в другой валюте и на другом языке (параллельное ведение учета либо трансформация финансовой отчетности);

6) использование единых универсальных стандартов учета.

Второй, третий и четвертый способы не решают проблемы общения предприятий в мировом масштабе и не могут обеспечить выход на международные рынки капитала, поэтому их использование достаточно ограничено. Пятый способ позволяет решить проблему, однако подготовка дублирующей финансовой отчетности требует больших финансовых затрат, поэтому наиболее приемлемым является шестой способ.

Учитывая выше сказанное, руководству компаний, формирующих финансовую отчетность для заинтересованных пользователей, равно как и самим пользователям, требовалось решить проблему формирования и использования отчетности, составленной по различным национальным стандартам.

В настоящее время наибольшую известность получили два подхода к ее решению: **гармонизация и стандартизация**.[[7]](#footnote-7) Они сначала различались как по заложенной в них идеологии, так и по принципам реализации. Однако в последние годы оба термина зачастую используются как синонимы или как взаимодополняющие понятия.

**Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета** реализуется в рамках Европейского сообщества (ЕС). Суть ее заключается в том, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система стандартов, ее регулирующих. Главное, чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам в странах-членах сообщества, т. с. находились в относительной «гармонии» друг с другом. Работа в этом направлении ведется с 1961 г. В целях формирования концепции развития учета в странах ЕС была сформирована исследовательская группа по проблемам бухгалтерского учета. Ее деятельность рассматривалась как составная часть программы гармонизации национальных версий закона о компаниях. Результаты этой работы опубликованы в виде нормативных документов – директив:

* 4‑ая директива Совета Министров ЕС от 25 июля 1978 года (78/660/ЕС), основанная на статье 54 (3) (g) Договора о годовой отчетности компаний – резидентов стран – участниц ЕС;
* 7-ая директива Совета Министров ЕС от 13 июня 1983 года (83/349/ЕС), основанная на статье 54 (3) (g) Договора о консолидированной финансовой отчетности компаний – резидентов стран – участниц ЕС;
* 8-ая директива Совета Министров ЕС от 10 апреля 1984 года (84/253/ЕС), основанная на статье 54 (3) (g) Договора об аттестации лиц, ответственных за проведение установленного законом аудита бухгалтерских отчетов.

Положения указанных директив были включены каждым членом ЕС в свое национальное законодательство в части бухгалтерского учета и аудита.

**Идея стандартизации** учетных процедур реализуется в рамках деятельности некоммерческой, неправительственной профессиональная организации специалистов в области финансового учета и других заинтересованных лиц – Правление по разработке Международных Стандартов Финансовой Отчетности (International Accounting Standards Board, IASB), которое является частью Комитета по международным стандартам финансовой отчетности – КМСФО (International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF). Правление разрабатывает единый набор стандартов, применимых к любой ситуации в любой стране, в силу чего, по мнению некоторых специалистов, отпадает необходимость создания национальных стандартов. Что касается применения указанного единого комплекта стандартов, то этого следует добиваться не законодательным путем, а путем добровольного соглашения профессиональных организаций стран.

В качестве универсальных стандартов учета выступают в настоящее время международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards – IFRS), которые более известны как International Accounting Standards (IAS). Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это официальный перевод названия международных стандартов на русский язык. В английском варианте они называются «Международные стандарты учета» (International Accounting Standards – IAS), и данная аббревиатура широко используется зарубежными специалистами. В 2000 г. была изменена структура Комитета по международным стандартам финансовой отчетности и решено, что вновь разрабатываемые Правлением Комитета стандарты будут называться «Международные стандарты финансовой отчетности» (International Financial Reporting Standards – IFRS), что более корректно передает сущность разрабатываемых документов. Поскольку предполагается переработать практически все действующие международные стандарты, их название на английском языке будет изменено.

Остановимся подробнее на реализации указанных выше идей.

###### 1.3.3.1 Гармонизация финансовой отчетности

Международное сближение принципов и процедур финансового учета предопределяет гармонизацию финансовой отчетности.

В широком смысле «под гармонизацией экономических процессов, отношений, товаров, налогов следует понимать взаимное согласование, сведение в систему, унификацию, координацию, упорядочение, обеспечение взаимного соответствия»[[8]](#footnote-8).

По мнению профессора Кутера М.И., гармонизация финансовой отчетности может происходить на разных уровнях: международном и локальном[[9]](#footnote-9).

Гармонизация финансовой отчетности на международном уровне означает, что финансовая отчетность отдельно взятой страны должна соответствовать требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Гармонизация финансовой отчетности на международном уровне – длительный и трудоемкий процесс. Однако тенденции развития этого сближения существуют, о чем свидетельствуют отчеты IASB, которые подтверждают объективность и неуклонность этого процесса.

Гармонизация финансовой отчетности на локальном уровне предполагает, что финансовая отчетность в отдельно взятой стране, входящей в континентальную группу, должна соответствовать требованиям стандартов (нормативам) учета стран какого-либо континента. Например, страны Европейского Сообщества (ЕС) имеют свои директивы по учету и аудиту, собственные требования по гармонизации финансовой отчетности, накопленный опыт по гармонизации отчетов транснациональных организаций.

Гармонизация финансовой отчетности на локальном уровне может проходить и в других регионах. Например, финансовую отчетность всех или части стран СНГ возможно полностью гармонизировать в рамках этого содружества.

Способы гармонизации финансовой отчетности могут быть, по мнению профессора Кутера М.И., существенными и формальными:

Под существенными способами гармонизации финансовой отчетности следует понимать сближение внутренних и международных стандартов ведения учета и формирования финансовой отчетности. В составе существенных способов можно указать следующие:

* гармонизация принципов учета и формирования отчетности;
* гармонизация методов, способов, процедур учета и формирования отчетности;
* унификация форм финансовой отчетности.

Под формальным способом гармонизации финансовой отчетности следует понимать механические приемы перевода финансовой отчетности отдельно взятой страны в условия функционирования принципов и стандартов учета другой страны или группы стран. В настоящее время формальные способы гармонизации финансовой отчетности получили свое развитие в следующих видах:

* трансформации финансовой отчетности с помощью коэффициентов пересчета. Коэффициенты учитывают особенности оценки активов, своеобразие методологии учета и т.д. Они показывают, какое значение имел бы информационный показатель, если бы учет вели по предлагаемым принципам и стандартам. К недостаткам способа относится трудоемкость разработки корректных коэффициентов пересчета для предприятий различных отраслей и мощностей;
* трансформации финансовой отчетности на основе дополнительных расчетов. Зная отличительные черты одной системы учета от другой, составляют таблицы, позволяющие определить положительные и отрицательные влияния отдельных факторов на информационный показатель. На основе проведенных расчетов вносятся изменения в финансовую отчетность;
* составлении финансовой отчетности по методологии другой страны на основе первичных документов, заполненных согласно международным требованиям. При таком способе исключаются погрешности пересчета финансовой отчетности. Работа выполняется в автоматизированном режиме.

С нашей точки зрения, оба направления гармонизации финансовой отчетности (существенный и формальный способы) будут развиваться, взаимно дополняя друг друга.

**1.3.3.2 Стандартизация формирования и представления финансовых отчетов**

В результате принятого 29 июня 1973 г. соглашения организации бухгалтеров Австралии, Канады, Франции, Германии (ФРГ), Японии, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании и США образовали Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО, с 2000 г. – Правление по разработке МСФО). Изначально разработкой стандартов занимались 7 высоко квалифицированных специалистов. Первые опыты стандартизации показали возможность и целесообразность проводимой работы. В настоящее время членами КМСФО являются около 150 профессиональных организаций из 110 стран, представляющие интересы более 2 млн. бухгалтеров. Комитетом по состоянию на 1 января 2003 г. разработано и внедрено свыше 40 международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), в соответствии с которыми около 400 транснациональных корпораций и международных финансовых институтов формируют свою бухгалтерскую отчетность.

Как справедливо отмечено в предисловии к изданию МСФО на русском языке, «пользователи финансовой отчетности во всем мире хотят иметь сопоставимую и понятную информацию для принятия экономических решений. В отсутствие единых стандартов приходится тратить колоссальные финансовые ресурсы для приведения отчетности в соответствие с теми или иными международными правилами или национальными нормами страны-партнера».

**2. Понятие, классификации и функции международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Порядок создания МСФО**

**2.1 Понятие стандартов учета и отчетности. Типовая структура МСФО**

**Стандарт** (Standard) переводится с английского языка как норма, образец. Применительно к нормативной документации по бухгалтерскому учету **стандарт** означает комплекс документально оформленных правил ведения учета. Каждое из таких правил (норм, образцов) определяет терминологию, способы, методы, сущность бухгалтерских операций при отражении того или иного факта хозяйственной жизни.

Стандарт учета и отчетности, как правило, имеет типовую структуру:

**Цель**. Эта часть предназначена для краткого изложения учетной проблемы и раскрытия задач выпуска стандарта.

**Сфера применения**. Здесь определяются границы стандарта, оговариваются условия, при которых он не применяется. Кроме того, дается информация об упразднении ранее действующих стандартов в связи с выходом новых.

**Определения**. Даются понятия основных терминов, применяемых в тексте стандарта.

**Описание стандарта**. Эта часть стандарта наиболее емкая. Она обычно представлена несколькими разделами, разнообразными по тематике. Например, излагаются принципы учета, варианты оценок, методы учета, способы отражения в отчетности и т.п.

**Раскрытие информации**. Обязательная часть стандарта. В ней приводится содержание информации, которая должна раскрываться при описании учетной политики предприятия.

**Дата вступления в силу**. В ней указывается дата введения стандарта в действие.

Иногда стандарт имеет **приложения**, в которых приводятся сведения об опыте различных стран по данному вопросу или дополнительные пояснения, расшифровки и формы.

Наличие типовых разделов позволяет ориентироваться в информации, изложенной в стандарте.

**2.2 Классификация стандартов по месту их применения**

**Стандарты учета подразделяются на два вида: международные и национальные**. Кроме того, **для группы стран могут разрабатываться локальные стандарты**.

**Международные стандарты** бухгалтерского учета, как уже отмечалось выше, – стандарты, разработанные Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) и рекомендованные к применению странам, входящим в него.

**Национальные стандарты** учета и отчетности – нормативы (положения) по бухгалтерскому учету, издаваемые для внутреннего использования в отдельной стране. Например, «Общепринятые принципы бухгалтерского учета в США» (система US GААР) или национальные стандарты России – Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).

**Локальные стандарты** – это нормативы (директивы), выпускаемые каким-либо общественным органом, для группы стран. Примером могут служить директивы Европейского Экономического Сообщества в области корпоративного законодательства, в том числе по финансовому и управленческому учету.

Между стандартами различных видов существует тесная взаимосвязь. Национальные стандарты учета могут быть как первичными, так и вторичными по отношению к международным. В странах со сложившимися традициями стандартизации учета, например США, Канаде, Великобритании и других, национальные стандарты чаще первичны. Они учитываются при разработке международных стандартов учета: анализируются национальные стандарты различных стран, изучается сложившаяся практика ведения учета того или иного объекта, а затем формируются правила учета международного уровня. Вместе с тем гармония достигается далеко не всегда. Например, глубокие противоречия проявляются при сопоставлении национальных стандартов США (GААР) и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Одна и та же компания, составившая финансовую отчетность согласно МСФО и GААР, может показывать в одном случае прибыль, а в другом – убытки, что и произошло при сопоставлении двух вариантов финансовой отчетности компании «Даймлер – Бенц», которая с 1993 г. участвует в листинге (стала котировать свои акции) на NYSE – Нью-йоркской фондовой бирже. Этот случай особо ярко показал необходимость сближения национальных стандартов США и МСФО.

В странах, где стандартизация учета началась в более поздние периоды, национальные стандарты вторичны по отношению к международным и в большей степени соответствуют им. Однако и в этом случае исключить полностью отдельные противоречия нельзя. Например, в МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи» дается разное толкование терминов «правительственная субсидия» (как целевые поступления) и «правительственная помощь» (как льготы при налогообложении, наличие государственного заказа и т.п.). В российском национальном стандарте ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» правительственная помощь рассматривается «в форме субвенций, субсидий (бюджетных средств), бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств), включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), и в прочих формах»[[10]](#footnote-10).

Приведенные различия нельзя считать оправданными. Они могут вызвать непонимание пользователями отдельных элементов финансовой отчетности

Периодически международные стандарты пересматриваются. Так, стандарты, разработанные в 70–80-е годы, в основном пересмотрены на основе развития теории и практики учета в отдельных странах, введены в действие с 1 января 1995 г. (одна часть) и с 1 января 1999 г. (другая часть).

Как уже отмечалось выше, международные стандарты имеют довольно обобщенный характер. Это позволяет в большинстве случаев сохранять национальные особенности учета при применении МСФО, например, МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции», который требует, чтобы компании, работающие в этих условиях, пересчитывали информацию, дает достаточный простор для национальных вариантов способов корректировки отчетности. В Аргентине, Боливии, Бразилии, Чили компании, работающие в условиях значительных темпов инфляции, обязаны представлять бухгалтерскую отчетность, пересчитанную с помощью общего индекса цен. В ряде других стран выборочно корректируются только отдельные статьи баланса, дающие информацию об основных средствах, капитальных и финансовых вложениях. В странах, где темпы инфляции незначительны, компаниям предоставляется возможность самостоятельно принимать решения о целесообразности отражения в учете и отчетности последствий инфляции.

Международные и национальные стандарты учета – это системы, внутри которых действует механизм взаимодействия и взаимозависимости отдельных стандартов, например, упоминавшийся уже МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» связан с несколькими другими, например с МСФО 1 «Представление финансовых отчетов». Это обусловлено тем, что порядок и состав представляемой отчетности в условиях гиперинфляции не меняются. Этот же стандарт взаимодействует с МСФО 12 «Налоги на прибыль», МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен», МСФО 21 «Учет влияния изменения валютных курсов».

Международные и национальные стандарты дополняются интерпретациями и методическими рекомендациями (инструкциями по их применению).

Отметим, что в соответствии с МСФО, руководство предприятий самостоятельно формируют учетную политику. При этом, как сказано в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», руководители компании должны выбрать и применять учетную политику таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала всем требованиям каждого применяемого международного стандарта финансовой отчетности.

**2.3 Организации, уполномоченные разрабатывать национальные, региональные и международные стандарты финансового (бухгалтерского) учета и отчетности**

**2.3.1 Организационные структуры по разработке международных и национальных стандартов финансовой отчетности**

Разработка национальных стандартов в каждой отдельно взятой стране осуществляется по-разному. На процесс стандартизации большое влияние оказывают концепции организации бухгалтерского учета, исторически сложившиеся традиции и опыт. Органами стандартизации могут выступать бухгалтерские и аудиторские профессиональные организации, государственные органы, комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку, банки, налоговые органы, научные учреждения. По оценке специалистов[[11]](#footnote-11), в мировой практике ведущая роль в стандартизации учета принадлежит профессиональным бухгалтерским организациям – 32%, активность законодательных органов оценивается в 6 – 18%, комиссий по ценным бумагам – 14%, центральных банков – 13%, налоговых органов – 9%.

Внутренние стандарты учета разрабатываются и утверждаются соответствующими организациями отдельных стран.

Рассмотрим более подробно американские стандарты и стандарты Великобритании как характерный пример сочетания профессиональных национальных учетных стандартов с законодательными требованиями Директив ЕС[[12]](#footnote-12).

В США в качестве национальных стандартов выступают Общепринятые принципы учета – Generally Accepted Accounting Principles – GAAP. Данные стандарты касаются вопросов оценки (measurement), при знания (recognition), раскрытия (disclosure) и представления (presentation) информации в финансовом учете и отчетности и могут быть разделены на обязательные (mandatory) и предпочтительные (preferable). GAAP определяют условия, правила и процедуры существующей учетной практики, представляют пакет документов, которые разрабатывались по прецедентному принципу: возникающая проблема – приемлемое решение. В связи с этим вопросы, касающиеся одного объекта учета, рассматриваются в нескольких документах, разработанных в разное время разными организациями (например, девять документов в той или иной степени затрагивают порядок учета запасов).

К процессу разработки правил и подходов к учету в США имеют отношение следующие организации:

Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA);

Комитет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board – FASB);

Комиссия по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission – SEC);

Комитет по стандартам учета для государственных органов (Governmental Accounting Standards Board – GASB);

Налоговая служба (Internal Revenue Service – IRS);

Американская бухгалтерская ассоциация (American Accounting Association – AAA).

Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA) – это национальная профессиональная организация бухгалтеров (степень дипломированного общественного бухгалтера СРА – Certified Public Accountant – является аналогом российской квалификации аудитора), которая сыграла решающую роль в разработке американских стандартов. В США процесс разработки стандартов учета начался в конце 30‑х годов XX века, когда AICPA создал специальный орган для разработки общепринятых учетных принципов – Комитет по бухгалтерским процедурам (Committee on Accounting Procedure – CAP). Основной задачей этого Комитета являлось уменьшение количества различных трактовок и несоответствий в бухгалтерской практике (считалось, что кризис 30‑х годов в США обусловлен, в частности, отсутствием единообразных и строгих правил учета и составления отчетности). За двадцать лет существования этот Комитет разработал 51 документ под общим названием Бюллетень бухгалтерских исследований (Accounting Research Bulletin – ARB), однако узко проблемный подход и рекомендательный характер бюллетеней не позволили Комитету разработать систему стандартов. В 1959 г. вместо него был создан Комитет по бухгалтерским принципам (Accounting Principles Board – АРВ), задачами которого являлись создание концептуальных основ учета, разработка принципов, определение не обходимых и уместных практических методов учета для решения конкретных бухгалтерских проблем. Этот Комитет имел гораздо больше полномочий и ответственности, чем предыдущий. Документы АРВ выпускались в форме Мнений (Opinions АРВ) и Положений (Statements АРВ). С 1959‑го по 1973 г. были выпущены 31 Мнение и 4 Положения. Кроме того, были выпущены Учетные интерпретации AICPA (Accounting Interpretations AICPA).

С конца 60-х годов XX века процесс разработки стандартов АРВ стал подвергаться резкой критике в связи с недостаточным участием других организаций в этом процессе, качеством Мнений, неспособностью разработать концептуальные основы учета, малой продуктивностью Комитета.

В 1973 г. Комитет по бухгалтерским принципам был упразднен и сформирован новый независимый орган, который занимается разработкой стандартов до настоящего времени, – Комитет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board – FASB). Этот Комитет является официальным разработчиком стандартов учета в США. Бюллетени бухгалтерских исследований, Мнения АРВ и другие документы, которые не были изменены или отменены последующими решениями FASB, действуют до сих пор и составляют первый, основной уровень US GAAP. В настоящее время имеют силу 43, 45, 46-й и 51-й Бюллетени по бухгалтерским исследованиям и 19 Мнений АРВ.

Несмотря на то, что официальные функции по разработке стандартов были переданы FASB, AICPA до сих пор играет заметную роль в процессе стандартизации учета. В его составе создан Исполнительный комитет по бухгалтерским стандартам (Accounting Standards Executive Committee – AcSEC) с целью представления AICPA в сфере финансового учета и отчетности. С 1974 г. AICPA выпускает такие документы, как Заявления о позиции (Statements of Position – SOPs), представляющие руководства по вопросам финансового учета и отчетности, Практические бюллетени (Practice Bulletins) – руководства по решению узкоспециализированных вопросов учета, Отраслевые руководства по учету и аудиту (Industry Audit and Accounting Guides) – руководства по учету и аудиту в отдельных отраслях, Доклады о проблемах (Issue Papers) – исследования по учетным проблемам, которые требуют решения.

Комитет по стандартам финансовою учета (FASB) – основная организация, занимающаяся разработкой стандартов в США. Он имеет статус независимой профессиональной организации и выпускает различные документы, регулирующие ведение учета и составление финансовой отчетности. Полномочия FASB как разработчика стандартов предписываются решением Комиссии по ценным бумагам и биржам и Правилами этики А1СРА (Правилом №203, требующим соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам).

FASB является основной частью структуры, в которую также входят Фонд финансового учета (Financial Accounting Foundation – FAF), основными задачами которого являются назначение членов FASB и FASAC, поиск финансовых ресурсов и общее наблюдение за деятельностью FASB, и Консультативный совет по стандартам учета (Financial Accounting Standards Advisory Council – FASAC), занимающийся консультационными и организационными вопросами. В 1984 г. FASB была создана Рабочая группа по возникающим проблемам (Emerging Issues Task Force – EITF), основной задачей которой являлось определение новых проблем в применении действующих стандартов, которые должны быть решены Комитетом.

FASB разрабатывает следующие документы:

Положения о концепциях финансового учета (Statements of Financial Accounting Concepts), которые представляют собой концептуальные основы, являющиеся базой для стандартов, или принципы учета (в настоящее время действует 6 Положений);

Положения о стандартах финансового учета (Statements of Financial Accounting Standards) – собственно стандарты учета (в настоящее время действует примерно 140 стандартов);

Интерпретации (Interpretations) являются модификациями или дополнениями существующих стандартов (в настоящее время действует около 30 Интерпретаций);

Технические бюллетени (Technical Bulletins) – руководства к использованию стандартов, решению отдельных учетных проблем (в настоящее время действует более 30 Технических бюллетеней);

Положения по учету новых ситуаций (Emerging Issues Task Force Statements) касаются вопросов учета новых и необычных бухгалтерских операций.

Таким образом, финансовый учет в США регулируется большим количеством документов неодинаковой значимости. ГААП имеет свою иерархию: чем выше уровень, тем более обязательными являются документы.

1. Категория **А** включает Положения о стандартах финансового учета (FASB), Интерпретации (FASB), Мнения (АРВ), Бюллетени бухгалтерских исследований (CAP, AICPA).

2. Категория **В** включает Технические бюллетени (FASB), Заявления о позиции (AICPA) и Отраслевые руководства по учету и аудиту (AICPA).

3. Категория **С** включает Практические бюллетени (AICPA) и Положения по учету новых ситуаций (EITF).

4. Категория **D** включает Учетные интерпретации (AICPA) и другие документы, а также общепринятую практику учета.

Комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC) – независимая регулирующая организация, созданная правительством США, основной функцией, которой является регулирование процесса выпуска и продажи ценных бумаг. Она определяет требования к финансовой отчетности и учетным стандартам для компаний, котирующих свои акции на биржах. Кроме того, SEC выпускает собственные документы, касающиеся регулирования финансовой отчетности зарегистрированных компаний. Требования Комиссии являются обязательными для таких компаний. SEC тесно сотрудничает с профессиональными бухгалтерскими организациями и обязывает компании использовать действующие стандарты учета.

Остальные организации играют менее значимую роль в процессе стандартизации финансового учета коммерческих предприятий. Комитет по стандартам учета для государственных органов (GASB) занимается разработкой стандартов учета и отчетности для органов государственной власти. Налоговая служба (IRS) устанавливает правила налогового учета (отметим, что налоговый учет в США в большой степени отделен от финансового). Основной целью Американской бухгалтерской ассоциации (ААА) является развитие теории бухгалтерского учета.

Таким образом, система стандартов учета США, с одной стороны, достаточно объемна и сложна, что создает определенные сложности в применении действующих документов, с другой стороны, сильно детализирована, что позволяет найти учетное решение многих проблем.

В Великобритании в отличие от США учет регулируется рядом документов, имеющих статус законов или разрабатываемых профессиональными организациями. Иногда их также называют GAAP, однако расшифровывают как Общепринятая практика учета (Generally Accepted Accounting Practice).

Отметим документы, которые регулируют учетную практику в Великобритании.

1. Законы о компаниях (Company Acts);

2. Стандарты (Standards):

Положения о стандартной практике учета (Statements of Standard Accounting Practice – SSAP);

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

Стандарты финансовой отчетности (Financial Reporting Standards – FRS).

3. Требования биржи ценных бумаг (Stock Exchange).

4. Рекомендации учетных организаций:

Института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (Institute of Chartered Accountants of England & Wales – ICAE&W);

Института дипломированных бухгалтеров Шотландии (Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS);

Института дипломированных бухгалтеров Ирландии (Institute of Chartered Accountants of Ireland – ICAI);

Уполномоченного института бухгалтеров по управленческому учету (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA).

5. Европейские Директивы (ЕС Directives) и международные стандарты (International Financial Reporting Standards – IFRS).

До 1981 г. в Великобритании практически не существовало законодательного регулирования состава финансовой отчетности, которая должна представляться компаниями. В 1981 г. был принят Закон о компаниях (Company Act 1981), который включал требования 4-й Директивы ЕС относительно форм финансовой отчетности. В 1985 г. вступил в силу Закон о компаниях (Company Act 1985), объединивший требования Законов 1947-го, 1948-го, 1967-го, 1980-го и 1981 гг. и определивший правила и формы финансовой отчетности, которая должна представляться компаниями (кроме банков и страховых компаний) и быть заверена аудиторами. Закон о компаниях 1985 г. был изменен и дополнен в 1989 г. (Company Act 1989) с учетом требований 7-й (консолидированная отчетность) и 8-й (аудит) Директив ЕС. Законодательно было закреплено требование честного и правдивого представления (true and fair view) информации в финансовой отчетности, специфицированы основные принципы учета. Кроме того, Закон о компаниях 1989 г. предписывал обязательность использования учетных стандартов, разрабатываемых профессиональными организациями.

Кроме законодательного регулирования общего содержания финансовой отчетности и принципов ее подготовки, практика финансового учета в Великобритании регулируется документами (стандартами), которые разрабатываются профессиональными бухгалтерскими организациями. Начало процесса разработки стандартов финансового учета относится к 1970 г., когда Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (Institute of Chartered Accountants of England & Wales – ICAE&W) образовал специальный Комитет по разработке стандартов учета (Accounting Standards Steering Committee – ASSC). В дальнейшем к названному Институту присоединились другие ведущие профессиональные организации: Институт дипломированных бухгалтеров Шотландии (Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS), Институт дипломированных бухгалтеров Ирландии (Institute of Chartered Accountants of Ireland – ICAI), Уполномоченный институт бухгалтеров по управленческому учету (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA), Уполномоченная ассоциация дипломированных бухгалтеров (Chartered Association of Certified Accountants) и некоторые другие, которые образовали Комитет по учетным стандартам (Accounting Standards Committee – ASC), подчиняющийся Консультативному комитету названных профессиональных организаций. За время своего существования (до июля 1990 г.) Комитет по учетным стандартам выпустил ряд документов: Положения о стандартной практике учета (Statements of Standard Accounting Practice – SSAP), включающие 25 Положений, обязательных к исполнению по наиболее важным вопросам учета, и Положения о рекомендованной практике (Statements of Recommended Practice – SORP), включающие 17 Положений (не обязательных) по отдельным специфическим вопросам.

С начала 90-х годов XX века деятельность указанного Комитета подверглась критике, поскольку он недостаточно быстро реагировал на возникающие проблемы, его члены работали не на постоянной основе, многие фундаментальные вопросы не были решены. Вместо него была образована независимая организация – Совет по учетным стандартам (Accounting Standard Board – ASB), который является частью структуры (рис. 1.5), регулирующей разработку стандартов учета в настоящее время.

Совет по финансовой отчетности

Financial Reporting Council (FRC)

Комиссии по наблюдению за финансовой отчетностью Financial Reporting Review Panel(FRRP)

Совет по учетным стандартам Accounting Standard Board (ASB)

Рабочая группа по возникающим проблемам Urgent Issues Task Force(UTIF)

Рис. 3. Организации, отвечающие за разработку и применение учетных стандартов в Великобритании

Основными обязанностями Совета по финансовой отчетности (FRC) являются общее наблюдение за процессом разработки стандартов, руководство организациями, разрабатывающими стандарты, поиск источников финансирования и др.

Организацией, которая несет полную ответственность за разработку стандартов учета, является Совет по учетным стандартам (ASB), не зависящий от профессиональных бухгалтерских организаций и не подчиненный им. Этим Советом были подтверждены, дополнены, изменены или отменены действующие в то время Положения о стандартной практике учета. В настоящее время Совет выпускает Стандарты финансовой отчетности (Financial Reporting Standards – FRS). На начало 2002 г. действовало 9 SSAP (4, 5, 9, 13,17,19,20,21,25 – е) и 19 FRS. Кроме того, Совет подтвердил действенность Положений о рекомендованной практике и учредил комитеты, которые должны оказывать ему помощь в разработке данных положений.

Рабочая группа по возникающим проблемам (UTIF) является подкомитетом ASB, основная ее задача состоит в разработке решений по возникающим проблемам, как правило, касающимся применения существующих стандартов.

Основной задачей Комиссии по наблюдению за финансовой отчетностью (FRRP) является наблюдение за применением существующих стандартов – выявление и отслеживание отклонений от действующих правил учета. Комиссия имеет право подать в суд на компанию, не соблюдающую учетные стандарты.

Таким образом, в Великобритании сложился достаточно интересный под ход к регулированию учета, когда стандарты разрабатываются профессиональными организациями, их применение требуется законодательством, а отслеживание отклонений от действующих стандартов находится в ведении бухгалтеров.

Для компаний, котирующих акции на бирже, обязательным является выполнение правил Биржи ценных бумаг, требования которой касаются как регистрации компаний, так и составления финансовой отчетности и порядка ее представления.

Рекомендации профессиональных бухгалтерских организаций (Института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса, Института дипломированных бухгалтеров Шотландии и др.) не являются обязательными, но представляют собой рекомендации по отдельным профессиональным вопросам для членов этих организаций.

Стандарты учета Великобритании находятся под сильным влиянием МСФО, разрабатываются с учетом международных тенденций и часто содержат ссылки на МСФО. Существует вероятность того, что к 2005 г. все компании в Великобритании должны будут составлять отчетность в соответствии с международными стандартами1.

Отметим, что налоговый учет в Великобритании, как и в США, отделен от финансового и регулируется отдельным законодательством.

Таким образом, даже на примере США и Великобритании, относительно близких с точки зрения подходов к учету, становится очевидным, что учетная практика и способы регулирования учета в странах существенно различаются.

В Российской Федерации процесс стандартизации бухгалтерского учета осуществляется по мере дальнейшего развития рыночных отношений и с учетом мнения Международного центра по реформе системы бухгалтерского учета (МЦРСБУ). Однако специалисты этого органа считают, что необходима полная замена российской системы регулирования бухгалтерского учета на МСФО. Другими словами, российские стандарты учета (ПБУ) должны повторять МСФО (что соответствует отказу от ПБУ). С категоричностью такого подхода трудно согласиться. Российский учет имеет свой путь развития, свои достижения и культуру, отказываться от которых было бы непростительно.

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности ставит задачи «сформулировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов» и «обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне… При этом будут приняты во внимание исторические и культурные традиции регулирования общественной жизни в России…»[[13]](#footnote-13).

В России стандартизацией учета занимаются в основном государственные органы. Главным органом стандартизации в нашей стране признается Министерство финансов Российской Федерации, которое разрабатывает и утверждает национальные стандарты учета (ПБУ) после соответствующей проверки и регистрации в Минюсте РФ.

Обсуждение проектов стандартов учета организуется ведущими специалистами на заседаниях Методологического совета Минфина России по бухгалтерскому учету.

В дальнейшем, по мере становления бухгалтерской профессии степень участия профессиональных организаций в стандартизации учета будет возрастать.

**2.3.2 Комитет по разработке МСФО (IASCF): его устав и деятельность**

Как уже отмечалось, международные стандарты разрабатываются и утверждаются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

В соответствии с Уставом, деятельность КМСФО направлена на достижение следующих целей:

(а) развивать, путем разработки и публикации, в интересах общества, единый комплект высококачественных, понятных и применимых глобальных стандартов бухгалтерского учета, которые требуют представления в бухгалтерских балансах и других финансовых отчетах высококачественной, прозрачной и сравнимой информации, способной помочь участникам международных рынков капитала и другим пользователям принимать экономические решения;

(b) способствовать распространению использования и строгому выполнению указанных стандартов; и

(с) осуществлять конвергенцию (максимальное сближение) национальных, и международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности для качественных решений.

КМСФО функционирует благодаря финансовой поддержке со стороны профессиональных бухгалтерских и других организаций, входящих в его Правление, Международной федерации бухгалтеров (МФБ) и взносам компаний, финансовых институтов и бухгалтерских фирм и других организаций. Кроме того, КМСФО получает доход от продажи своих публикаций.

Организационная структура Комитета по международным стандартам финансовой отчетности представлена на рис. 2.

**Попечители (Trustees)**:

19 человек

назначают членов Консультационного совета по стандартам, Комитета по интерпретациям и Совета по разработке МСФО

осуществляют мониторинг эффективности деятельности КМСФО;

привлекают финансирование деятельности структур КМСФО

**Исполнительный руководитель и служебный персонал**

**Совет (Правление) по разработке МСФО**

**(International Accounting Standards Board)**

14 человек

**Консультационный совет**

**(Standards Advisory Council)**

**Комитет по интерпретациям**

**International Financial Reporting Interpretations Committee**

12 человек

**Консультационный комитет**

**(Advisory Committees)**

Рис. 2. Структура Комитета по международным стандартам финансовой отчетности

Основной организацией КМСФО является **Правление по разработке МСФО** (International Accounting Standards Board – IASB). Задачи Правления – разработка и публикация международных стандартов высокого качества, обеспечивающих прозрачность и сравнимость финансовой отчетности компаний. Правление состоит из 14 членов, представляющих 9 стран, 12 из которых работают на постоянной основе.

Члены Правления назначаются попечителями (иногда на русский язык они переводятся как «доверенные лица»), которые отслеживают эффективность его работы, занимаются поиском финансирования, санкционируют бюджет Правления и несут ответственность за конституциональные изменения. Попечители представляют различные регионы (6 членов – из Северной Америки, 6 – из Европы, 4 – из стран Тихоокеанского региона (Юго-Восточная Азия), 3 – из других регионов) и включают специалистов бухгалтерской профессии, международных организаций, пользователей и составителей финансовой отчетности.

**Комитет по интерпретациям** (в английском варианте до недавнего времени этот орган назывался Standing Interpretations Committee; в настоящее время его название изменилось на International Financial Reporting Interpretations Committee – дословно Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности) отвечает за разработку интерпретаций по применению международных стандартов и регламентации других вопросов на основе концептуальных основ. Комитет публикует проекты интерпретаций, рассматривает комментарии заинтересованных сторон, а затем получает от Правления одобрение финального варианта интерпретаций.

**Консультационный комитет.** В 1981 г. Правление КМСФО учредило консультативную группу (в настоящее время – консультационный комитет), которая включает представителей международных организаций составителей и пользователей финансовой отчетности, бирж и организаций, регулирующих обращение ценных бумаг. Комитет также включает представителей или наблюдателей от агентств развития, организаций, устанавливающих стандарты, и межправительственных организаций. В настоящее время членами Консультационного комитета являются: Международная федерация фондовых бирж, Европейская комиссия, Комитет по стандартам финансового учета, Международная федерация развития бухгалтерского образования и исследований, Международная банковская ассоциация, Международная ассоциация адвокатов, Международная торговая палата, Международная конфедерация свободных профсоюзов и Всемирная конфедерация труда, Международный форум ассоциаций актуариев, Международный комитет по стандартам оценки, Международная финансовая корпорация, Мировой банк. Наблюдатели: Организация экономического сотрудничества и развития, Отделение ООН по транснациональным корпорациям и инвестициям.

Консультационный комитет собирается два раза в год для обсуждения с Правлением технических вопросов в проектах КМСФО, его программ и стратегии. Этот комитет играет важную роль в деятельности КМСФО по разработке Международных стандартов финансовой отчетности и по обеспечению их принятия в качестве окончательных стандартов.

**Консультационный совет.** В 1995 г. КМСФО учредил Международный консультационный совет, в который вошли выдающиеся деятели, занимающие высокое положение в бухгалтерском деле, бизнесе, и другие пользователи финансовых отчетов. Роль Консультационного совета заключается в обеспечении принятия МСФО и повышении доверия к работе КМСФО путем:

1) оценки и комментирования стратегии и планов КМСФО, с тем чтобы убедиться, что потребности КМСФО будут удовлетворены;

2) подготовки годового отчета об эффективности работы КМСФО по достижению поставленных целей и выполнению своих обязательств;

3) пропаганды участия в работе КМСФО и ее признания бухгалтерами, деловыми кругами, пользователями финансовых отчетов и другими заинтересованными сторонами;

4) поиска и получения финансирования для работы КМСФО таким образом, чтобы это не подрывало независимость КМСФО;

5) проверки бюджета и финансовых отчетов КМСФО.

Консультационный совет обеспечивает независимость и объективность КМСФО при принятии технических решений по предложенным Международным стандартам финансовой отчетности. Консультационный совет не участвует в принятии этих решений и не стремится влиять на них.

**Служебный персонал КМСФО**. Работа Комитета обеспечивается небольшим штатом сотрудников, базирующимся в Лондоне и возглавляемым исполнительным руководителем. Технический персонал и другие управляющие проектами в настоящее время представлены специалистами из Канады, Франции, Германии, Новой Зеландии, Великобритании и США.

**2.4 Порядок разработки и утверждения к использованию нового МСФО (обновленной редакции существующего МСФО)**

**2.4.1 Этапы подготовительной работы**

Созданию стандартов учета любого уровня предшествует большая подготовительная работа. Условно весь этот процесс можно разбить на следующие этапы.

**Этап 1.** **Выбор объекта стандартизации**. На этом этапе определяются наиболее важные элементы учета, которые нуждаются в стандартизации на международном уровне.

**Этап 2.** **Определение содержания работы**. На этом этапе определяется круг вопросов в сферах права, бухгалтерского учета, налогообложения и др., которые необходимо будет решать при разработке стандарта. Это требует от разработчика высокой квалификации и значительного опыта.

**Этап 3.** **Изучение научных разработок и практических решений по рассматриваемой проблеме**. Создание чего-либо нового в любой области всегда опирается на достигнутый человечеством опыт. В частности, при разработке национальных стандартов учета – ПБУ в России тщательно изучаются международные стандарты, национальные стандарты США (US GААР), стандарты учета других стран, Европейские Директивы учета и т.д. Кроме того, исследуются теоретические и практические достижения специалистов мира в этой области.

**Этап 4.** **Анализ собранного материала**. Собранный материал систематизируется, классифицируется и обобщается. При этом определяются ключевые точки предстоящей процедуры разработки стандарта.

После завершения подготовительной работы приступают к созданию стандарта учета.

**2.4.2 Процедура создания МСФО**

Процедура разработки Международного стандарта финансовой отчетности состоит в следующем:

(a) Правление учреждает Подготовительный комитет. Каждый Подготовительный комитет возглавляется представителем Правления и, как правило, включает представителей объединений бухгалтеров / аудиторов, по крайней мере, из трех других стран. Кроме того, в Подготовительные комитеты могут входить представители других организаций, которые либо представлены в Правлении, либо специализируются на данной теме;

(b) Подготовительный комитет определяет круг спорных вопросов, связанных с данной темой, и рассматривает их с точки зрения «Принципов составления и представления финансовой отчетности». Кроме того, Подготовительный комитет изучает соответствующие требования и практику бухгалтерского учета на национальном и региональном уровне. Рассмотрев всех спорные вопросы, Подготовительный комитет может представить Правлению свою «Схему вопроса» (Point Outline);

(c) получив замечания Правления по «Схеме вопроса», Подготовительный комитет составляет и публикует «Проект основных принципов» (Draft Statement of Principles). В этом документе определяются основополагающие принципы нового стандарта, на основе которых формируется «Предварительный проект» (Exposure Draft). В нем также описываются альтернативные решения и приводятся аргументы «за» и «против» их принятия. Комментарии от всех заинтересованных сторон приветствуются в течение всего периода обсуждения проекта, протяженность которого обычно составляет около трех месяцев. Для внесения изменений в действующий Международный стандарт финансовой отчетности Правление может поручить Подготовительному комитету разработать «Предварительный проект» без опубликования «Проекта основных принципов» или какого-либо другого документа;

(d) Подготовительный комитет рассматривает замечания по «Проекту основных принципов» или другому документу и, как правило, принимает окончательный вариант «Основных принципов», который представляется Правлению на утверждение и используется в качестве основы для подготовки «Предварительного проекта» предлагаемого Международного стандарта финансовой отчетности. Желающие могут получить окончательный вариант «Основных принципов», однако официально данный документ не подлежит опубликованию;

1. Подготовительный комитет разрабатывает «Предварительный проект» для утверждения Правлением. Отредактированный «Предварительный проект» подлежит публикации, если за него выскажутся две трети членов Правления. На протяжении всего периода обсуждения «Предварительного проекта», составляющего не менее одного–трех месяцев, принимаются комментарии от всех заинтересованных сторон;
2. Подготовительный комитет рассматривает полученные комментарии и представляет проект «Международного стандарта финансовой отчетности» на рассмотрение Правлением. Стандарт с соответствующими поправками публикуется, если его утверждает большинство в три четверти голосов Правления.

В процессе данной работы Правление может либо установить необходимость проведения дополнительных консультаций по рассматриваемой теме, либо принять решение об опубликовании «Исходного документа» (Issues Paper) или «Дискуссионного документа» (Discussion Paper). Возможно, для подготовки Международного стандарта финансовой отчетности придется опубликовать два и более «Предварительных проекта». Исключение составляют те случаи, когда Правление рассматривает относительно несущественные вопросы: тогда Подготовительный комитет может не создаваться. Тем не менее, перед подготовкой окончательного варианта Стандарта Правление всегда публикует «Предварительный проект».

#### 2.5 Классификация МСФО

Стандарты учета разрабатывались в разные годы и с различными функциональными целями. Вместе с тем, проанализировав международную и национальные системы стандартизации, можно сделать вывод об однотипности их структур и возможности классифицировать стандарты по одинаковым признакам.

Всю совокупность стандартов можно классифицировать по их назначению и экономическому содержанию.

**2.5.1 Классификация МСФО по назначению**

Классификация стандартов по их назначению предполагает, что классификационным признаком выступает цель или назначение стандарта. По этому признаку можно выделить следующие блоки.

**Блок 1** – стандарты, формирующие международные принципы бухгалтерского учета. Блок содержит следующие международные стандарты финансовой отчетности (в дальнейшем МСФО) – МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of financial statements), который переоформлен и действует с 1.01.98 г. Информация, заложенная в этот стандарт, имеет базовое, основополагающее значение для бухгалтерского учета. В эту же группу можно включить МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» (Net Profit or Lost for the Period, Fundamental Error and Changes in Accounting Policies).

**Блок 2** – стандарты, регламентирующие состав и содержание финансовой отчетности. В блок входят стандарты: МСФО 10 «Условные события, происшедшие после отчетной даты» (Contigencies and Events Occuring After the Balance Sheet Date); МСФО 14 «Сегментная отчетность» (Reporting Financial Information by Segment); МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» (Concolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries); МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» (Financial Reporting in Hyperinflationary Economics); МСФО 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов» (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions); МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures).

Эта группа стандартов имеет базовое, основополагающее значение, ибо именно она считается ключом к пониманию финансовой отчетности любого государства, применяющего при организации бухгалтерского учета международные стандарты.

**Блок 3** – стандарты, определяющие правила учета отдельных объектов. Самая многочисленная группа, которая в свою очередь может подразделяться на подгруппы. В эту группу входят стандарты, упорядочивающие учет инвестиций и текущих активов, доходов и расходов, налоговых и пенсионных обязательств, правительственных субсидий и т.д. Например, МСФО 2 «Товарно-материальные запасы» (Inventories); МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств» (Cash Flow Statements); МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен» (Information Reflecting the Effects of Changing Prices); МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates) и др.

**2.5.2 Классификация МСФО по экономическому содержанию**

Классификация стандартов по экономическому содержанию предполагает группировку стандартов по экономическому признаку. Дело в том, что стандарты разрабатываются для разрешения определенных учетных проблем, которые возникают в ходе экономических отношений. Как известно, любая производственно-хозяйственная и финансовая деятельность вызывает целый комплекс экономических отношений. Прежде всего к ним относятся:

* **отношения между государством и предприятием**. В их основе – взаимодействие интересов государства, моделирующего развитие экономики и формирующего общенациональный бюджет, и интересов предприятия, стремящегося к развитию и приросту собственного капитала;
* **отношения между товаропроизводителями и потребителями**. Они строятся на сочетании и противодействии интересов «продавца» и «покупателя», регулируемых спросом и предложением товаров;
* **отношения между предприятиями по горизонтали**, т.е. между предприятиями-партнерами. Основываются на экономическом интересе обеих сторон осуществить выгодную сделку;
* **отношения между структурными звеньями фирм (сегментами компаний)**. Опираются на сочетание экономического интереса каждого подразделения в собственном развитии и в развитии всей компании;
* **отношения между участниками-вкладчиками в объединенный капитал акционерного общества**. Основываются на интересе в получении выгод пропорционально вложенному капиталу;
* **отношения между работодателем и работником**. Базируются на анализе отношений, складывающихся между покупателем и продавцом, и основаны, как уже отмечалось, на сочетании и противодействии их интересов;
* **отношения между странами**. Современная мировая экономика имеет высокий уровень интеграции. Взаимодействие крупных компаний различных стран затрагивает интересы не только отдельных фирм, но и в целом стран, континентов.

Можно выделить и другие группы экономических отношений, возникающих в ходе производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. Однако даже простое перечисление основных слагаемых этого комплекса показывает, какие разнообразные и противоречивые стороны заинтересованы в оперативном и достоверном учете фактов хозяйственной жизни предприятия, какие сложности могут возникнуть в результате неодинакового понимания отдельных терминов и экономических явлений, а также при применении различных методов учета.

Группировка экономических отношений предопределяет и классификацию стандартов по экономическому содержанию. По нашему мнению, возможно выделение следующих групп.

**Первая группа** – базовые стандарты учета, раскрывающие основополагающие принципы учета, учетной политики и финансовой отчетности.

**Вторая группа** – стандарты, регламентирующие учет операций, затрагивающих интересы государства и предприятия. К этой группе можно отнести стандарты по учету доходов, налогов, государственных инвестиций и т.д.

**Третья группа** – стандарты, устанавливающие правила учета по вопросам, затрагивающим интересы партнеров по бизнесу. В эту группу целесообразно включить стандарты по учету результатов от совместной деятельности, инвестиций в другие компании и т.д.

**Четвертая группа** – стандарты, направленные на учет операций внутри компаний: по учету деятельности сегментов, по учету операций при слиянии компаний и др.

**Пятая группа** – стандарты, предусматривающие регламентацию при учете затрат на оплату труда и пенсионное обеспечение.

**Шестая группа** – стандарты, отражающие отраслевую специфику. Например, специфику учета в банковском деле, в страховании, в строительстве и т.д.

**Седьмая группа** – стандарты, рассматривающие правила ведения учетных операций, выражающих интересы государства и предпринимателей на международном уровне: определяющие учет валютных операций, учет деятельности совместных предприятий и т.д.

Следует отметить, что деление стандартов на указанные группы условное. Однако такая классификация позволяет более четко представить весь спектр взаимосвязанных экономических интересов, который обусловливает построение стандартов учета.

Классификация стандартов по их назначению и экономическому содержанию распространяется как на международные, так и на внутренние стандарты.

##### 2.6 Стандартизация российского учета

Российский бухгалтерский учет во времена плановой экономики отвечал требованиям собственника и основного пользователя финансовой отчетности – государства. В основе его построения традиционно лежала европейская (континентальная) концепция, согласно которой государство, а не общественные организации регламентирует основные нормы бухгалтерского учета. На основе инструкций и рекомендаций действовала единая методология учета формы финансовой отчетности. Вместе с тем существовавшую в тот период методологическую базу считать своеобразной системой стандартизации было бы неверно. Прежде всего, у предприятий отсутствовала возможность выбора методов, способов, вариантов учета, которая основана на признании единых общепринятых принципов учета. Кроме того, по статусу и содержанию ранее существовавшие документы не могли отвечать требованиям, предъявляемым к стандартам.

Первые российские стандарты – Положения по бухгалтерскому учету – появились в 1994 г. Это ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия» и ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство». Оба национальных стандарта разработаны в рамках Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики, отвечающую требованиям развития рыночной экономики, и введены в действие с 1 января 1995 г.

В последующем изданы Положения по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» – ПБУ 3/95 (пересмотренное в 2000 г.), а также ПБУ 4/96 «Бухгалтерская отчетность организации» (пересмотренное в 1999 г.).

Новый этап в стандартизации российского учета связан с подготовкой и принятием Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. В этот период появляется ПБУ 5/98 «Учет материально-производственных запасов» (пересмотрено в 2001 г.) и ПБУ 6/97 «Учет основных средств» (пересмотрено в 2001 г.).

Положениями по бухгалтерскому учету ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» и ПБУ 8/98 «Условные факты хозяйственной деятельности» (пересмотрено в 2001 г.) введены новые понятия в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета и раскрыта возможность посредством бухгалтерского учета отражать их последствия в финансовой отчетности.

Важным моментом в процессе стандартизации российского учета представляются разработка и введение с 1 января 2000 г. в действие ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Эти документы определили базовые категории бухгалтерского учета финансовых результатов, а также структуру и содержание формы №2 финансовой отчетности.

Выпуск ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», 14/2000 «Учет нематериальных активов», ПБУ 15/2001 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», ПБУ 16/2002 «Информация по прекращаемой деятельности», ПБУ 17/2002 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль», ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений», свидетельствует о дальнейшем развитии стандартизации учета согласно Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

В 2003 г. предполагается разработать и ввести в действие для отчетов за период, начинающийся с 01 января 2004 г. следующие российские стандарты: ПБУ по формированию промежуточной бухгалтерской отчетности; ПБУ по учету и представлению в отчетности инвестиций в совместную деятельность и в зависимые организации, а так же методические рекомендации по формированию бухгалтерской отчетности при реорганизации предприятия, о формировании консолидированной отчетности Группой предприятий в соответствии с МСФО, методические указания по учету влияния инфляции на показатели бухгалтерской отчетности; методические рекомендации по учету и калькулированию затрат на производство продукции, работ, услуг.

Как показывает анализ, российские стандарты учета взаимодействуют с международными следующим образом. **По варианту 1** – одному международному стандарту учета соответствуют два или несколько национальных стандартов. Например, МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» в российском учете раскрывается ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (в части применяемых принципов учета) и ПБУ 4/98 «Отчетность организации» (в части состава и содержания отчетности).

**По варианту 2** – двум или более международным стандартам учета соответствует один ПБУ. Так, в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» изложены принципы учета, в МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» показаны факторы, влияющие на изменения учетной политики и порядок отражения влияния изменений в финансовой отчетности. Все это нашло отражение в ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». Или еще один пример. ПБУ 6/97 «Учет основных средств» разработан на основе нескольких международных стандартов: МСФО 4 «Амортизация», МСФО 16 «Основные средства», МСФО 17 «Аренда».

**Согласно варианту 3** Положение по бухгалтерскому учету (11БУ) соответствует одному международному стандарту учета. Такие схемы взаимосвязи встречаются часто. Например, МСФО 2 «Запасы» и ПБУ 5/98 «Учет материально-производственных запасов»; МСФО 14 «Сегментная отчетность» и ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»; МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» и ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» и др.

Национальные российские стандарты не копируют международные, а имеют свои особенности, позволяющие сохранить исторически сложившуюся культуру бухгалтерского учета.

##### 2.7 Место стандартов в системе концепций и нормативных документов

Стандарты учета – главные звенья системы регулирования бухгалтерского учета (рис. 4).

Под концепцией (от лат. conceptio – понимание, система) следует понимать систему взглядов на процессы и явления в обществе[[14]](#footnote-14). Применительно к бухгалтерскому учету это означает систему взглядов на цели, задачи учета, приоритетность пользователей, состав и содержание отчетной информации, периодичность финансовой отчетности и др.

Концепции учета можно подразделить на общие и частные.

Общие концепции учета отражают системы взглядов в нескольких странах; частные – систему взглядов в одной стране.

Из всего многообразия концепций бухгалтерского учета выделяют две общие концепции, доминирующие в мировой теории,

**Континентальная (европейская) концепция (модель) учета** основана на том, что степень вмешательства государства в учетную практику высока. Она предполагает применение всеми предприятиями государства единого плана счетов, одинаковых процедур отражения операций. Модель исходит из того, что бухгалтерская отчетность должна ориентироваться на удовлетворение информационных потребностей налоговых и иных государственных органов. В результате практика учета в одних странах существенно отличается от практики учета в других странах. Эта модель учета лежит в основе организации бухгалтерского учета в Германии, Австрии, других странах Европы, а также в Японии.

Сущность американской концепции заключается в том, что отчетность сориентирована на удовлетворение информационных потребностей инвесторов и кредиторов предприятия. Задачи налоговой системы решаются отдельно и независимо отрешения задач финансового учета. Система финансового учета базируется на общепринятых учетных принципах GAAP (Generally Accented Accounting Principals). Этой модели придерживаются в США, Великобритании, Нидерландах, Канаде, Индии, Австралии, ЮАР и др.

Каждая отдельно взятая страна, ориентируясь на ту или иную модель учета, как правило, разрабатывает свою частную концепцию бухгалтерского учета. Так, например, в США за период с 1978 по 1985 г. разработаны 6 Положений о концепциях финансового учета, 5 из них действуют в настоящее время:

Положение 1 «Цели составления финансовой отчетности коммерческими организациями».

Положение 2 «Качественные характеристики финансовой информации».

Положение 4 «Цели составления финансовой отчетности некоммерческими организациями».

Положение 5 «Принципы отражения и оценки информации в финансовой отчетности коммерческих организаций».

Положение 6 «Элементы финансовой отчетности» (заменило действовавшее ранее Положение 3).

Российская модель учета исторически (с момента возникновения) ориентирована на европейскую. Однако в последние годы российский учет все более ориентируется на удовлетворение информационных потребностей инвесторов, а налоговый учет обособляется в самостоятельное направление.

Исходя из принятой концепции в отдельных странах формируются законодательные акты по организации и ведению бухгалтерского учета (чаше это наблюдается при континентальной модели). В России, например, принят Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Возможны варианты, при которых государство не издает законы в области учета, так как основными органами регулирования учета признаются общественные организации (как предусмотрено при американской модели учета).

Подчиненным звеном считаются внутренние стандарты учета, так как они разрабатываются в каждой стране в соответствии с применяемой концепцией и законами.

Следующим звеном считаются методические указания, рекомендации и инструкции, издаваемые государством (в большей степени континентальная модель учета) и общественными организациями (в большей степени американская модель учета).

Нижним звеном в иерархии нормативных документов по учету считаются документы, издаваемые предприятием. Среди них главное значение имеет приказ об учетной политике организации, который юридически закрепляет выбранные методы учета. В конечном итоге учетная информация, зафиксированная в финансовой отчетности, регламентируется как международными, так и внутренними стандартами и другими документами. Таким образом, все звенья механизма регламентации учета взаимосвязаны и взаимообусловлены.

### Приложение 1.

**Концепция (Принципы) подготовки и представления финансовой отчетности МСФО**[[15]](#footnote-15)

Из Предисловия Принципов:

Финансовая отчетность составляется и представляется для внешних пользователей многими компаниями во всем мире. Хотя эти финансовые отчетности могут показаться одинаковыми в разных странах, существуют различия, вызванные, вероятно, разными социальными, экономическими и юридическими условиями. Кроме того, в разных странах при установлении национальных стандартов ориентируются на разных пользователей финансовой отчетности.

Эти различные условия привели к возникновению и использованию разнообразных определений элементов финансовой отчетности, например, таких как активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Это также привело к использованию разных критериев для признания статей в финансовой отчетности в предпочтении, отдаваемом различным системам измерения. Не остались без внимания и сфера применения финансовой отчетности, и раскрытия, осуществляемые в ней.

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) призван сузить эти различия путем сближения правил, бухгалтерских стандартов и процедур, связанных с подготовкой и представлением финансовой отчетности. Члены комитета уверены, что дальнейшая гармонизация наилучшим образом может быть достигнута путем сосредоточения внимания на финансовой отчетности, составляемой в целях обеспечения информацией, необходимой в процессе принятия экономических решений.

Члены Правления КМСФО уверены, что финансовая отчетность, подготовленная для этих целей, удовлетворяет требования большинства пользователей. Это объясняется тем, что почти все пользователи принимают экономические решения, например, такие как:

(a) когда купить, придержать или продать акции;

(b) оценка качества и подотчетности управления;

(c) оценка способности компании оплачивать труд работников или предоставлять им другие льготы;

(d) оценка обеспечения сумм, предоставленных компании в кредит;

(e) определение налоговой политики;

(f) определение размеров распределяемой прибыли и дивидендов;

(g) подготовка и использование статистики валового национального дохода; или

(h) регулирование деятельности компании.

Однако, Правление признает, что правительства, в частности для своих нужд, могут определять другие или дополнительные требования. Тем не менее, эти требования не должны оказывать влияния на финансовую отчетность, публикуемую для других пользователей, если они не соответствуют также и удовлетворяют потребностями этих других пользователей.

Финансовая отчетность обычно составляется в соответствии с бухгалтерской моделью, основанной на возмещаемой фактической себестоимости и концепции поддержания номинального финансового капитала. Возможно, другие модели и концепции больше отвечают задаче обеспечения информацией, обычно используемой для принятия экономических решений, однако, в настоящее время нет единого мнения о необходимости внесения каких-либо изменений. Эти принципы были разработаны таким образом, чтобы они были применимы для целого ряда бухгалтерских моделей и концепций капитала и поддержания капитала.

Из Введения Принципов:

**Предназначение и статус**

1. Настоящие Принципы определяют основополагающие положения в отношении подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. Они предназначены для того, чтобы:

(a) помогать Правлению КМСФО в разработке будущих Международных стандартов финансовой отчетности и в пересмотре уже существующих Международных стандартов финансовой отчетности;

(b) помогать Правлению КМСФО в продвижении гармонизации правил, бухгалтерских стандартов и процедур, связанных с представлением финансовой отчетности, путем обеспечения основы для сокращения числа альтернативных подходов к учетной интерпретации, разрешенных Международными стандартами финансовой отчетности;

(c) помогать национальным органам стандартизации в разработке национальных стандартов;

(d) помогать составителям финансовой отчетности в применении Международных стандартов финансовой отчетности и в работе с темами, которым еще предстоит стать предметом будущих Международных стандартов финансовой отчетности;

(e) помогать аудиторам формировать мнение о соответствии или несоответствии финансовой отчетности Международным стандартам финансовой отчетности;

(f) помогать пользователям финансовой отчетности, составленных в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, в интерпретации содержащейся в них информации; и

(g) обеспечивать тех, кто интересуется работой КМСФО, информацией о его подходах к формулированию Международных стандартов финансовой отчетности.

2. Эти Принципы не являются Международным стандартом финансовой отчетности и в силу этого не устанавливают стандарты ни по какому конкретному вопросу измерения или раскрытия. Ничто в этом документе не подменяет какой-либо конкретный Международный стандарт финансовой отчетности.

3. Правление КМСФО признает, что в ряде случаев настоящий документ может вступать в противоречие с каким-либо Международным стандартом финансовой отчетности. В этих случаях требования Международного стандарта финансовой отчетности будут превалировать над требованиями данного документа. Однако, поскольку Правление КМСФО будет руководствоваться этим документом при разработке будущих Международных стандартов финансовой отчетности и при пересмотре существующих Стандартов, число случаев подобных противоречий со временем будет уменьшаться.

4. Настоящий документ периодически будет пересматриваться на основе опыта его использования в работе Правления.

**Сфера применения**

5. В Принципах подготовки и представления финансовой отчетности рассматриваются следующие вопросы:

(a) цели финансовой отчетности;

(b) качественные характеристики, определяющие полезность информации, содержащейся в финансовой отчетности;

(c) определение, признание и измерение элементов, составляющих финансовую отчетность; и

(d) понятия капитала и поддержания капитала.

6. Данный документ касается финансовой отчетности общего назначения (далее называемых «финансовая отчетность»), в том числе и сводной финансовой отчетности. Такая финансовая отчетность готовится и представляется не реже одного раза в год и направлена на удовлетворение общих информационных потребностей широкого круга пользователей. Некоторые из этих пользователей могут потребовать, и имеют право получать, дополнительную информацию, сверх той, что содержится в финансовой отчетности. Однако, многие пользователи вынуждены полагаться на финансовую отчетность, как на главный источник финансовой информации. Поэтому такая финансовая отчетность должна составляться и представляться с учетом их потребностей. Специальная финансовая отчетность, например, проспекты эмиссии и расчеты, подготовленные для целей налогообложения, не рассматриваются в этом документе. Тем не менее, он может применяться для подготовки таких специальных отчетов, в тех случаях, где это позволяют их требования.

7. Формы финансовой отчетности составляют часть процесса составления финансовой отчетности. Полный пакет форм финансовой отчетности обычно включает баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменении финансового положения (который может быть представлен по-разному, например, как отчет о движении денежных средств или отчет о движении фондов), а также примечания, другие отчеты и пояснительные материалы, которые являются неотъемлемой частью финансовой отчетности. Они могут включать дополнительные материалы и информацию, основанную на или вытекающую из этих форм отчетности и предназначенную к прочтению вместе с ними. Такие материалы и вспомогательная информация могут, например, представлять собой финансовую информацию о промышленных и географических сегментах, и раскрытия воздействий изменяющихся цен. Однако формы финансовой отчетности не включают такие элементы, как отчеты директоров, заявление председателя, обсуждение и анализ руководства, и тому подобные документы, которые могут быть включены в финансовую или годовую отчетность.

8. Настоящий документ применим в отношении финансовой отчетности всех отчитывающихся торговых, производственных и иных коммерческих компаний, как в государственном, так и частном секторе. Отчитывающаяся компания – это компания, имеющая пользователей, которые полагаются на финансовую отчетность как на основной источник финансовой информации о нем.

**Пользователи и их информационные потребности**

9. К пользователям финансовой отчетности относятся имеющиеся и потенциальные инвесторы, работники, заимодавцы, поставщики и прочие торговые кредиторы, покупатели, правительства и их органы, общественность. Они пользуются финансовой отчетностью, чтобы удовлетворить свои различные информационные потребности. К этим потребностям относятся следующие:

(a) ***Инвесторы.*** Инвесторы, вкладывающие рисковый капитал, и их консультанты беспокоятся о риске, связанном с инвестициями и о доходе на них. Им нужна информация, которая помогла бы им определиться, покупать, держать, или продать ценные бумаги. Акционеры также заинтересованы в информации, позволяющей им оценить способность компании выплачивать дивиденды.

(b) ***Работники****.* Работники и представляющие их группы заинтересованы в информации о стабильности и прибыльности своих нанимателей. Они также заинтересованы в информации, которая позволяет им оценить способность компании обеспечить заработную плату, пенсии и возможность трудоустройства.

(c**) *Заимодавцы****.* Заимодавцев интересует информация, позволяющая им определить, будет ли заем и причитающиеся проценты выплачены в срок.

(d) ***Поставщики и прочие торговые кредиторы****.* Поставщики и прочие торговые кредиторы интересуются информацией, которая дает им возможность определить, будет ли в срок погашена задолженность перед ними. Торговые кредиторы, вероятно, будут интересоваться компаниями на протяжении более короткого периода времени, чем заимодавцы, если только они не зависят от продолжения работы компании, как основного покупателя.

(e) ***Покупатели.*** Покупателей интересует информация о стабильности компании, особенно, когда они имеют с ней долгосрочные отношения или зависят от нее.

(f) ***Правительства и их органы.***Правительства и их органы заинтересованы в распределении ресурсов и, таким образом, в деятельности компаний. Им также требуется информация для того, чтобы регулировать деятельность компаний, определять налоговую политику, размер национального дохода и т.д.

(g) ***Общественность.*** Компании оказывают разнообразное воздействие на членов общества. Например, компании могут вносить значительный вклад в местную экономику самым разным образом, в том числе через количество предоставляемых рабочих мест и опеку местных поставщиков. Финансовая отчетность может помочь общественности, предоставляя информацию о тенденциях и последних изменениях в благосостоянии компании и о диапазоне ее деятельности.

10. Хотя все информационные потребности не могут быть удовлетворены финансовой отчетностью, **существуют потребности общие для всех пользователей**. **Поскольку инвесторы являются поставщиками капитала для компании, предоставление информации, удовлетворяющей их потребности, также будет удовлетворять большинство потребностей других пользователей финансовой отчетности**.

11. **Руководство компании несет основную ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности**. Оно также заинтересовано в информации, содержащейся в финансовой отчетности, даже несмотря на то, что имеет доступ к дополнительной управленческой и финансовой информации, которая помогает ему осуществлять свои обязанности по планированию, принятию решений и контролю. Руководство имеет возможность определять форму и содержание подобной дополнительной информации с тем, чтобы она отвечала его потребностям. Однако представление такой информации не рассматривается в данном документе. Тем не менее, публикуемая финансовая отчетность основывается на используемой руководством информации о финансовом положении, его показателях и изменениях финансового положения компании.

**Цель финансовой отчетности**

12. Цель финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности, и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

13. Финансовая отчетность, подготовленная для этих целей, удовлетворяет общие потребности большинства пользователей. Однако финансовая отчетность не обеспечивает всей информации, которая может понадобится пользователям для принятия экономических решений, поскольку она в основном отражает финансовые результаты прошлых событий, и необязательно содержит нефинансовую информацию.

14. Финансовая отчетность также показывает результаты деятельности руководства компании или ответственность руководства за вверенные ресурсы. Те пользователи, которые хотят оценить деятельность или ответственность руководства, делают это для того, чтобы принять экономические решения; к этим решениям могут относиться, например, такие, как решение о сохранении или продаже инвестиций в компанию, или решение о переназначении или смещении руководителей.

**Финансовое положение, Результаты деятельности и Изменения в финансовом положении**

15. Экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности, требуют оценки способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты, а также своевременности и стабильности их создания. Эта способность, в конце концов, определяет, например, способность компании платить своим работникам, поставщикам, обеспечивать выплаты процентов, погашать займы и осуществлять распределение среди своих владельцев. Пользователи лучше могут оценить эту способность компании создавать денежные средства и их эквиваленты, если они располагают информацией, сфокусированной на финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании.

16. Финансовое положение компании зависит от имеющихся у нее экономических ресурсов, ее финансовой структуры, ее ликвидности и платежеспособности, а также ее способности адаптироваться к изменениям окружающей среды. Информация об экономических ресурсах компании и ее способности в прошлом преобразовывать эти ресурсы полезна для прогнозирования ее способности создавать денежные средства и их эквиваленты в будущем. Информация о финансовой структуре нужна для прогнозирования будущих потребностей в заемных средствах и того, как будущие прибыли и денежные потоки будут распределяться между теми, кто имеет долю в компании. Эта информация также полезна для оценки того, насколько успешной будет компания в получении финансирования в дальнейшем. Информация о ликвидности и платежеспособности необходима для прогнозирования способности компании выполнить в срок свои финансовые обязательства. Ликвидностью называется наличие денег в ближайшем будущем после вычета финансовых обязательств за период. Платежеспособность – это наличие денег в более длительном промежутке времени для своевременного выполнения финансовых обязательств по мере наступления их сроков.

17. Информация о результатах деятельности компании, в частности о ее прибыльности, требуется для оценки потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые она вероятно будет контролировать в будущем. В этой связи большое значение имеет информация об изменчивости результатов. Информация о результатах деятельности компании полезна для прогнозирования ее способности создавать потоки денежных средств за счет имеющейся ресурсной базы. Она также важна для формирования суждения об эффективности, с которой компания могла бы использовать дополнительные ресурсы.

18. Информация относительно изменений в финансовом положении компании полезна для оценки инвестиционной, финансовой и операционной деятельности в течение отчетного периода. Эта информация обеспечивает пользователям основу для оценки способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты и потребностей компании в использовании этих потоков денежных средств. При построении отчета об изменениях финансового положения, под фондами могут пониматься разные категории, а именно: все финансовые ресурсы, оборотный капитал, ликвидные активы или денежные средства. В этом документе не предпринимается попыток дать определение фондов.

19. Информация о финансовом положении главным образом дается в бухгалтерском балансе. Информация о результатах деятельности компании приводится в основном в отчете о прибылях и убытках. Информация об изменениях финансового положения показывается с помощью отдельной формы отчетности.

20. Составные части финансовой отчетности взаимосвязаны, потому что они отражают разные аспекты одних и тех же операций и событий. Хотя каждая форма отчетности представляет информацию, отличающуюся от других, ни одна из них не замыкается на одном предмете и не дает всей информации, необходимой для конкретных нужд пользователей. Например, отчет о прибылях и убытках не дает полной картины деятельности компании без баланса и отчета об изменениях финансового положения.

**Примечания и дополнительные материалы**

21. Финансовая отчетность также содержит примечания, дополнительные материалы и другую информацию. Например, она может содержать дополнительную информацию о статьях баланса и отчета о прибылях и убытках, важную для удовлетворения нужд пользователя. Она может раскрывать риски и неопределенности, влияющие на компанию, и любые ресурсы и обязательства, не отраженные в балансе (такие как запасы полезных ископаемых). Информация о географических и хозяйственных сегментах и влиянии на компанию колебаний цен также может быть представлена как дополнительная.

**Основополагающие допущения**

**Учет по методу начисления**

22. С тем, чтобы выполнить поставленные задачи, финансовая отчетность составляется по методу начисления. Согласно этому методу, результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Финансовая отчетность, составленная по методу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем. Таким образом, они обеспечивают информацию о прошлых операциях и прочих событиях, которая чрезвычайно важна для пользователей при принятии экономических решений.

**Непрерывность деятельности**

23. Финансовая отчетность обычно составляется на основе допущения, что компания действует и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности; если такое намерение или необходимость существуют, финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и применяемая основа должна раскрываться.

**Качественные характеристики финансовой отчетности**

24. Качественные характеристики являются атрибутами, делающими представляемую в финансовой отчетности информацию полезной для пользователей. Четырьмя основными качественными характеристиками являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

**Понятность**

25. Основным качеством информации, представляемой в финансовой отчетности является ее доступность для понимания пользователем. Предполагается, что для этого пользователи должны иметь достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным старанием. Однако информация о сложных вопросах, которые должны быть отражены в финансовой отчетности ввиду их важности для принятия пользователями экономических решений, не должна исключаться только из-за того, что может оказаться слишком сложной для понимания определенными пользователями.

**Уместность**

26. Чтобы быть полезной, информация должна быть уместной для пользователей, принимающих решения. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать, или исправлять их прошлые оценки.

27. Прогнозная и подтверждающая функции информации взаимосвязаны. Например, информация о современном уровне и структуре имеющихся активов представляет ценность для пользователей, когда они стараются предсказать способность компании воспользоваться благоприятными возможностями и правильно отреагировать на неблагоприятную ситуацию. Эта же информация играет подтверждающую роль в отношении прошлых прогнозов, например, касающихся возможной структурной организации компании, или результата запланированных операций.

28. Информация о финансовом положении и результатах деятельности в прошедших периодах часто используется для прогнозирования будущего финансового положения и результатов деятельности, а также других аспектов, непосредственно интересующих пользователей. К ним относятся выплаты дивидендов и заработной платы, изменение цен на ценные бумаги и способность компании в срок выполнять свои обязательства. Для того, чтобы иметь прогнозирующую ценность, информация не должна иметь форму явно выраженного прогноза. Однако способность прогнозировать на основании финансовой отчетности усиливается манерой представления информации об операциях и событиях прошлых периодов. Например, прогнозный потенциал отчета о прибылях и убытках повышается, если нестандартные, необычные и редко встречающиеся статьи доходов или расходов раскрываются отдельно.

**Существенность**

29. На уместность информации серьезное влияние оказывает ее характер и существенность. В некоторых случаях одного характера информации достаточно для того, чтобы определить ее уместность. Например, сообщение о новом сегменте может повлиять на оценку рисков и возможностей, имеющихся у компании, независимо от существенности результатов, достигнутых новым сегментом в отчетном периоде. В других случаях важное значение имеет как характер, так и существенность, например, размеры имеющихся основных видов запасов, соответствующих данной компании.

30. Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях пропуска или искажения. Таким образом, существенность, скорее, показывает порог или точку отсчета, и не является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной.

**Надежность**

31. Чтобы быть полезной, информация также должна быть надежной. Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений, и когда пользователи могут положиться на нее, как представляющую правдиво то, что она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять.

32. Информация может быть уместной, но настолько ненадежной по своему характеру или представлению, что ее признание может быть потенциально дезориентирующим. Например, если обоснованность и размер иска о возмещении убытков, рассматриваемого в суде, оспаривается, для компании может быть нецелесообразно признавать всю сумму иска в балансе, хотя может быть уместно будет раскрыть сумму и обстоятельства, связанные с иском.

**Правдивое представление**

33. Для того чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события, которые она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять. Таким образом, например, баланс должен правдиво отражать операции и другие события, результатом которых на отчетную дату стали активы, обязательства и капитал компании, отвечающие критериям признания.

34. Большая часть финансовой информации подвержена некоторому риску быть не настолько правдивой, как предполагается. Это не результат искажения, а скорее внутренне присущие трудности либо в идентификации операций и других событий для измерения, или в выборе и применении методов измерения и представления, которые могут передавать сообщения, соответствующие этим операциям и событиям. В определенных случаях величина финансового воздействия объектов могла бы быть настолько неопределенной, что компания в целом не признавала бы ее в финансовой отчетности. Например, хотя большинство компаний с течением времени создают свою деловую репутацию, обычно ее очень трудно измерить с достаточной степенью надежности. В других случаях, однако, может быть уместным признать статьи и раскрыть риск возникновения ошибки, связанный с их признанием и измерением.

**Преобладание сущности над формой**

35. Если информация должна правдиво представлять операции и другие события, то необходимо, чтобы они учитывались и представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой. Сущность операций и других событий не всегда отвечает тому, что следует из их юридической или установленной формы. Например, компания может продать актив другой организации таким образом, что в документах будет предполагаться передача юридического права собственности этой организации, тем не менее, могут существовать соглашения, гарантирующие компании сохранение права пользования экономической выгодой, заключенной в этом активе. При таких обстоятельствах сообщение о продаже правдиво не представляет совершенную сделку (если в самом деле была сделка).

**Нейтральность**

36. Чтобы быть надежной, информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть нейтральной, то есть должна быть непредвзятой. Финансовая отчетность не будет нейтральной, если самим подбором или представлением информации она оказывает влияние на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата.

**Осмотрительность**

37. Составители финансовой отчетности, однако, в действительности вынуждены бороться с неопределенностями, неизбежно окружающими многие события и обстоятельства, такие как получение сомнительных долгов, вероятный срок службы машин и оборудования, и количество возможных гарантийных требований. Такие неопределенности признаются с помощью раскрытия их характера и степени, и соблюдения принципа осмотрительности при подготовке финансовой отчетности. Осмотрительность – это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений, необходимых в производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены. Однако соблюдение принципа осмотрительности не позволяет, к примеру, создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать активы или доходы, или преднамеренно завышать обязательства или расходы. Ведь в подобном случае финансовая отчетность не была бы нейтральной, и, следовательно, утратила бы качество надежности.

**Полнота**

38. Чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее. Пропуск может сделать информацию ложной или дезориентирующей, а следовательно, ненадежной и несовершенной с точки зрения ее уместности.

**Сопоставимость**

39. Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды для того, чтобы определять тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности. Пользователи также должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность разных компаний с тем, чтобы оценивать их относительное финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении. Таким образом, измерение и отражение финансовых результатов от аналогичных операций и других событий должны осуществляться по методологии, единой для всей компании и на протяжении ее существования, равно как для разных компаний.

40. Важным условием сопоставимости, как качественной характеристики, является то, что пользователи информируются о вариантах учетной политики, использованной при подготовке финансовой отчетности, любых изменениях в ней и результатах этих изменений. Пользователи должны уметь определять различия между вариантами учетной политики для аналогичных операций и других событий, применяемыми компанией из периода в период, а также другими компаниями. Соблюдение Международных стандартов финансовой отчетности, в том числе и раскрытие учетной политики, используемой компаниями, помогает достижению сопоставимости.

41. Необходимость сопоставимости не следует путать с простой унификацией. Она не должна стать препятствием для введения усовершенствованных бухгалтерских стандартов. Для компании невыгодно продолжать ведение учета по-старому для операций и других событий, если принятая политика не обеспечивает такие качественные характеристики, как уместность и надежность. Для компании также невыгодно продолжать неизменную учетную политику, когда имеется более подходящая и надежная альтернатива.

42. Так как пользователи хотят сравнивать финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении компании с течением времени, важно, чтобы финансовая отчетность содержала соответствующую информацию за предшествующие периоды.

**Ограничения уместности и надежности информации**

**Своевременность**

43. В случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность. Руководству может быть необходимо сбалансировать относительные достоинства своевременности с представлением надежной информации. Для своевременного представления информации часто бывает необходимо отчитываться до выяснения всех аспектов операции или другого события, тем самым снижая надежность. И наоборот, если отчетность задержана до выяснения всех аспектов, информация может оказаться чрезвычайно надежной, но мало полезной для пользователей, которые должны были принимать решения раньше. В достижении баланса между уместностью и надежностью, превалирующим соображением является наилучшее удовлетворение потребностей пользователей для принятия экономического решения.

**Баланс между выгодами и затратами**

44. Соотношение между выгодами и затратами – это скорее принципиальное ограничение, а не качественная характеристика. Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение. Оценка выгод и затрат, однако, в значительной степени вопрос суждения. Более того, затраты совсем необязательно ложатся на тех пользователей, которые получают выгоды. Кроме того, выгодами могут воспользоваться не только те пользователи, для которых информация была приготовлена. Например, представление дополнительной информации заимодавцам может снизить стоимость займа для компании. По этим причинам очень трудно применять тест оправданности затрат в любом конкретном случае. Тем не менее, специалисты, устанавливающие стандарты, как и составители и пользователи финансовой отчетности, должны знать об этом ограничении.

**Баланс между качественными характеристиками**

45. На практике часто необходимо равновесие или компромисс между качественными характеристиками. В общем цель состоит в том, чтобы достичь соответствующего соотношения между характеристиками, для выполнения основного предназначения финансовой отчетности. Относительная важность характеристик в различных случаях – это дело профессионального суждения.

**Достоверное и объективное представление**

46. О финансовой отчетности часто говорят, что она дает достоверное и объективное представление, или представляет беспристрастно финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении компании. Данный документ непосредственно не рассматривает эти концепции. Однако можно считать, что применение основных качественных характеристик и соответствующих бухгалтерских стандартов обычно обеспечивают составление финансовой отчетности, которая отвечает определению достоверной и объективной картины или беспристрастного представления подобной информации.

**Элементы финансовой отчетности**

47. Финансовая отчетность отражает финансовые результаты операций и других событий, объединяя их в широкие категории в соответствии с их экономическими характеристиками. Эти широкие категории называются элементами финансовой отчетности. **Элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения в балансе, являются активы, обязательства и капитал. Элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов деятельности в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы**. Отчет об изменениях в финансовом положении обычно отражает элементы отчета о прибылях и убытках и изменения, произошедшие в элементах бухгалтерского баланса; соответственно настоящий документ не определяет элементы, уникальные для этой отчетности.

48. Представление этих элементов в балансе и отчете о прибылях и убытках требует создания подклассов. Например, активы и обязательства могут классифицироваться по их характеру или функции в деятельности компании. Это делается для того, чтобы информация была наиболее удобна пользователям для принятия экономических решений.

**Финансовое положение**

49. Элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения, являются активы, обязательства и капитал. Они определяются следующим образом:

(a) ***Активы*** *–* это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем.

(b) ***Обязательство*** *–* это реально существующая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

(c) ***Капитал*** *–* это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

50. Определения активов и обязательств показывают их основные характеристики, но не пытаются раскрыть критерии, которым они должны удовлетворять, прежде чем они будут признаны в бухгалтерском балансе. Таким образом, определения включают статьи, которые не признаются как активы или обязательства в балансе, потому, что они не удовлетворяют критериям признания, обсуждаемым в параграфах 82 – 98. В частности, ожидание того, что будущие экономические выгоды будут поступать в компанию или уходить из нее должно быть достаточно определенным для того, чтобы отвечать критерию вероятности из параграфа 83. Только после этого актив или обязательство могут быть признаны.

51. При решении вопроса, какому определению (актива, обязательства или капитала) соответствует рассматриваемая статья, особое внимание следует обратить на ее основополагающую сущность и экономическую реальность, а не просто на юридическую форму. Так, например, в случае финансовой аренды сущность и финансовая реальность состоят в том, что арендатор получает экономическую выгоду от использования арендуемого актива на протяжении большей части его срока полезной службы в обмен на взятие на себя обязательства платить за это право сумму, приблизительно равную справедливой стоимости актива и соответствующие финансовые сборы. Таким образом, финансовая аренда порождает статьи, удовлетворяющие определению актива и обязательства и признаваемые как таковые в балансе арендодателя.

52. Балансы, составленные в соответствии с действующими Международными стандартами финансовой отчетности, могут включать объекты, не удовлетворяющие определениям актива или обязательства и не показанные как часть капитала. Однако, определения, данные в параграфе 48, будут использоваться при пересмотре существующих Международных стандартов финансовой отчетности и формулировании новых Стандартов.

**Активы**

53. Будущая экономическая выгода, заключенная в активе – это потенциал, который войдет, прямо или косвенно, в поток денежных средств или эквивалентов денежных средств компании. Потенциал может быть производительным, то есть быть частью операционной деятельности компании. Он также может принимать форму конвертируемости в денежные средства или их эквиваленты, или способности сокращать отток денежных средств, как, например, альтернативный производственный процесс снижает производственные затраты.

54. Компания обычно использует свои активы для производства товаров и услуг, способных удовлетворить желания и потребности покупателей; поскольку товары и услуги могут удовлетворять желания и потребности, покупатели готовы платить за них и тем самым увеличивать поток денежных средств компании. Сами денежные средства предоставляют услугу компании, благодаря своей значимости по отношению к другим ресурсам компании.

55. Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в компанию разными путями. Например, актив может быть:

(a) использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых компанией;

(b) обменен на другие активы;

(c) использован для погашения обязательства; или

(d) распределен среди собственников компании.

56. Многие активы, например, основные средства, имеют физическую форму. Однако, физическая форма не является определяющей для существования актива, так, патенты и авторские права, например, являются активами, если компания ожидает от них приток экономической выгоды в будущем, и они подконтрольны ей.

57. Многие активы, например, дебиторская задолженность и имущество, связаны с юридическими правами, включая право собственности. Право собственности не является первостепенным при определении существования актива. Таким образом, арендуемое имущество является активом, если компания контролирует прибыль, ожидаемую от этой собственности. Хотя способность компании контролировать прибыль обычно возникает как результат получения юридических прав, тем не менее, статья может отвечать определению актива даже при отсутствии юридического контроля. Например, «ноу-хау», полученное в результате исследовательской деятельности, может подходить под определение актива, когда, сохраняя «ноу-хау» в секрете, компания контролирует прибыль, ожидаемую от него.

58. Активы компании возникают от операций и других событий прошедших периодов. Обычно компании приобретают активы, покупая или производя их, но другие операции или события также могут их создавать. К таким примерам относятся имущество, полученное компанией от правительства, как часть программы поощрения экономического роста в регионе и открытие запасов полезных ископаемых. Операции или события, совершение которых ожидается в будущем, сами по себе не являются активами, так, например, намерение купить запас само по себе не подходит под определение актива.

59. Между возникающими расходами и создаваемыми активами существует тесная связь, но они совсем необязательно будут совпадать. Так, когда компания несет расходы, это может свидетельствовать о том, что преследовалась цель получения прибыли в будущем, но это не является достаточным доказательством того, что возник объект, отвечающий определению актива. Точно также отсутствие соответствующих расходов не мешает статье соответствовать определению актива и, таким образом, претендовать на признание в балансе. Например, дотированные статьи компании могут подходить под определение актива.

**Обязательства**

60. Важнейшей характеристикой обязательства является то, что компания имеет реальную задолженность. Обязательство – это долг или обязанность действовать или выполнять что-либо определенным образом. Обязательства могут быть юридически обязательными, как следствие юридически обязательного договора или законодательного требования. Типичным примером подобного случая являются суммы, выплачиваемые за товары и полученные услуги. Однако обязательства также возникают из нормальной деловой практики, обычая и желания поддерживать хорошие деловые отношения или действовать по справедливости. Например, если компания принимает политическое решение устранить неисправности в своей продукция, даже когда очевидно, что они возникли после истечения гарантийного срока эксплуатации, суммы предполагаемых затрат в отношении уже проданных товаров являются обязательствами.

61. Необходимо провести различие между текущим и будущим обязательствами. Решение руководства компании приобрести активы в будущем периоде само по себе не ведет к возникновению текущего обязательства. Обычно обязательство возникает тогда, когда актив доставлен или когда компания заключает не подлежащий отмене договор на его приобретение. В последнем случае необратимый характер договора означает, что экономические последствия невыполнения обязательства, например, наличие значительного штрафа, практически не оставляют компании возможности избежать оттока ресурсов к другой стороне.

62. Урегулирование текущего обязательства обычно связано с отказом компании от ресурсов, содержащих экономическую выгоду, с тем, чтобы удовлетворить иск другой стороны. Урегулирование текущего обязательства может осуществляться несколькими способами, например:

(a) выплатой денежных средств;

(b) передачей других активов;

(c) предоставлением услуг;

(d) заменой одного обязательства другим; или

(e) переводом обязательства в капитал.

Обязательство также может быть погашено другими средствами, такими как отказ или утрата кредитором своих прав.

63. Обязательства возникают в результате операций и других событий прошлых периодов. Таким образом, например, приобретение товаров и пользование услугами ведет к возникновению кредиторской задолженности (если только не производится предоплата или оплата при доставке), а получение банковского кредита ведет к возникновению обязательства вернуть его. Компания, основываясь на информации о ежегодных покупках клиентов, может также признать возвраты переплаты в будущих периодах в качестве обязательств; в этом случае продажа товаров в прошлых периодах является операцией, приведшей к возникновению обязательства.

64. Иногда обязательства могут быть измерены только со значительной степенью приближения. Некоторые компании обозначают эти обязательства как резервы. В некоторых странах подобные резервы не рассматриваются как обязательства, поскольку концепция обязательства определяется более узко, так что включает только суммы, которые могут быть установлены без использования оценочных значений. Определение обязательства, данное в параграфе 49, означает более широкий подход. Таким образом, когда резерв связан с текущим обязательством и отвечает остальным деталям определения, он является обязательством, даже если его величина должна быть рассчитана приблизительно. Примерами таких резервов являются резервы на обеспечение выплат по существующим гарантийным обязательствам и резервы на покрытие пенсионных обязательств.

**Капитал**

65. Хотя капитал определяется в параграфе 49 как остаточный, в балансе он может разбиваться на подклассы. Например, в корпоративной компании такие статьи как средства, внесенные акционерами, нераспределенная прибыль, резервы, представляющие выделения нераспределенной прибыли, и резервы, представляющие корректировки, обеспечивающие поддержание капитала, могут показываться отдельно. Такая классификация может быть уместной для удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности на этапе принятия решения, когда они определяют юридические или другие ограничения способности компании распределять или как-либо использовать капитал. Она также может отражать факт того, что стороны с долями участия в компании имеют разные права в отношении получения дивидендов или возмещения капитала.

66. Создание резервов иногда предусматривается уставом или другим законом с тем, чтобы дать компании и ее кредиторам дополнительную меру защиты от последствий убытков. Другие резервы могут создаваться в том случае, когда национальный закон о налогообложении предусматривает освобождение от налогов или их снижение, при переводе средств в такие резервы. Наличие и размер таких юридических, уставных или налоговых резервов представляет собой информацию, которая может быть уместной для пользователей при принятии решений. Переводы в такие резервы представляют собой использование нераспределенной прибыли, а не расходы.

67. Сумма капитала, показываемая в балансе, зависит от измерения активов и обязательств. Как правило, общий размер капитала только по случайности соответствует общей рыночной стоимости акций компании или сумме, которая могла бы быть выручена от реализации либо чистых активов по частям, либо всей компании, как действующей компании.

68. Торговая, производственная и иная коммерческая деятельность часто осуществляется через такие компании, как частные компании, товарищества и трасты, а также различные виды государственных организаций. Юридические и регулирующие рамки для таких компаний часто отличаются от тех, что применяются для корпоративных компаний. Например, распределение сумм, включенных в капитал, среди собственников или других заинтересованных лиц может быть связано лишь несколькими ограничениями, или вообще не ограничено. Тем не менее, определение капитала и другие аспекты данного документа, связанные с ним, подходят для таких компаний.

**Результаты деятельности**

69. Прибыль часто используется как мера эффективности деятельности или как основа для других измерений, таких как прибыль на инвестиции или прибыль на акцию. Элементами, непосредственно связанными с измерением прибыли, являются доход и расходы. Признание и измерение дохода и расходов и, следовательно, прибыли, отчасти зависят от концепций капитала и поддержания капитала, применяемых компаниями при составлении финансовой отчетности. Эти концепции будут обсуждаться в параграфах 102 – 110.

70. Элементы дохода и расходов определяются следующим образом:

(a) ***Доход*** *–* это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

(b) ***Расходы*** *–* это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

71. Определения дохода и расходов указывают их важнейшие характеристики, но не уточняют критерии, которым они должны соответствовать для признания в отчете о прибылях и убытках. Эти критерии обсуждаются в параграфах 82 – 98.

72. Доход и расходы могут представляться в отчете о прибылях и убытках разными способами так, чтобы обеспечивать информацию, необходимую для принятия экономических решений. Например, существует общепринятая практика проводить различия между статьями дохода и расходов, которые возникают в процессе обычной деятельности компании, и теми, которые с ней не связаны. Это разграничение производится по источнику соответствующей статьи, так как он имеет значение при оценке способности компании создавать денежные средства или их эквиваленты в будущем. Например, деятельность, связанная с реализацией долгосрочной инвестиции, вряд ли будет осуществляться регулярно. При подобном разграничении между статьями необходимо учитывать характер компании и ее операций. Статьи, возникающие в результате обычной деятельности одной компании, могут быть необычными для другой компаний.

73. Разграничение между статьями дохода и расходов и объединение их разными способами также позволяет представлять несколько вариантов измерения результатов деятельности компании. Они отличаются степенью охвата. Например, отчет о прибылях и убытках может показывать валовую прибыль, прибыль от обычной деятельности до налогообложения, прибыль от обычной деятельности после налогообложения, и чистую прибыль.

**Доход**

74. Определение дохода включает в себя как выручку, так и прочие доходы. Выручка возникает в процессе обычной деятельности компании и называется самыми разными терминами, в том числе продажи, вознаграждения, проценты, дивиденды, роялти, и арендная плата.

75. Прочие доходы представляют другие статьи, отвечающие определению дохода и могут возникать или не возникать в процессе обычной деятельности компании. Они представляют собой увеличения экономических выгод и как таковые по своей природе не отличаются от выручки. Поэтому они не рассматриваются в данном документе как отдельный элемент.

76. Прочие доходы включают, например, доходы, возникающие от реализации основных средств. Определение дохода также включает нереализованные доходы; например, доход, возникающий от переоценки рыночных ценных бумаг, или от увеличения балансовой стоимости долгосрочных активов. При признании таких доходов в отчетах о прибылях и убытках они обычно представляются отдельно, так как информация о них полезна для принятия экономических решений. Такие доходы часто отражаются в отчетах без соответствующих расходов.

77. Разные типы активов могут быть получены или увеличены доходом. Такими примерами служат денежные средства, дебиторская задолженность, товары и услуги, полученные в обмен на поставленные товары и услуги. Доход может возникнуть в результате урегулирования обязательств. Например, компания может поставить товары или услуги кредитору в счет погашения обязательства по выплате оставшейся части кредита.

**Расходы**

78. Определение расходов включает убытки, а также расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании. Последние включают в себя такие расходы как себестоимость продаж, заработная плата и амортизация. Они обычно принимают форму оттока или истощения активов, в том числе денежных средств или их эквивалентов, запасов, основных средств.

79. Убытками являются другие статьи, которые подходят под определение расходов и могут возникать или не возникать в процессе обычной деятельности компании. Убытки представляют собой уменьшение экономических выгод, и поэтому по своей природе не отличаются от других расходов. Следовательно, в этом документе они не рассматриваются как отдельный элемент.

80. Убытки включают в себя, например, потери, возникшие в результате стихийных бедствий, таких как пожар и наводнение, а также от реализации основных средств. Определение расходов включает также нереализованные убытки, к которым относятся убытки, возникающие в результате увеличения курса обмена валюты в отношении кредитов компаний в данной валюте. При признании убытков в отчете о прибылях и убытках они обычно показываются отдельно, потому что информация о них полезна для принятия экономических решений. Убытки часто отражаются в отчетах за вычетом соответствующего дохода.

**Корректировки, обеспечивающие сохранение поддержание капитала**

81. Переоценка или повторное приведение в отчетности активов и обязательств приводит к увеличениям или уменьшениям капитала. Хотя эти увеличения и уменьшения подходят под определение дохода и расходов, они не включаются в отчет о прибылях и убытках в соответствии с определенными концепциями поддержания капитала. Вместо этого эти статьи включаются в капитал как корректировки, обеспечивающие поддержание капитала, или как резервы переоценки. Концепции поддержания капитала обсуждаются в параграфах 102 – 110 настоящего документа.

**Признание элементов финансовой отчетности**

82. **Признание** – это процесс включения в баланс или отчет о прибылях и убытках объекта, который подходит под определение одного из элементов и отвечает условию признания, изложенному в параграфе 83. Признание состоит в словесном описании объекта и его отражении в виде денежной суммы и включении этой суммы в баланс или отчет о прибылях и убытках. Объекты, отвечающие условию признания, должны признаваться в балансе или отчете о прибылях и убытках. Непризнание таких объектов не компенсируется ни раскрытием используемой учетной политики, ни примечаниями или пояснительными материалами.

83. Объект, подходящий под определение элемента, должен признаваться, если:

(a) существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с ним, будет получена или утрачена компанией; и

(b) объект имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена.

84. При оценке соответствия объекта этим условиям и, таким образом, возможности его признания в финансовой отчетности, необходимо учитывать соображения существенности, обсуждавшиеся в параграфах 29 и 30. Взаимосвязь между элементами означает, что объект, отвечающий определению и условиям признания для конкретного элемента, например, актива, автоматически требует признания другого элемента, например, дохода или обязательства.

**Вероятность будущей экономической выгоды**

85. Понятие вероятности используется в условии признания для представления степени неопределенности получения или утраты компанией будущих экономических выгод, ассоциируемых со статьей. Это понятие соответствует неопределенности, характеризующей окружающую среду, в которой работает компания. Оценки степени неопределенности, применяемые к потоку будущих экономических выгод, производятся на основе доказательства, имеющегося при составлении финансовой отчетности. Например, когда существует вероятность того, что задолженность компании будет погашена, то при отсутствии доказательств обратного, оправданным будет признать такую задолженность в качестве актива. Для большинства видов задолженности, однако, некоторая доля неплатежей обычно считается вероятной, поэтому признается расход, представляющий ожидаемое сокращение экономических выгод.

**Надежность измерения**

86. Вторым условием признания объекта является наличие у него стоимости или оценки, которая может быть надежно измерена, в соответствии с параграфами 31 – 38 данного документа. Во многих случаях стоимость и оценка должны определяться расчетно. Использование обоснованных расчетных величин является важной частью составления финансовой отчетности и не подрывает ее надежности. Однако, в том случае, когда невозможно получить обоснованную расчетную величину, объект не признается в балансе или отчете о прибылях и убытках. Например, ожидаемые поступления от судебного иска могут подходить под определения как актива, так и дохода, и также отвечать условию вероятности для целей признания. Однако если величина иска не может быть надежно определена, он не должен признаваться как актив или доход, существование же иска, однако, должно раскрываться в примечаниях, пояснительных материалах или дополнительных таблицах.

87. Объект, в определенный момент времени не удовлетворяющий условиям, изложенным в параграфе 83, позже, в результате последующих событий или новых условий, может быть признан.

88. Объект, обладающий важнейшими характеристиками элемента, но не соответствующий условиям признания, тем не менее может заслуживать раскрытия в примечаниях, пояснительных материалах или в дополнительных таблицах. Это необходимо, когда информация об объекте пользователями финансовой отчетности считается уместной для оценки финансового положения, результатов деятельности и изменений финансового положения компании.

**Признание активов**

89. Актив признается в балансе, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод в компанию, а актив имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена.

90. Актив не признается в балансе, когда были понесены затраты, исключающие вероятность притока экономических выгод в компанию за пределами текущего отчетного периода. Вместо этого, подобная операция ведет к признанию расхода в отчете о прибылях и убытках. Такое отражение не предполагает, что у руководства при совершении затрат были какие-либо другие намерения, кроме получения будущих экономических выгод для компании, или что руководство было дезориентировано. Одного лишь предположения, касающегося степени определенности того, что экономические выгоды будут поступать в компанию за пределами текущего отчетного периода, недостаточно для обеспечения признания актива.

**Признание обязательств**

91. Обязательство признается в балансе, если существует вероятность того, что в результате погашения текущего обязательства возникнет отток ресурсов, содержащих экономические выгоды, а величина этого погашения может быть надежно определена. На практике обязательства по договорам, которые в равной пропорциональной степени не выполнены (например, обязательства по запасам, заказанным, но еще не полученным), как правило, не признаются в качестве обязательств в финансовой отчетности. Однако подобные обязательства могут соответствовать определению обязательства, и, если в конкретных условиях они удовлетворяют критерию признания, могут быть признаны. В подобных ситуациях признание обязательств влечет за собой признание соответствующих активов или расходов.

**Признание дохода**

92. Доход признается в отчете о прибылях и убытках, если возникает увеличение будущих экономических выгод, связанных с увеличением активов или уменьшением обязательств, которые могут быть надежно измерены. В действительности это означает, что признание дохода происходит одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств (например, чистое увеличение активов при продаже товаров или услуг, или уменьшение обязательств при отказе от выплаты долга).

93. Процедуры, обычно принятые в практике признания дохода, например, требование того, чтобы доход был получен, являются требованиями критериев признания, приведенных в этом документе. Эти процедуры в основном направлены на ограничение признания в качестве дохода тех статей, которые могут быть надежно измерены и имеют достаточную степень определенности.

**Признание расходов**

94. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, если возникает уменьшение в будущих экономических выгодах, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно измерены. На практике это означает, что признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения активов (например, задолженность по выплатам заработной платы или амортизация оборудования).

95. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основе непосредственного сопоставления между понесенными затратами и прибылями по конкретным статьям доходов. Этот процесс обычно называется сопоставлением затрат и прибылей. Он предполагает одновременное или комбинированное признание прибылей и расходов, возникающих непосредственно и совместно от одних и тех же операций или других событий; например, различные компоненты расходов, составляющих себестоимость проданных товаров, признаются в то же время как доход, полученный от продажи этих товаров. Однако, согласно данному документу, применение концепции сопоставления не позволяет признание в балансе статей, которые не соответствуют определению активов или обязательств.

96. Если возникновение экономических выгод ожидается на протяжении нескольких учетных периодов и связь с доходом может быть прослежена только в целом или косвенно, расходы в отчете о прибылях и убытках признаются на основе метода рационального распределения. Часто это необходимо при признании расходов, связанных с использованием таких активов, как основные средства, деловая репутация, патенты и торговые знаки; в таких случаях расход называется амортизацией. Этот метод распределения предназначен для признания расходов на протяжении учетных периодов, в которых используются или истекают экономические выгоды, связанные с этими статьями.

97. Расход признается в отчете о прибылях и убытках немедленно, если затраты не создают больше будущие экономические выгоды, или когда будущие экономические выгоды не соответствуют или перестают соответствовать требованиям признания в качестве актива в балансе.

98. Расход также признается в отчете о прибылях и убытках в тех случаях, когда возникло обязательство без признания актива, как в случае обязательства по гарантии на товар.

**Оценка элементов финансовой отчетности**

99. **Оценка – это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о прибылях и убытках. Для этого требуется выбрать конкретный метод оценки**.

100. В финансовой отчетности в разной степени и в разной комбинации используется ряд различных методов оценки. К ним относятся следующие методы:

(a) ***Фактическая стоимость приобретения****.* Активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов, или по справедливой стоимости, предложенной за них на момент их приобретения. Обязательства учитываются по сумме выручки, полученной в обмен на долговое обязательство, или, в некоторых случаях (например, налоги на прибыль), по суммам денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел.

(b) ***Восстановительная стоимость****.* Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент.

(c) ***Возможная цена продажи (погашения) (ликвидационная стоимость****).* Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях. Обязательства отражаются по стоимости их погашения; то есть по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

(d) ***Дисконтированная (приведенная) стоимость****.* Активы отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого поступления денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

101. Наиболее широко принятой компаниями основой измерения является фактическая стоимость. Обычно она используется в комбинации с другими методами оценки. Например, запасы обычно учитываются по наименьшей из себестоимости и возможной чистой цены продаж, рыночные ценные бумаги учитываются по их рыночной стоимости, а пенсионные обязательства по их дисконтированной стоимости. Более того, некоторые компании в ответ на неспособность учетной модели, опирающейся на фактическую стоимость, справится с влиянием изменения цен на неденежные активы, используют метод учета по восстановительной стоимости

***Комментарий профессора Палий В.Ф.:***

Первоначальная стоимость – преимущественная стоимость, при меняемая для количественного измерения элементов финансовой отчетности. Чаще всего она применяется в комбинации с другими методами. Так, например, количественная величина товарно-материальных ценностей зачастую определяется по стоимости реализации за вычетом торговых издержек, если она ниже себестоимости, а стоимость ликвидных ценных бумаг – по реализационной стоимости. В некоторых странах основные средства периодически переоцениваются по их рыночной текущей стоимости.

Текущая стоимость, которую мы привыкли называть восстановительной, представляет количественное выражение денежных средств или их эквивалентов, которое пришлось бы выплатить в данный момент при необходимости замены данного объекта имущества новым. Это могут быть выплаты на физическую замену объекта или расходы на оказание эквивалентных услуг.

Обязательства оцениваются по текущей стоимости, которая представляет собой недисконтированную сумму денежных средств, их эквивалентов, которая необходима для их погашения в данный момент.

В качестве текущей стоимости чаще всего используют рыночную стоимость объектов либо их аналогов. В сложных случаях – экспертную оценку, основанную на изучении рыночной конъюнктуры и иных факторов.

Стоимость реализации (погашения) составляет сумму денежных средств или их эквивалентов, за которую тот или иной объект активов (имущества) может быть продан на рынке в ходе обычной коммерческой операции. Иначе говоря, это цена продажи объекта за вычетом торговых издержек. Стоимость реализации позволяет определить величину упущенной выгоды в случае, если данный объект не будет продан. Стоимость реализации определяется также при наступлении срока ликвидации объекта.

Стоимость погашения обязательств определяется по недисконтированной сумме денежных средств (их эквивалентов), которую необходимо потратить для погашения обязательств при соблюдении всех условий сделки при обычном развитии событий.

Текущая дисконтированная стоимость, которую также называют приведенной стоимостью, представляет собою дисконтированную стоимость чистого притока денежных средств, который, по нашему предположению, будет создан данным активом при нормальных условиях хозяйственной деятельности. Иначе говоря, это дисконтированная величина будущих денежных поступлений (их эквивалентов), которые, как мы ожидаем, может принести реализация данного имущества в ходе обычной коммерческой операции.

Обязательства оцениваются по дисконтированной стоимости будущего оттока денежных средств, который, по нашему предположению, потребуется для погашения обязательств при нормальной хозяйственной ситуации.

Дисконтирование стоимости основано на реально существующем положении о том, что некоторая сумма денег сегодня стоит больше, чем в будущем, через год или несколько лет, из-за того, что она может быть использована для получения дохода в виде процентов. Дисконтированная сумма определяется по формуле сложных процентов в зависимости от принятой в расчет нормы процента и числа временных периодов.

Расчеты производятся по таблицам дисконтирования, где приводятся данные в расчете на один доллар в зависимости от заданной ставки процента и числа периодов, принятых при дисконтировании. Дисконтная величина на одну денежную единицу умножается на всю сумму. В результате получаем суммарную дисконтированную стоимость. Таблицы, рассчитанные на один доллар, можно применять и для дисконтирования сумм, выраженных в рублях и в любых других денежных единицах.

Коэффициент дисконтирования Р, определяющий настоящую стоимость платежа, который будет осуществлен через п лет при ставке дисконтирования i, определяется по формуле:

P=1/(1+i) n

P – всегда меньше единицы и определяет количественную величину настоящей стоимости одного доллара, рубля или любой иной денежной единицы в будущем, при соблюдении условий, принятых для его расчета. Общую сумму будущего платежа определяют умножением коэффициента дисконтирования на стоимость актива или обязательства, подвергающуюся дисконтированию.

Например, нам необходимо определить дисконтированную стоимость обязательства, срок погашения которого наступает в конце четвертого года. Его современная балансовая стоимость составляет 1215 тыс. руб. Преобладающая рыночная процентная ставка в данный период равна 17%. Находим по таблице (см. Приложение) значение коэффициента дисконтирования при ставке процента 17 и числе периодов 4 на пересечении столбца и строки для этих показателей. Он равен 0,53365. Умножим коэффициент дисконтирования на балансовую стоимость обязательства (0,53365 х 1215). Текущая дисконтированная стоимость обязательства равна 648 385 руб. При выборе ставки процента для дисконтирования, а она выбирается лицом, производящим расчеты текущей дисконтированной стоимости для оценки отдельных статей финансовой отчетности (отдельных объектов бухгалтерского учета), следует иметь в виду, что преобладающая рыночная процентная ставка возникает на основе взаимодействия по крайней мере трех факторов, показанных в таблице:

Слагаемые преобладающей процентной ставки

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Без рисковая процентная ставка | Надбавка за риск | Инфляционная надбавка |
| Возникает на основе спроса и предложения на заемные средства и других объективных рыночных факторов в кредитном секторе | Обусловлена степенью риска не возврата заемных денег. Зависит от надежности заемщика, предложенного залога, доверия к гарантиям третьих лиц | Зависит от уровня инфляции и инфляционных ожиданий заимодателя |

Международные стандарты финансовой отчетности, а также обычаи делового оборота могут устанавливать конкретные подходы к выбору процентных ставок дисконтирования. Но в общем случае такая ставка выбирается по среднему значению или преобладающему значению текущей рыночной ставки процента для данного рода финансовых операций.

**Концепции капитала и поддержания капитала**

**Концепции капитала**

102. Большинство компаний для составления своей финансовой отчетности приняли финансовую концепцию капитала. Согласно финансовой концепции капитала, имеющей в виду инвестированные деньги или инвестированную покупательную способность, капитал рассматривается как синоним чистых активов или собственного капитала компании. Согласно физической концепции капитала, имеющей в виду операционную способность, капитал – это производственная мощность компании, основанная, например, на выпуске единиц продукции в день.

103. Выбор компанией соответствующей концепции капитала должен основываться на потребностях пользователей ее финансовой отчетности. Таким образом, если пользователи финансовой отчетности главным образом озабочены обеспечением номинального инвестированного капитала или покупательной способности инвестированного капитала, должна быть принята финансовая концепция капитала. Однако, если пользователей больше заботит операционная способность компании, то должна использоваться физическая концепция капитала. Выбор концепции указывает на цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли, хотя в процессе ввода концепции в действие могут возникнуть некоторые трудности с измерениями.

**Концепции поддержания капитала и определения прибыли**

104. Концепции капитала, приведенные в параграфе 102, обуславливают следующие концепции поддержания капитала:

(a) ***Поддержание финансового капитала****.* Согласно этой концепции, прибыль считается полученной только, если финансовая (денежная) сумма чистых активов в конце периода превышает финансовую (денежную) сумму чистых активов в начале периода после вычета всех распределений и взносов владельцев в течение периода. Поддержание финансового капитала может быть измерено либо в номинальных денежных единицах или единицах постоянной покупательной способности.

(b) ***Поддержание физического капитала****.* Согласно этой концепции, прибыль считается полученной, только если физическая производительность (или операционная способность) компании (или ресурсы или фонды, необходимые для достижения этой способности) в конце периода превышают физическую производительность в начале периода после вычета всех распределений или вкладов владельцев в течение периода.

105. Концепция поддержания капитала рассматривает то, как компания определяет капитал, который она собирается поддерживать. Она устанавливает связь между концепциями капитала и концепциями прибыли, поскольку дает ориентир, по которому измеряется прибыль. Она является предпосылкой для проведения различия между прибылью компании на капитал и возвратом ее капитала. Только притоки активов, превышающие суммы, необходимые для поддержания капитала, могут считаться прибылью, и, таким образом, называться прибылью на капитал. Следовательно, прибыль – это остаточная величина, которая получается после вычета расходов (в том числе корректировок, обеспечивающих поддержание капитала, где это необходимо) из дохода. Если расходы превышают доход, то разность составляет чистый убыток.

106. Концепция поддержания физического капитала требует принятия в качестве основы для оценки восстановительной стоимости. Концепция поддержания финансового капитала не требует использования какой-то конкретной основы оценки. Выбор основы оценки, при использовании этой концепции, зависит от типа финансового капитала, который собирается поддерживать компания.

107. Принципиальная разница между двумя концепциями поддержания капитала состоит в отражении результатов изменений цен на активы и обязательства компании. Говоря в общем, компания сохранила свой капитал, если в конце периода она имеет такой же капитал, как и имела в начале периода. Любая сумма сверх требуемой для поддержания капитала в начале периода является прибылью.

108. Согласно концепции поддержания финансового капитала, где капитал определяется в номинальных денежных единицах, прибыль представляет собой увеличение номинального денежного капитала за период. Таким образом, увеличения цен активов, которые удерживала компания в течение периода, обычно называемые доходами от владения, концептуально и являются прибылями. Однако, они не могут быть признаны как таковые, до тех пор, пока активы не будут проданы в обменной операции. Если концепция поддержания финансового капитала определяется в единицах постоянной покупательной способности, прибыль представляет увеличение инвестированной покупательной способности за период. Таким образом, прибылью считается только та часть увеличения цены активов, которая превышает увеличение общего уровня цен. Остальная часть увеличения считается корректировкой, обеспечивающей поддержание капитала, и следовательно, частью капитала.

109. Согласно концепции поддержания физического капитала, когда капитал определяется в единицах физической производительности, прибыль представляет собой увеличение этого капитала за период. Все изменения цен, влияющие на активы и обязательства компании, рассматриваются как изменения в измерении физической производительности компании. Следовательно, они рассматриваются как корректировки, обеспечивающие поддержание капитала, которые составляют часть капитала, а не прибыль.

110. Выбор методов измерения и концепции поддержания капитала определяет учетную модель, используемую при подготовке финансовой отчетности. Разные учетные модели дают разные степени уместности и надежности. Как и в других областях, руководство компании должно искать равновесие между уместностью и надежностью. Данный документ применим к целому ряду учетных моделей и представляет указания по подготовке и представлению финансовой отчетности, составленной по избранной модели. В настоящее время Совет КМСФО не намерен предписывать использование конкретной модели, за исключением особых условий, таких, когда компания отчитывается в валюте страны с гиперинфляцией. Однако это намерение Совета может быть пересмотрено в свете изменений, происходящих в мире.

**Приложение 2.**

ЧЕТВЕРТАЯ ДИРЕКТИВА СОВЕТА от 25 июля 1978 года №78/660/ЕЭС, принятая на основе статьи 54 (3) (g) Договора о годовой отчетности определенных видов компаний

**СОВЕТ ЕВРОПЕЙСКОГО СООБЩЕСТВА**,

С учетом Договора, утвержденного ЕС, и, в частности, его статьи 54 (3) (g),

С учетом предложения Комиссии,

С учетом мнения Европейского Парламента (1),

С учетом мнения Социально-Экономического Комитета (2),

Ввиду того, что согласование национальных положений по представлению и содержанию годовой отчетности компаний с ограниченной ответственностью, используемые в ней методы оценки и их публикация имеют особое значение для защиты их сотрудников и третьих лиц;

Ввиду того, что данная координация усилий необходима, с одной стороны, в связи с распространением деятельности таких компаний за пределы территории их стран, а, с другой стороны, в связи с гарантиями, предоставляемыми третьим лицам только в пределах суммы чистых активов этих компаний; кроме того, ввиду того, что крайняя необходимость такой координации признается и подтверждается в Статье 2 (1) (f) Директивы 68/151/ЕЭС;

Ввиду необходимости создания в ЕЭС минимальных эквивалентных нормативных требований к объему финансовой информации, которую должны раскрывать компании, конкурирующие друг с другом;

Ввиду того, что годовая отчетность должна достоверно и объективно отражать активы и обязательства, финансовое состояние и финансовые результаты компании; ввиду того, что в связи с этим следует установить обязательный формат баланса и отчета о прибылях и убытках, а также минимально необходимое содержание пояснений к годовой отчетности; ввиду того, что компаниям, не оказывающим значительного социально-экономического влияния, могут быть предоставлены определенные уступки;

Ввиду необходимости согласования разичных методов оценки активов и обязательств в целях раскрытия сопоставимой и эквивалентной информации в годовой отчетности;

Ввиду того, что годовую отчетность всех компаний, к которым применяется настоящая Директива, следует публиковать в соответствии с Директивой 68/151/ЕЭС; ввиду того, что определенные уступки могут быть предоставлены малым и средним предприятиям;

Ввиду того, что годовую отчетность должны заверять имеющие лицензию аудиторы, минимальный уровень квалификации которых подлежит последующему согласованию; ввиду того, что только небольшие компании могут быть освобождены от обязанности проходить аудиторскую проверку;

Ввиду того, что в случае принадлежности компании к группе предприятий представляется целесообразным публиковать отчетность, достоверно и объективно отражающую деятельность всей группы предприятий; ввиду того, что ожидается вступление в силу Директивы Совета по сводной отчетности, необходимо частичное ограничение действия отдельных положений настоящей Директивы;

Ввиду того, что из-за сложностей, связанных с текущим состоянием законодательства в ряде стран-членов ЕЭС, необходимо установить более длительный период, в течение которого осуществляется внедрение отдельных положений настоящей Директивы,

**ПРИНЯЛ НАСТОЯЩУЮ ДИРЕКТИВУ:**

Статья 1

1. Мероприятия по согласованию бухгалтерского учета и отчетности, установленные в настоящей Директиве, применяются к законам, нормативным актам и (1) OJ No C 129, 11.12.1972, p. 38. (2) OJ No C 39, 7.6.1973, p. 31. (3) OJ No L 65, 14.3. 1968, p. 8.

административным положениям стран-членов ЕЭС, действующим в отношении открытых и закрытых акционерных обществ, а также компаний с ограниченной ответственностью.

1. Вплоть до последущего согласования страны-члены ЕЭС могут не применять положения настоящей Директивы к банкам, другим финансовым институтам и страховым компаниям.

# РАЗДЕЛ 1 Общие положения

Статья 2

1. В состав годовой отчетности входят баланс, отчет о прибылях и убытках, пояснения к отчетности. Данные документы должны составлять единое целое.
2. Они составляются в соответствии с положениями настоящей Директивы.
3. Годовая отчетность должна обеспечивать достоверное и объективное представление активов, обязательств, финансового состояния и финансовых результатов.
4. В случае если применение положений настоящей Директивы является недостаточным для получения достоверной и объективной картины в соответствии с параграфом 3, следует предоставлять дополнительную информацию.
5. В тех исключительных случаях, когда применение какого-либо положения настоящей Директивы не позволяет выполнить требование параграфа 3, данное положение следует нарушить в целях предоставления достоверной и объективной картины в соответствии с параграфом 3. Любое такое нарушение необходимо раскрывать в пояснениях к отчетности, обосновывать и указывать его влияние на активы, обязательства, финансовое состояние и финансовые результаты. Страны-члены ЕЭС могут определять такие исключительные обстоятельства и устанавливать соответствующие специальные нормы.
6. Страны-члены ЕЭС могут разрешать компаниям или требовать раскрытия в годовой отчетности другой информации помимо раскрываемой в соответствии с настоящей Директивой.

# РАЗДЕЛ 2 Общие положения о балансе и отчете о прибылях и убытках

Статья 3

Не разрешается менять формат баланса и отчета о прибылях и убытках, в частности форму их представления, в следующем году после отчетного. Отступление от данного принципа допускается при исключительных обстоятельствах. Любое такое изменение необходимо раскрывать и обосновывать в пояснениях к отчетности.

Статья 4

1. Статьи баланса и отчета о прибылях и убытках, перечисленные в Статьях 9, 10, 23–26, следует отражать отдельно в указанном порядке. Допускается более детальная разбивка статей при условии соблюдения обязательного формата. Разрешается включать дополнительные статьи при условии, что их содержание не раскрывается ни в одной статье, указанной в обязательном формате. Страны-члены ЕЭС могут устанавливать более детальную разбивку статей или новые статьи баланса и отчета о прибылях и убытках.
2. Формат, номенклатуру и терминологию статей баланса и отчета о прибылях и убытках, пронумерованных арабскими цифрами, следует адаптировать к специфике деятельности конкретного предприятия. Страны-члены ЕЭС могут требовать проведения такой адаптации на предприятиях, составляющих часть конкретной отрасли экономики.
3. Допускается объединение статей баланса и отчета о прибылях и убытках, пронумерованных арабскими цифрами, в случае, когда: (а) их сумма не является существенной для целей Статьи 2 (3); или

(b) такое объединение способствует повышению прозрачности при условии, что объединенные статьи рассматриваются отдельно в пояснениях к отчетности. Страны-члены ЕЭС могут требовать проведения такого объединения.

1. Применительно к каждой статье баланса и отчета о прибылях и убытках следует указывать соответствующий ей показатель за предыдущий отчетный год. В случае несопоставимости данных показателей страны-члены ЕЭС могут предусмотреть необходимость корректировки показателя за предыдущий отчетный год. В любом случае в пояснениях к отчетности следует раскрывать наличие несопоставимости данных и любые сделанные корректировки с уместными комментариями.
2. При отсутствии показателя статья баланса или отчета о прибылях и убытках не показывается за исключением тех случаев, когда согласно параграфу 4 имеется соответствующая ей статья за предыдущий отчетный год.

Статья 5

1. Частично отступив от Статьи 4 (1) и (2), страны-члены ЕЭС могут установить специальные форматы годовой отчетности для инвестиционных и финансовых холдинговых компаний при условии, что эти форматы обеспечивают картину деятельности компаний в соответствии с требованиями Статьи 2 (3).
2. Для целей настоящей Директивы под «инвестиционными компаниями» понимаются только: (а) те компании, предметом деятельности которых является исключительно инвестирование средств в различные ценные бумаги, недвижимость и прочие активы с целью распределения инвестиционного риска и выплаты своим акционерам доходов, полученных в результате управления активами;

(b) предприятия, ассоциированные с инвестиционными компаниями, обладающими фиксированным размером капитала, если предметом деятельности таких ассоциированных предприятий является исключительно приобретение полностью оплаченных акций, выпущенных инвестиционными компаниями, при этом сохраняют силу положения Статьи 20 (1) (h) Директивы 77/91/ЕЭС (1).

1. Для целей настоящей Директивы под «финансовыми холдинговыми компаниями» понимаются только те компании, предметом деятельности которых является исключительно приобретение пакетов акций других предприятий и управление такими пакетами для получения прибыли, при этом они не участвуют прямым или косвенным образом в управлении самими предприятиями и сохраняют за собой права акционеров. Ограничительные рамки деятельности этих компаний должны устанавливаться таким образом, чтобы контроль за их соблюдением осуществлял орган административной или судебной власти.

Статья 6

Страны-члены ЕЭС могут разрешать проведение адаптации или устанавливать ее обязательность в отношении формата баланса и отчета о прибылях и убытках с тем, чтобы отразить в отчетности процесс распределения прибыли или погашения убытков.

Статья 7

Запрещается проведение зачетов статей активов и обязательств, статей доходов и расходов.

# РАЗДЕЛ 3 Формат баланса

Статья 8

Для целей представления баланса страны-члены ЕЭС должны установить один или оба формата, рассматриваемых в Статьях 9 и 10. Если страна-член ЕЭС устанавливает оба формата, она может предоставить компаниям право выбора.

Статья 9

Активы

А. Выпущенный по подписке неоплаченный акционерный капитал,

в том числе объявленный капитал

(кроме тех случаев, когда национальным законодательством предусматривается отражение доли акционерного капитала, оплачиваемого при выпуске акций, в разделе «Обязательства». В этих случаях часть объявленного, но еще неоплаченного капитала отражается в составе активов либо в А, либо в D (II) (5)).

В. Организационные расходы,

согласно их определению в национальном законодательстве, если оно допускает их отражение в составе активов. Кроме того, национальное законодательство может предусматривать отражение организационных расходов в первой статье раздела «Нематериальные активы».

С. Основные средства

1. Нематериальные активы
2. Затраты на НИОКР в случае, если национальное законодательство допускает их отражение в составе активов.
3. Концессии, патенты, лицензии, торговые марки, аналогичные права и активы в случае, если они:

(а) приобретены за достаточно ценное возмещение и их не нужно отражать в С (I) (3); или

(b) созданы самым предприятием в случае, если национальное законодательство допускает их отражение в составе активов.

1. Деловая репутация в случае, если она приобретена за достаточно ценное возмещение.
2. Платежи в счет причитающейся суммы.
3. Материальные активы
4. Земля и сооружения.
5. Производственные средства и машинное оборудование.
6. Прочие приборы и установки, инструменты и оборудование.
7. Платежи в счет причитающейся суммы и материальные активы в процессе строительства.
8. Финансовые активы
9. Акции дочерних предприятий.
10. Ссуды дочерним предприятиям.
11. Доли участия.
12. Ссуды предприятиям, с которыми компания связана посредством долей участия.
13. Инвестиции, используемые в качестве основных средств.
14. Другие ссуды.
15. Собственные акции (с указанием их номинальной стоимости или, при отсутствии таковой, их учетной стоимости) в случае, если национальное законодательство допускает их отражение в балансе.

D. Оборотные активы

I. Материально-производственные запасы

1. Сырье и материалы.
2. Незавершенное производство.
3. Готовая продукция и товары для перепродажи.
4. Платежи в счет причитающейся суммы.

II. Дебиторы (Суммы, подлежащие погашению более чем через один год, следует отражать отдельно по каждой статье.)

1. Дебиторская задолженность покупателей.
2. Задолженность дочерних предприятий.
3. Задолженность предприятий, с которыми компания связана посредством долей участия.
4. Прочая дебиторская задолженность.
5. Выпущенный по подписке акционерный капитал объявленный, но не оплаченный (если национальным законодательством не предусматривается отражение доли акционерного капитала, оплачиваемого при выпуске акций, в составе активов в А).
6. Предоплата и начисленные доходы (если национальным законодательством не предусматривается отражение таких статей в составе активов в Е).

III. Инвестиции

1. Акции дочерних предприятий.
2. Собственные акции (с указанием их номинальной стоимости или, при отсутствии таковой, их учетной стоимости) в случае, если национальное законодательство допускает их отражение в балансе.
3. Прочие инвестиции.
4. Расчетный счет и касса

Е. Предоплата и начисленные доходы (если национальным законодательством не предусматривается отражение таких статей в составе активов в D (II) (6)).

F. Убыток отчетного года

(если национальным законодательством не предусматривается его отражение в А (VI) в разделе «Обязательства»).

Обязательства

А. Капитал и резервы

1. Выпущенный по подписке акционерный капитал

(кроме тех случаев, когда национальным законодательством предусматривается отражение в данной статье доли акционерного капитала, оплачиваемого при выпуске акций. В этих случаях выпущенный по подписке акционерный капитал и оплаченный капитал необходимо отражать отдельно).

1. Счет эмиссионного дохода
2. Резерв переоценки
3. Резервы
4. Резерв, образованный в соответствии с национальным законодательством.
5. Резерв по собственным акциям, если он создается в соответствии с национальным законодательством, при этом сохраняют силу положения Статьи 22 (1) (b) Директивы 77/91/ЕЭС.
6. Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами компании.
7. Прочие резервы.
8. Прибыль или убыток прошлых лет
9. Прибыль или убыток отчетного года

(если национальным законодательством не предусматривается отражение данной статьи в F в разделе «Активы» или Е в разделе «Обязательства»).

В. Резервы предстоящих расходов и платежей

1. Резервы по пенсионным отчислениям и аналогичным обязательствам.
2. Резервы для уплаты налогов.
3. Прочие резервы.

С. Кредиторы

(Суммы, подлежащие погашению в течение одного года, и суммы, подлежащие погашению более через один год, следует отражать отдельно по каждой статье и совокупности данных статей.)

1. Необеспеченные обязательства, конвертируемые обязательства отражаются отдельной строкой.
2. Задолженность перед кредитными организациями.
3. Платежи, полученные в счет заказов, если они не относятся на уменьшение материально-производственных запасов.
4. Кредиторская задолженность перед поставщиками.
5. Переводные векселя к уплате.
6. Задолженность перед дочерними предприятиями.
7. Задолженность перед предприятиями, с которыми компания связана посредством долей участия.
8. Прочая кредиторская задолженность, в том числе по налогам и социальному обеспечению.
9. Начисленные расходы и доходы будущих периодов (если национальным законодательством не предусматривается отражение таких статей в D в разделе «Обязательства»).

D. Начисленные расходы и доходы будущих периодов

(если национальным законодательством не предусматривается отражение таких статей в С (9) в разделе «Обязательства»).

Е. Прибыль отчетного года

(если национальным законодательством не предусматривается ее отражение в А (VI) в разделе «Обязательства»).

Статья 10

А. Выпущенный по подписке неоплаченный акционерный капитал,

в том числе объявленный капитал

(кроме тех случаев, когда национальным законодательством предусматривается отражение в L доли акционерного капитала, оплачиваемого при выпуске акций. В этих случаях часть объявленного, но еще неоплаченного капитала отражается в либо в А, либо в D (II) (5)).

В. Организационные расходы,

согласно их определению в национальном законодательстве, если оно допускает их отражение в составе активов. Кроме того, национальное законодательство может предусматривать отражение организационных расходов в первой статье раздела «Нематериальные активы».

С. Основные средства

I. Нематериальные активы

1. Затраты на НИОКР в случае, если национальное законодательство допускает их отражение в составе активов.
2. Концессии, патенты, лицензии, торговые марки, аналогичные права и активы в случае, если они:

(а) приобретены за достаточно ценное возмещение и их не нужно отражать в С (I) (3); или

(b) созданы самым предприятием в случае, если национальное законодательство допускает их отражение в составе активов.

1. Деловая репутация в случае, если она приобретена за достаточно ценное возмещение.
2. Платежи в счет причитающейся суммы.

II. Материальные активы

1. Земля и сооружения.
2. Производственные средства и машинное оборудование.
3. Прочие приборы и установки, инструменты и оборудование.
4. Платежи в счет причитающейся суммы и материальные активы в процессе строительства.

III. Финансовые активы

1. Акции дочерних предприятий.
2. Ссуды дочерним предприятиям.
3. Доли участия.
4. Ссуды предприятиям, с которыми компания связана посредством долей участия.
5. Инвестиции, используемые в качестве основных средств.
6. Другие ссуды.
7. Собственные акции (с указанием их номинальной стоимости или, при отсутствии таковой, их учетной стоимости) в случае, если национальное законодательство допускает их отражение в балансе.

D. Оборотные активы

I. Материально-производственные запасы

1. Сырье и материалы.
2. Незавершенное производство.
3. Готовая продукция и товары для перепродажи.
4. Платежи в счет причитающейся суммы.

II. Дебиторы

(Суммы, подлежащие погашению более чем через один год, следует отражать отдельно по каждой статье.)

1. Дебиторская задолженность покупателей.
2. Задолженность дочерних предприятий.
3. Задолженность предприятий, с которыми компания связана посредством долей участия.
4. Прочая дебиторская задолженность.
5. Выпущенный по подписке акционерный капитал объявленный, но не оплаченный (если национальным законодательством не предусматривается отражение доли акционерного капитала, оплачиваемого при выпуске акций, в составе активов в А).
6. Предоплата и начисленные доходы (если национальным законодательством не предусматривается отражение таких статей в составе активов в Е).

III. Инвестиции

1. Акции дочерних предприятий.
2. Собственные акции (с указанием их номинальной стоимости или, при отсутствии таковой, их учетной стоимости) в случае, если национальное законодательство допускает их отражение в балансе.
3. Прочие инвестиции.

IV. Расчетный счет и касса

Е. Предоплата и начисленные доходы

(если национальным законодательством не предусматривается отражение таких статей в составе активов в D (II) (6)).

F. Кредиторы: Суммы, подлежащие выплате в течение одного года

1. Необеспеченные обязательства, конвертируемые обязательства отражаются отдельной строкой.
2. Задолженность перед кредитными организациями.
3. Платежи, полученные в счет заказов, если они не относятся на уменьшение материально-производственных запасов.
4. Кредиторская задолженность перед поставщиками.
5. Переводные векселя к уплате.
6. Задолженность перед дочерними предприятиями.
7. Задолженность перед предприятиями, с которыми компания связана посредством долей участия.
8. Прочая кредиторская задолженность, в том числе по налогам и социальному обеспечению.
9. Начисленные расходы и доходы будущих периодов (если национальным законодательством не предусматривается отражение таких статей в К).

G. Чистые оборотные активы / краткосрочные обязательства (с учетом предоплаты и начисленных доходов в случае их отражения в Е, а также начисленных расходов и доходов будущих периодов в случае их отражения в К).

Н. Итого активов за вычетом краткосрочных обязательств

I. Кредиторы: суммы, подлежащие погашению более чем через один год

1. Необеспеченные обязательства, конвертируемые обязательства отражаются отдельной строкой.
2. Задолженность перед кредитными организациями.
3. Платежи, полученные в счет заказов, если они не относятся на уменьшение материально-производственных запасов.
4. Кредиторская задолженность перед поставщиками.
5. Переводные векселя к уплате.
6. Задолженность перед дочерними предприятиями.
7. Задолженность перед предприятиями, с которыми компания связана посредством долей участия.
8. Прочая кредиторская задолженность, в том числе по налогам и социальному обеспечению.
9. Начисленные расходы и доходы будущих периодов (если национальным законодательством не предусматривается отражение таких статей в К).

J. Резервы предстоящих расходов и платежей

1. Резервы по пенсионным отчислениям и аналогичным обязательствам.
2. Резервы для уплаты налогов.
3. Прочие резервы.

К. Начисленные расходы и доходы будущих периодов

(если национальным законодательством не предусматривается отражение таких статей в F (9), I (9) или в обоих пунктах сразу).

L. Капитал и резервы

I. Выпущенный по подписке акционерный капитал

(кроме тех случаев, когда национальным законодательством предусматривается отражение в данной статье доли акционерного капитала, оплачиваемого при выпуске акций. В этих случаях выпущенный по подписке акционерный капитал и оплаченный капитал необходимо отражать отдельно).

1. Счет эмиссионного дохода
2. Резерв переоценки
3. Резервы
4. Резерв, образованный в соответствии с национальным законодательством.
5. Резерв по собственным акциям, если он создается в соответствии с национальным законодательством, при этом сохраняют силу положения Статьи 22 (1) (b) Директивы 77/91/ЕЭС.
6. Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами компании.
7. Прочие резервы.
8. Прибыль или убыток прошлых лет
9. Прибыль или убыток отчетного года

Статья 11

Страны-члены ЕЭС могут разрешить компаниям, которые по состоянию на отчетную дату удовлетворяют двум из трех следующих критериев: – валюта баланса – не более 1.000.000 европейских расчетных единиц, – чистый оборот – не более 2.000.000 европейских расчетных единиц, среднесписочное число сотрудников в отчетном году – не более 50, составлять сокращенный баланс, отражая только статьи, пронумерованные буквами и римскими цифрами в Статьях 9 и 10. Отдельному раскрытию подлежит информация, указанная в скобках D (II) раздела «Активы» и С раздела «Обязательства» – в Статье 9, D (II) – в Статье 10, при этом приводится общая сумма по каждой статье.

Статья 12

1. Если по состоянию на отчетную дату компания не удовлетворяет или перестает удовлетворять двум из трех указанных в Статье 11 критериев, это отражается на применении Статьи 11 только в том случае, когда данная ситуация имеет место в течение двух отчетных лет подряд.
2. В целях пересчета в национальные валюты указанные в Статье 11 суммы в европейских расчетных единицах могут быть увеличены не более чем на 10%.
3. Указанную в Статье 11 валюту баланса составляют активы с А по Е раздела «Активы» в формате баланса, установленном в Статье 9, или активы с А по Е в формате баланса, установленном в Статье 10.

Статья 13

1. Когда актив или обязательство имеет отношение к двум или более статьям баланса, данную взаимосвязь следует раскрыть либо непосредственно в статье, где он(о) отражается, либо в пояснениях к отчетности, если раскрытие такой информации имеет существенное значения для понимания годовой отчетности.
2. Собственные акции и акции дочерних предприятий можно отражать только в статьях, предназначенных для данной цели.

Статья 14

Любые выданные гарантии, если отсутствует требование по их включению в состав обязательств, следует раскрывать в нижней части баланса или в пояснениях к отчетности, при этом необходимо разграничивать различные виды гарантии, определенные в национальном законодательстве; отдельно следует раскрывать любое предоставленное ценное обеспечение. Необходимо отдельно отражать подобные обязательства, принятые в отношении дочерних предприятий.

#### РАЗДЕЛ 4. Специальные положения об отдельных статьях баланса

Статья 15

1. Включение активов в состав основных средств или оборотных активов зависит от их предназначения.
2. В состав основных средств входят активы, предназначенные для использования в деятельности предприятия в течение длительного времени.
3. (а) Изменения в отношении различных объектов основных средств должны отражаться в балансе или пояснениях к отчетности. С этой целью необходимо отдельно по каждому объекту основных средств раскрыть, начиная с цены приобретения или стоимости изготовления, с одной стороны, прирост, выбытие и передачу основных средств в течение отчетного года, а, с другой стороны, общую сумму корректировки их стоимости по состоянию на отчетную дату, а также поправки, внесенные в отчетном году в корректировку стоимости за предыдущие отчетные периоды. Корректировки стоимости основных средств отражаются либо в самом балансе как вычеты из соответствующих статей, либо в пояснениях к отчетности.

(b) В случае если годовая отчетность впервые составляется в соответствии с настоящей Директивой, а цену приобретения или стоимость изготовления объекта основных средств нельзя определить, не затратив при этом чрезмерных ресурсов, остаточную стоимость на начало отчетного года можно рассматривать в качестве цены приобретения или стоимости изготовления. Применение настоящего положения следует раскрывать в пояснениях к отчетности.

(с) В случае применения Статьи 33 изменения в отношении различных объектов основных средств, о которых идет речь в подпункте (а) настоящего параграфа, необходимо отражать начиная с цены приобретения или стоимости изготовлени, полученной по результатам переоценки.

1. Параграфы 3 (а) и (b) действуют в отношении представления статьи «Организационные расходы».

Статья 16

Права на недвижимость и другие аналогичные права согласно их определению в национальном законодательстве следует отражать в статье «Земля и сооружения».

Статья 17

Для целей настоящей Директивы под «долей участия» понимаются подтвержденные или не подтвержденные сертификатами права участия в капитале других предприятий, которые способствуют развитию деятельности компании посредством создания долгосрочных связей с данными предприятиями. Владение частью капитала другой компании рассматривается в качестве доли участия, когда она превышает определенный процент, установленный странами-членами ЕЭС и, в свою очередь, не превышающий 20%.

Статья 18

Расходы, произведенные в течение отчетного года и относящиеся к последующему отчетному году, а также доходы, относящиеся к данному отчетному году и причитающиеся к получению лишь после его окончания, отражаются в разделе «Предоплата и начисленные доходы». Однако страны-члены ЕЭС могут предусмотреть включение таких доходов в раздел «Дебиторы». В случае если такие доходы достаточно существенны, их необходимо раскрывать в пояснениях к отчетности.

Статья 19

Корректировки стоимости включают все корректировки, предназначенные для учета имеющего место снижения стоимости отдельных активов по состоянию на отчетную дату независимо от того, прекратилось снижение стоимости или нет.

Статья 20

1. Резервы предстоящих расходов и платежей предназначены для покрытия четко определенных видов убытков или задолженности, возникновение которых по состоянию на отчетную дату представляется возможным или даже бесспорным, однако имеется неопределенность в отношении их размеров и сроков появления.
2. Кроме того, страны-члены ЕЭС могут разрешить создавать резервы, направленные на покрытие четко определенных видов расходов, относящихся к текущему или предыдущему отчетному году, возникновение которых по состоянию на отчетную дату представляется возможным или даже бесспорным, однако имеется неопределенность в отношении их размеров и сроков появления.
3. Резервы предстоящих расходов и платежей не могут использоваться на корректировку стоимости активов.

Статья 21

Доходы, подлежащие получению до отчетной даты и относящиеся к последующему отчетному году, а также расходы, относящиеся к текущему отчетному году и выплачиваемые в течение последующего отчетного года, следует отражать в статье «Начисленные расходы и доходы будущих периодов». Однако, страны-члены ЕЭС могут предосмотреть включение таких расходов в раздел «Кредиторы». В случае если такие расходы достаточно существенны, их необходимо раскрывать в пояснениях к отчетности.

**РАЗДЕЛ 5 Формат отчета о прибылях и убытках**

Статья 22

Для целей представления отчета о прибылях и убытках страны-члены ЕЭС должны установить один или несколько форматов, рассматриваемых в Статьях 23 и 26. Если страна-член ЕЭС устанавливает два или более формата, она может предоставить компаниям право выбора.

Статья 23

1. Чистый оборот.
2. Изменение запасов готовой продукции и незавершенного производства.
3. Работы, выполненные предприятием для своих собственных целей и капитализированные.
4. Прочие операционные доходы.
5. (а) Сырье и материалы.

(b) Прочие внешние выплаты.

6. Затраты на содержание персонала: (а) зарплата рабочих и служащих;

(b) социальные выплаты, при этом отдельно указываются пенсионные выплаты.

7. (а) Корректировки стоимости организационных расходов, материальных и нематериальных основных средств.

(b) Корректировки стоимости оборотных активов в пределах суммы, превышающей размеры корректировок стоимости, которые характерны для данного предприятия.

8. Прочие операционные расходы.

9. Доходы от долей участия, при этом отдельно указываются доходы, полученные от дочерних предприятий.

10. Доходы от прочих инвестиций и ссуд, составляющих часть основных средств, при этом отдельно указываются доходы, полученные от дочерних предприятий.

1. Прочие проценты к получению и аналогичные доходы, при этом отдельно указываются доходы, полученные от дочерних предприятий.
2. Корректировки стоимости финансовых активов и инвестиций, используемых в качестве оборотных активов.
3. Проценты к выплате и аналогичные расходы, при этом отдельно указываются расходы по дочерним предприятиям.
4. Налог на прибыль или убыток от обычной деятельности.
5. Прибыль или убыток от обычной деятельности после налогообложения.
6. Чрезвычайные доходы.
7. Чрезвычайные расходы.
8. Чрезвычайная прибыль или убыток.
9. Налог на чрезвычайную прибыль или убыток.
10. Прочие налоги, не отраженные в вышеуказанных статьях.
11. Прибыль или убыток за отчетный год.

Статья 24

А. Расходы

1. Сокращение запасов готовой продукции и незавершенного производства:
2. (а) сырье и материалы;

(b) прочие внешние выплаты.

3. Затраты на содержание персонала: (а) зарплата рабочих и служащих;

(b) социальные выплаты, при этом отдельно указываются пенсионные выплаты.

4. (а) Корректировки стоимости организационных расходов, материальных и нематериальных основных средств.

(b) Корректировки стоимости оборотных активов в пределах суммы, превышающей размеры корректировок стоимости, которые характерны для данного предприятия.

5. Прочие операционные расходы.

6. Корректировки стоимости финансовых активов и инвестиций, используемых в качестве оборотных активов.

7. Проценты к выплате и аналогичные расходы, при этом отдельно указываются расходы, полученные от дочерних предприятий.

8. Налог на прибыль или убыток от обычной деятельности.

1. Прибыль или убыток от обычной деятельности после налогообложения.
2. Чрезвычайные расходы.
3. Налог на чрезвычайную прибыль или убыток.
4. Прочие налоги, не отраженные в вышеуказанных статьях.
5. Прибыль или убыток за отчетный год.

В. Доходы

1. Чистый оборот.
2. Увеличение запасов готовой продукции и незавершенного производства.

3. Работы, выполненные предприятием для своих собственных целей и капитализированные.

4. Прочие операционные доходы.

5. Доходы от долей участия, при этом отдельно указываются доходы, полученные от дочерних предприятий.

1. Доходы от прочих инвестиций и ссуд, составляющих часть основных средств, при этом отдельно указываются доходы, полученные от дочерних предприятий.
2. Прочие проценты к получению и аналогичные доходы, при этом отдельно указываются доходы, полученные от дочерних предприятий.

8. Прибыль или убыток от обычной деятельности после налогообложения.

9. Чрезвычайные доходы.

1. Прибыль или убыток за отчетный год.

Статья 25

1. Чистый оборот
2. Себестоимость реализованной продукции (включая корректировки стоимости).
3. Валовая прибыль или убыток.
4. Коммерческие расходы (включая корректировки стоимости).
5. Административные расходы (включая корректировки стоимости).
6. Прочие операционные доходы.

7. Доходы от долей участия, при этом отдельно указываются доходы, полученные от дочерних предприятий.

1. Доходы от прочих инвестиций и ссуд, составляющих часть основных средств, при этом отдельно указываются доходы, полученные от дочерних предприятий.
2. Прочие проценты к получению и аналогичные доходы, при этом отдельно указываются доходы, полученные от дочерних предприятий.
3. Корректировки стоимости финансовых активов и инвестиций, используемых в качестве оборотных активов.
4. Проценты к выплате и аналогичные расходы, при этом отдельно указываются расходы по дочерним предприятиям.
5. Налог на прибыль или убыток от обычной деятельности.
6. Прибыль или убыток от обычной деятельности после налогообложения.
7. Чрезвычайные доходы.
8. Чрезвычайные расходы.
9. Чрезвычайная прибыль или убыток.
10. Налог на чрезвычайную прибыль или убыток.
11. Прочие налоги, не отраженные в вышеуказанных статьях.
12. Прибыль или убыток за отчетный год.

Статья 26

А. Расходы

1. Себестоимость реализованной продукции (включая корректировки стоимости).
2. Коммерческие расходы (включая корректировки стоимости).
3. Административные расходы (включая корректировки стоимости).

4. Корректировки стоимости финансовых активов и инвестиций, используемых в качестве оборотных активов.

5. Проценты к выплате и аналогичные расходы, при этом отдельно указываются расходы, полученные от дочерних предприятий.

1. Налог на прибыль или убыток от обычной деятельности.
2. Прибыль или убыток от обычной деятельности после налогообложения.
3. Чрезвычайные расходы.
4. Налог на чрезвычайную прибыль или убыток.
5. Прочие налоги, не отраженные в вышеуказанных статьях.
6. Прибыль или убыток за отчетный год.

В. Доходы

1. Чистый оборот.
2. Прочие операционные доходы.
3. Доходы от долей участия, при этом отдельно указываются доходы, полученные от дочерних предприятий.
4. Доходы от прочих инвестиций и ссуд, составляющих часть основных средств, при этом отдельно указываются доходы, полученные от дочерних предприятий.

5. Прочие проценты к получению и аналогичные доходы, при этом отдельно указываются доходы, полученные от дочерних предприятий.

6. Прибыль или убыток от обычной деятельности после налогообложения.

1. Чрезвычайные доходы.
2. Прибыль или убыток за отчетный год.

Статья 27

Страны-члены ЕЭС могут разрешить компаниям, которые по состоянию на отчетную дату удовлетворяют двум из трех следующих критериев: – валюта баланса – не более 4 миллионов европейских расчетных единиц,

* чистый оборот – не более 8 миллионов европейских расчетных единиц,
* среднесписочное число сотрудников в отчетном году – не более 250, использовать форматы, следующим образом отличающиеся от установленных в Статьях 23–26:

(а) в Статье 23: статьи отчета о прибылях и убытках с 1 по 5 включительно можно объединить в рамках одной статьи «Валовая прибыль или убыток»;

(b) в Статье 24: статьи отчета о прибылях и убытках А(1), А(2) и с В(1) по В(4) включительно можно объединить в рамках одной статьи «Валовая прибыль или убыток»;

(с) в Статье 25: статьи отчета о прибылях и убытках (1), (2), (3) и 6 можно объединить в рамках одной статьи «Валовая прибыль или убыток»;

(d) в Статье 26: статьи отчета о прибылях и убытках А(1), В(1) и В(2) можно объединить в рамках одной статьи «Валовая прибыль или убыток».

В этом случае действуют положения Статьи 12.

#### РАЗДЕЛ 6. Специальные положения об отдельных статьях отчета о прибылях и убытках

Статья 28

В состав чистого оборота входит выручка от реализации продукции и предоставления услуг в рамках обычной деятельности компании за вычетом торговых скидок, налога на добавленную стоимость и прочих налогов, непосредственно связанных с оборотом.

Статья 29

1. Доходы и расходы, не связанные с обычной деятельностью компании, следует отражать в статье «Чрезвычайные доходы и чрезвычайные расходы».
2. Кроме тех случаев, когда упомянутые в параграфе 1 доходы и расходы являются несущественными для оценки результатов деятельности, в пояснениях к отчетности следует раскрывать их размеры и характер. То же самое относится к доходам и расходам, относящихся к другому отчетному году.

Статья 30

Страны-члены ЕЭС могут разрешить отражать налоги на прибыль или убыток от обычной деятельности и налоги на чрезвычайную прибыль или убыток в виде общей суммы в одной статье отчета о прибылях и убытках перед статьей «Прочие налоги, не отраженные в вышеуказанных статьях». В этом случае статью «Прибыль или убыток от обычной деятельности после налогообложения» необходимо исключить из форматов, установленных в Статьях 23–26.

В случае применения данного положения компании должны раскрывать в пояснениях к отчетности степень, в которой налоги на прибыль или убыток отражаются на прибыли или убытке от обычной деятельности и «Чрезвычайной прибыли или убытке».

**РАЗДЕЛ 7 Правила оценки**

Статья 31

1. Страны-члены ЕЭС должны обеспечивать оценку отражаемых в годовой отчетности объектов учета в соответствии со следующими общими принципами:

1. предполагается непрерывность хозяйственной деятельности компании;
2. методы оценки следует последовательно применять из года в год;
3. оценку необходимо осуществлять по принципу осмотрительности, в частности:

(aa) отражать только прибыль, полученную по состоянию на отчетную дату,

(bb) следует учитывать все ожидаемые обязательства и потенциальные убытки, имеющие отношение к данному или предыдущему отчетному году, даже если такие обязательства или убытки стали очевидными в период между отчетной датой и датой составления баланса,

(сс) следует учитывать все расходы на амортизацию независимо от финансового результата за отчетный год;

1. необходимо отражать доходы и расходы, связанные с отчетным годом, независимо от даты получения или осуществления таких доходов или расходов;
2. следует отдельно оценивать элементы активов и обязательств;
3. сальдо баланса на начало каждого отчетного года должно соответствовать сальдо баланса на конец предыдущего отчетного года.

2. Отступление от данных общих принципов допускается при исключительных обстоятельствах. Любое такое изменение необходимо раскрывать и обосновывать в пояснениях к отчетности, а также оценивать степень его воздействия на активы, обязательства, финансовое состояние и финансовые результаты.

Статья 32

Объекты учета, отражаемые в годовой отчетности, следует оценивать в соответствии со Статьями 34–42, в основе которых лежит принцип цены приобретения или стоимости изготовления.

Статья 33

Страны-члены ЕЭС могут сообщить Комиссии о том, что они сохраняют за собой право, частично отступив от положений Статьи 32 до последующего согласования, разрешить или обязать все компании или определенные виды компаний:

1. проводить оценку материальных основных средств с ограниченным сроком полезного использования и материально-производственных запасов, используя метод восстановительной стоимости;
2. проводить оценку, используя методы, отличные от предусмотренного в пункте (а), которые предназначены для учета инфляции объектов учета, отражаемых в годовой отчетности, в том числе капитала и резервов;
3. проводить переоценку материальных основных средств и финансовых основных средств.

В случае если в национальном законодательстве предусматриваются методы оценки, перечисленные в пунктах (а), (b) и (с), в нем должны быть определены их содержание, структура и правила применения.

Факт применения любого такого метода, соответствующие статьи баланса и отчета о прибылях и убытках, а также метод расчета стоимости отражаемых показателей следует раскрывать в пояснениях к отчетности.

2. (а) В случае применения положений параграфа 1 разность между оценкой по использованному методу и оценкой, проводимой в соответствии с общим правилом Статьи 32, относится на резерв переоценки в разделе «Обязательства». Метод учета данного объекта для целей налогообложения следует разъяснить либо в балансе, либо в пояснениях к отчетности.

В целях применения последнего подпункта параграфа 1 компании при всяком изменении величины резерва в течение отчетного года должны публиковать в пояснениях к отчетности таблицу, отражающую:

* размер резерва переоценки на начало отчетного года;
* величину переоценки, отнесенную на резерв переоценки в течение отчетного года;
* суммы, капитализированные или иным образом перечисленные с резерва переоценки в течение отчетного года, при этом раскрывается характер такого перечисления;
* размер резерва переоценки на конец отчетного года.

(b) Резерв переоценки можно в любой момент полностью или частично капитализировать.

(с) Резерв переоценки следует сократить до размера, при котором отсутствует необходимость в начислении на него дополнительных сумм для осуществления используемого метода оценки и выполнения цели последнего.

Страны-члены ЕЭС могут устанавливать правила, регламентирующие использование резерва переоценки, при условии что суммы, переносимые с резерва переоценки в отчет о прибылях и убытках, относятся только на расходы или на увеличение фактически реализованной стоимости. Эти суммы следует отдельно раскрывать в отчете о прибылях и убытках. Не допускается прямое или косвенное распределение какой-либо части резерва переоценки, кроме тех случаев, когда она представляет собой фактически реализуемые доходы.

1. За исключением случаев, предусмотренных в пунктах (b) и (с), не допускается сокращение резерва переоценки.
2. Корректировки стоимости необходимо расчитывать ежегодно на основе стоимости, принятой в данном отчетном году. Исключением являются те случаи, когда путем частичного отступления от Статей 4 и 22 страны-члены ЕЭС могут разрешить или обязать компании отражать в соответствующих статьях форматов, установленных в Статьях 23–26, только корректировки стоимости в результате применения общего правила Статьи 32 и отдельно раскрывать разность, появившуюся в результате использования метода оценки в соответствии с настоящей Статьей. Кроме того, применяются положения Статей 34–42 с соответствующими изменениями.
3. В случае применения положений параграфа 1 необходимо отдельно по каждой статье баланса, кроме материально-производственных запасов, раскрыть следующую информацию в балансе или пояснениях к отчетности в соответствии с форматами, установленными в Статьях 9 и 10:
4. стоимость по состоянию на отчетную дату, определенную в соответствии с общим правилом Статьи 32, и общую сумму произведенных корректировок стоимости; или
5. разность по состоянию на отчетную дату между оценкой, произведенной в соответствии с настоящей Статьей, и оценкой, полученной в результате применения положений Статьи 32, а также общую сумму дополнительных корректировок стоимости.
6. Не вступая в противоречие с положениями Статьи 52, на основании предложения Комиссии в течение семи лет с момента уведомления о выходе настоящей Директивы Совет изучит и, при необходимости, внесет поправки в настоящую Статью в свете тенденций развития экономики и валютной системы Европейского Сообщества.

Статья 34

1. (a) Если в соответствии с национальным законодательством разрешается включать организационные расходы в раздел «Активы», максимальный период их списания не должен превышать пяти лет.

(b) До полного списания организационных расходов прибыль не подлежит распределению за исключением тех случаев, когда размер резервов к распределению и перенесенной прибыли по крайней мере равен размеру несписанных организационных расходов.

1. В пояснениях к отчетности следует раскрыть суммы, включаемые в состав «Организационных расходов».

Статья 35

1. (a) Основные средства необходимо оценивать по цене приобретения или стоимости изготовления, не вступая в противоречие с нижеследующими пунктами (b) и (с).

(b) Цену приобретения или стоимость изготовления основных средств с ограниченным сроком полезного использования следует уменьшать путем корректировок стоимости, расчитанных в целях регулярного списания стоимости таких активов в течение срока их полезного использования.

(c) (aa) Допускаются корректировки стоимости финансовых основных средств для того, чтобы присвоить им более низкую оценочную стоимость по состоянию на отчетную дату.

(bb) Необходимо производить корректировки стоимости основных средств независимо от того, ограничен срок их полезного использования или нет, для того чтобы присвоить им более низкую оценочную стоимость по состоянию на отчетную дату в случае, если ожидается неуклонное снижение их стоимости.

(сс) Перечисленные в (аа) и (bb) корректировки стоимости подлежат отнесению на счет прибылей и убытков, а также отдельному раскрытию в пояснениях к отчетности в случае, если они не были отдельно отражены в отчете о прибылях и убытках.

(dd) Не допускается дальнейшее использование предусмотренной в (аа) и (bb) оценки по более низкой стоимости в случае, если исчезли причины, в силу которых производились корректировки стоимости.

(d) Если основные средства подлежат исключительным корректировкам стоимости только для целей налогообложения, размер корректировок и причины их осуществления следует указать в пояснениях к отчетности.

1. Цена приобретения расчитывается путем прибавления к уплаченной цене сопутствующих расходов.
2. (a) Стоимость изготовления расчитывается путем прибавления затрат, непосредственно относимых на данный продукт, к цене приобретения сырья и материалов.

(b) Допустимая доля косвенных затрат может включаться в стоимость изготовления данного основного средства, если они относятся к периоду его изготовления.

1. Проценты на заемный капитал, используемый для финансирования изготовления основных средств, можно включать в стоимость изготовления в случае, если они относятся к периоду изготовления. В этом случае отражение таких процентов в разделе «Активы» следует раскрывать в пояснениях к отчетности.

Статья 36

Путем частичного отступления от Статьи 35 (1) (с) (сс) страны-члены ЕЭС могут разрешить инвестиционным компаниям, определенным в Статье 5 (2), производить зачет корректировок стоимости инвестиций с использованием непосредственно статей раздела «Капитал и резервы». Данные суммы следует отражать отдельно в разделе баланса «Обязательства».

Статья 37

1. Положения Статья 34 применяются к затратам на НИОКР. Однако в исключительных случаях страны-члены ЕЭС могут допускать частичное отступление от Статьи 34 (1) (а). В этом случае они могут также предусмотреть частичное отступление от Статьи 34 (1) (b). Такие отступления вместе с их обоснованием следует раскрывать в пояснениях к отчетности.
2. Положения Статья 34 (1) применяются к деловой репутации. Однако страны-члены ЕЭС могут разрешить компаниям производить регулярное списание деловой репутации в течение ограниченного периода времени, но не менее пяти лет, при условии что данный период не превышает срок полезного использования данного актива и раскрывается в пояснениях к отчетности наряду с соответствующим обоснованием.

Статья 38

Постоянно заменяемые материальные основные средства, сырье и материалы, общая стоимость которых имеет второстепенное значение для предприятия, могут отражаться в разделе «Активы» в неизменном натуральном и денежном выражении, если в их количестве, стоимости и составе не происходит существенных изменений.

Статья 39

1. (a) Оборотные активы необходимо оценивать по цене приобретения или стоимости изготовления, не вступая в противоречие с нижеследующими пунктами (b) и (с).

(b) Необходимо производить корректировки стоимости оборотных активов в целях их отражения по более низкой рыночной стоимости или, в особых обстоятельствах, присвоения им более низкой стоимости по состоянию на отчетную дату.

1. Если в ближайшем будущем не предполагается менять оценку оборотных активов в связи с колебаниями их стоимости, страны-члены ЕЭС могут разрешить производить исключительные корректировки стоимости в случае, когда на основании обоснованных коммерческих расчетов устанавливается их необходимость.
2. Не допускается дальнейшее использование предусмотренной в (b) и (с) оценки по более низкой стоимости в случае, если исчезли причины, в силу которых производились корректировки стоимости.
3. Если оборотные активы подлежат исключительным корректировкам стоимости только для целей налогообложения, размер корректировок и причины их осуществления следует указать в пояснениях к отчетности.
4. К оборотным активам применяются определения цены приобретения и стоимости изготовления, приведенные в Статье 35 (2) и (3). Кроме того, страны-члены ЕЭС могут применять положения Статьи 35 (4). Не допускается включение коммерческих расходов в состав стоимости изготовления.

Статья 40

1. Страны-члены ЕЭС могут разрешить компаниям расчитывать цену приобретения или стоимость изготовления материально-производственных запасов одной категории и всех взаимозаменяемых объектов, включая инвестиции, либо с использованием средневзвешенных цен, либо по себестоимости первых по времени приобретения (метод ФИФО), либо по себестоимости последних по времени приобретения (метод ЛИФО), либо согласно другому аналогичному методу.
2. В случае если балансовая стоимость, полученная в результате применения указанных в параграфе 1 методов расчета, по состоянию на отчетную дату существенно отличается от стоимости, в основе которой лежит последняя перед отчетной датой рыночная стоимость, разность подлежит раскрытию в пояснениях к отчетности в виде общей суммы по каждой категории.

Статья 41

1. Когда сумма, подлежащая возврату в счет задолженности, превышает полученную сумму, разность может отражаться в составе активов. Разность должна отдельно отражаться в балансе или в пояснениях к отчетности.
2. Разность необходимо ежегодно списывать по частям, при этом ее полное списание следует завершить не позднее срока погашения задолженности.

Статья 42

Величина резервов предстоящих расходов и платежей не может превышать необходимые для этого суммы.

Резервы, отраженные в балансе по строке «Прочие резервы», подлежат раскрытию в пояснениях к отчетности, если они являются существенными.

**РАЗДЕЛ 8 Содержание пояснений к отчетности**

Статья 43

1. Помимо информации, обязательной к раскрытию согласно другим положениям настоящей Директивы, в пояснениях к отчетности следует представить по крайней мере следующую информацию:
2. использованные методы оценки различных объектов учета в годовой отчетности, а также методы, применяемые для расчета корректировок стоимости. Для отражения в годовой отчетности объектов, выражаемых или первоначально выраженных в иностранной валюте, необходимо раскрыть методы, использованные для их пересчета в национальную валюту;
3. название и юридический адрес каждого предприятия, в котором либо сама компания, либо лицо, выступающее от своего имени, но по поручению компании, владеет по крайней мере минимальной долей капитала, установленной странами-членами ЕЭС в пределах до 20%, при этом раскрываются доля капитала, находящегося в собственности, величина капитала и резервов, а также финансовый результат данного предприятия за последний отчетный год. Данную информацию можно не отражать, когда для целей Статьи 2 (3) ей можно пренебречь. Кроме того, информацию о капитале, резервах и финансовом результате можно не отражать, когда зависимое предприятие не публикует баланс и менее 50% его капитала находится (непосредственным или косвенным образом) в собственности компании;
4. количество и номинальная стоимость или, при отсутствии таковой, учетная стоимость акций, выпущенных по подписке в течение отчетного года в пределах уставного капитала, при этом сохраняют действие положения Статьи 2 (1) (е) Директивы 68/151/ЕЭС и Статьи 2 (с) Директивы 77/91/ЕЭС, касающиеся размера данного капитала;
5. при наличии двух и более видов акций, количество и номинальная стоимость или, при отсутствии таковой, учетная стоимость каждого вида акций;
6. наличие сертификатов участия, конвертируемых необеспеченных обязательств, аналогичных ценных бумаг и прав с указанием их количества и предоставляемых ими прав;
7. заемные средства компании, подлежащие возврату более чем через пять лет, а также вся задолженность, в отношении которой компания предоставила ценное обеспечение с указанием характера и формы обеспечения. Данную информацию следует раскрывать отдельно по каждой статье кредиторов в соответствии с форматами, установленными в Статьях 9 и 10;
8. общую сумму финансовых обязательств, не отраженных в балансе, в случае если данная информация помогает в оценке финансового состояния. Отдельному раскрытию подлежат обязательства по пенсионному обеспечению и дочерним предприятиям;
9. чистый оборот согласно его определению, приведенному в Статье 28, по видам деятельности и географическим рынкам сбыта в случае, если данные виды деятельности и рынки существенно отличаются друг от друга по схеме реализации продукции и оказания услуг в рамках обычной деятельности компании;
10. среднесписочное число сотрудников в отчетном году по отдельным группам и затраты на содержание персонала в отчетном году в соответствии с положениями Статьи 23 (6), если отдельно не были отражены в отчете о прибылях и убытках;
11. степень, в которой на расчет финансового результата отчетного года повлияла оценка объектов учета, которая была проведена в данном или предыдущем отчетном году путем отступления от принципов, закрепленных в Статьях 31 и 34–42, в целях оптимизации налогообложения. В случае, если влияние такой оценки на предстоящие налоговые платежи является сущсетвенным, оно подлежит подробному раскрытию;
12. разность между налогами, начисленными в данном и предыдущих отчетных годах, и суммой налогов, подлежащих выплате за данные периоды, при условии что данная разность существенна для целей будущего налогообложения. Кроме того, общую сумму разности можно отразить в балансе по отдельной строке с соответствующим заголовком;
13. размер вознаграждений, выплаченных в отчетном году членам административных, руководящих и контролирующих органов в счет оплаты их услуг, а также обязательства по выплате пенсий бывшим сотрудникам данных органов с указанием общей суммы по каждой отдельной группе;
14. размер авансов и кредитов, выданных членам административных, руководящих и контролирующих органов с указаним процентных ставок, основных условий и возвращенных сумм, а также размер принятых обязательств в отношении указанных лиц в виде любых гарантий с указанием общей суммы по каждой отдельной группе.
15. Вплоть до последущего согласования страны-члены ЕЭС могут не применять параграф 1 (2) к финансовым холдинговым компаниям, определение которых приведено в Статье 5 (3).

Статья 44

Страны-члены ЕЭС могут разрешить компаниям, упоминаемым в Статье 11, представлять сокращенные пояснения к отчетности без информации, обязательной к раскрытию в соответствии со Статьей 43 (1), (5) – (12).

Однако в пояснениях следует раскрывать информацию, установленную в Статье 43 (1), (6), в виде общей суммы по всем соответствующим объектам учета.

В этом случае действуют положения Статьи 12.

Статья 45

1. Информация, раскрываемая согласно Статье 43 (1), (2), может на основании разрешения стран-членов ЕЭС:

(а) принимать форму заявления, составленного в соответствии со Статьей 3 (1) и (2) Директивы 68/151/ЕЭС;

(b) не отражаться, когда в силу своего характера она может нанести серьезный ущерб предприятию, о котором идет речь в Статье 43 (1), (2). Страны-члены ЕЭС могут делать такие исключения только с разрешения административных или судебных органов. В пояснениях к отчетности следует раскрывать факт неотражения такой информации.

1. Параграф 1 (b) также применяется к Статье 43 (1), (8). Страны-члены ЕЭС могут разрешить компаниям, о которых идет речь в Статье 27, не раскрывать информацию, установленную в Статье 43 (1), (8). В этом случае действуют положения Статьи 12.

**РАЗДЕЛ 9 Содержание годового отчета**

Статья 46

1. В годовом отчете следует, по крайней мере, привести достоверный анализ развития хозяйственной деятельности компании и ее текущего состояния.
2. Кроме того, в отчете нужно указать:
3. важные события, которые произошли после окончания отчетного года;
4. вероятные перспективы дальнейшего развития компании;
5. деятельность в области НИОКР;
6. информацию о выкупе собственных акций в соответствии со Статьей 22 (2) Диретивы 77/91/ЕЭС.

**РАЗДЕЛ 10 Публикация**

Статья 47

1. Утвержденную годовую отчетность, годовой отчет, а также заключение лица, отвечающего за аудит отчетности, публикуется в соответствии с законодательством каждой страны-члена ЕЭС согласно Статье 3 Директивы 68/151/ЕЭС.

Однако в соответствии с законодательством страны-члена ЕЭС может быть разрешено не публиковать годовой отчет согласно вышеуказанным процедурам. В этом случае необходимо обеспечить беспрепятственный доступ к годовому отчету в зарегистрированном отделении компании в данной стране-члене ЕЭС. Копия всего отчета или его части должна бесплатно предоставляться по первому требованию.

1. Путем частичного отступления от параграфа 1 страны-члены ЕЭС могут разрешить компаниям, упомянутым в Статье 11, публиковать:
2. сокращенный баланс, отражая только статьи, пронумерованные буквами и римскими цифрами в Статьях 9 и 10. Отдельному раскрытию подлежит информация, указанная в скобках D (II) раздела «Активы» и С раздела «Обязательства» – в Статье 9, D (II) – в Статье 10, при этом приводится общая сумма по всем соответствующим объектам учета; и
3. сокращенные пояснения к отчетности без пояснений, обязательных к раскрытию в соответствии со Статьей 43 (1), (5) – (12). Однако в пояснениях следует раскрывать информацию, установленную в Статье 43 (1), (6) в виде общей суммы по всем соответствующим объектам учета.

В этом случае действуют положения Статьи 12.

Кроме того, страны-члены ЕЭС могут освободить такие компании от обязанности публиковать отчеты о прибылях и убытках, годовые отчеты и заключения лиц, отвечающих за аудит отчетности.

1. Страны-члены ЕЭС могут разрешить компаниям, упомянутым в Статье 27, публиковать:
2. сокращенный баланс, отражая только статьи, пронумерованные буквами и римскими цифрами в Статьях 9 и 10. Отдельному раскрытию в балансе или пояснениях к отчетности подлежат следующие показатели:

* C(I) (3), C(II) (1), (2), (3) и (4), C (III) (1), (2), (3), (4) и (7), D(II) (2), (3) и (6), D (III) (1) и (2) в разделе «Активы», С(1), (2), (6), (7) и (9) в разделе «Обязательства» в Статье 9,
* C(I) (3), C(II) (1), (2), (3) и (4), C (III) (1), (2), (3), (4) и (7), D(II) (2), (3) и (6), D (III) (1) и (2), F(1), (2), (6), (7) и (9), I(1), (2), (6), (7) и (9) в Статье 10,
* информация, указанная в скобках D (II) раздела «Активы» и С раздела «Обязательства» – в Статье 9 в виде общей суммы по всем соответствующим объектам учета и отдельно по D (II) (2) и (3) в разделе «Активы» и С (1), (2), (6), (7) и (9) в разделе «Обязательства»,
* информация, указанная в скобках D (II) в Статье 10 в виде общей суммы по всем соответствующим объектам учета и отдельно по D (II) (2) и (3);

1. сокращенные пояснения к отчетности без информации, обязательной к раскрытию в соответствии со Статьей 43 (1), (5), (6), (8), (10) и (11). Однако в пояснениях к отчетности следует предоставлять информацию, установленную в Статье 43 (1), (6) в виде общей суммы по всем соответствующим объектам учета.

Положения данного параграфа не распространяются на параграф 1 в части, касающейся отчета о прибылях и убытках, годового отчета и заключения лица, отвечающего за аудит отчетности.

В этом случае действуют положения Статьи 12.

Статья 48

Если годовая финансовая отчетность и годовой отчет публикуются в полном объеме, они должны быть в той форме и в том содержании, на основании которого лицо, отвечающее за аудит отчетности, составило свое заключение. К данным документам должно прилагаться аудиторское заключение в полном объеме. В случае если лицо, отвечающее за аудит отчетности, сделало оговорки или отказалось от составления заключения, данный факт подлежит раскрытию вместе с указанием причин.

Статья 49

Если годовая финансовая отчетность публикуется не в полном объеме, необходимо отметить, что опубликованный вариант отчетности является сокращенным, а также указать реестр, в который была направлена финансовая отчетность в соответствии со Статьей 47 (1). Факт непредставления отчетности в реестр подлежит обязательному раскрытию. К опубликованной отчетности в сокращенном виде не может прилагаться заключение, составленное лицом, отвечающим за аудит отчетности. Тем не менее, следует раскрыть факт наличия (отсутствия) оговорок в аудиторском заключении или отказа от его составления.

Статья 50

Вместе с годовой отчетностью следует публиковать следующую информацию:

* предполагаемые направления использования прибыли или метод учета убытка,
* направления использования прибыли или метод учета убытка,

в случае если данные статьи не отражены в годовой отчетности.

**РАЗДЕЛ 11**

Статья 51

1. (a) Годовая отчетность компаний должна обязательно проходить аудиторкую проверку, осуществляемую лицом или лицами, имеющими разрешение на проведение аудита финансовой отчетности в соответствии с национальным законодательством.

(b) Кроме того, лицо (лица), отвечающее (отвечающие) за аудит отчетности, должно (должны) проверить годовой отчет на предмет непротиворечия годовой отчетности за тот же самый отчетный год.

1. Страны-члены ЕЭС могут освободить указанные в Статье 11 компании от обязанности, установленной в параграфе 1.

В этом случае действуют положения Статьи 12.

1. При предоставлении освобождения от обязательства согласно параграфу 2 страны-члены ЕЭС должны закрепить в законодательстве санкции, применяемые в случае несоответствия годовой финансовой отчетности и годовых отчетов таких компаний требованиям настоящей Директивы.

**РАЗДЕЛ 12 Заключительные положения**

Статья 52

1. Под эгидой Комиссии должен быть создан Контактный Комитет. Ему следует:
2. не вступая в противоречие с положениями Статей 169 и 170 Договора, обеспечивать согласованное применение настоящей Директивы путем проведения регулярных заседаний, на которых предполагается обсудить конкретные проблемы, связанные с ее применением;
3. по мере необходимости предоставлять рекомендации Комиссии в отношении дополнений и поправок в настоящую Директиву.
4. В состав Контактного Комитета должны войти представители стран-членов ЕЭС и Комиссии. Комиссия обеспечит секретарскую поддержку.
5. Заседания Комитета созываются председателем по его собственной инициативе или по просьбе одного из его членов.

Статья 53

1. Для целей настоящей Директивы под европейской расчетной единицей понимается расчетная единица, определенная в Решении Комиссии №3289/75/ECSC от 18 декабря 1975 года. Эквивалент в национальной валюте на первом этапе расчитывается по курсу, действующему по состоянию на дату принятия настоящей Директивы.
2. Каждые пять лет Совет на основании предложения Комиссии должен анализировать и, при необходимости, пересматривать суммы, выраженные в европейских расчетных единицах, в свете тенденций развития экономики и валютной системы Европейского Сообщества.

Статья 54

Настоящая Директива ни коим образом не затрагивает законы в странах-членах ЕЭС, в соответствии с которыми годовая отчетность компаний, не относящихя к их юрисдикции, подлежит сдаче в реестр, содержащем перечень отделений таких компаний.

Статья 55

1. Страны-члены ЕЭС должны ввести в действие законы, положения и административные нормативные акты, необходимые для обеспечения соблюдения настоящей Директивы в течение двух лет с момента уведомления о ее выходе. Они обязаны незамедлительно информировать Комиссию о принятии такого законодательства.
2. Страны-члены ЕЭС могут сделать оговорку, что указанные в параграфе 1 положения подлежат применению лишь через 18 месяцев после окончания периода, предусмотренного в параграфе 1. Однако срок в 18 месяцев может быть продлен до пяти лет:
3. для незарегистрированных компаний в Великобритании и Ирландии;
4. для целей Статей 9 и 10, а также Статей 23–26, где рассматриваются форматы баланса и отчета о прибылях и убытках в случае, когда страна-член ЕЭС утвердила другие форматы данных документов не ранее трех лет до момента уведомления о выходе настоящей Директивы;
5. для целей настоящей Директивы применительно к расчету и раскрытию в балансе амортизации активов, отражаемых в статьях активов согласно Статье 9, С (II) (2) и (3) и Статье 10, С (II) (2) и (3);
6. для целей Статьи 47 (1) настоящей Директивы за исключением компаний, уже имеющих обязательства по публикации отчетности согласно Статье 2 (1) (f) Директивы 68/151/ЕЭС. В этом случае к годовой финансовой отчетности и заключению лица, отвечающего за аудиторскую проверку отчетности, применяются положения второго абзаца Статьи 47 (1) настоящей Директивы;
7. для целей Статьи 51 (1) настоящей Директивы.

Кроме того, срок в 18 месяцев может быть продлен до восьми лет для компаний, основным видом деятельности которых являются морские грузоперевозки, если они уже существовали на момент вступления в силу положений параграфа 1.

1. Страны-члены ЕЭС должны обеспечить передачу в Комиссию основных положений национальных законов, принимаемых в сфере, рассматриваемой в настоящей Директиве.

Статья 56

Обязательства по отражению в годовой отчетности объектов учета, установленных в Статьях 9, 10, 23–26 и имеющих отношение к дочерним предприятиям, а также обязательства по предоставлению информации о данных предприятиях в соответствии со Статьями 13 (2), 14 и 43 (1), (7), вступают в силу в то же самое время, что и Директива Совета ЕЭС по сводной отчетности.

Статья 57

1. До вступления в силу Директивы Совета ЕЭС по сводной отчетности, не нарушая положения Директив 68/151/ЕЭС и 77/91/ЕЭС, страны-члены ЕЭС могут не применять к зависимым компаниям группы предприятий, деятельность которой регулируется национальными законами, положения настоящей Директивы, касающиеся содержания, аудита и публикации годовой отчетности таких зависимых компаний при соблюдении следующих условий:
2. доминирующая компания подлежит регулированию в соответствии с законодательством страны-члена ЕЭС;
3. все акционеры или сотрудники зависимой компании должны заявить о своем согласии на получение освобождения от такого обязательства; данное заявление необходимо делать в отношении каждого отчетного года;
4. доминирующая компания должна заявить о предоставлении гарантий по обязательствам зависимой компании;
5. зависимая компания обязана опубликовать упомянутые в (b) и (с) заявления в соответствии с первым абзацем Статьи 47 (1);
6. годовая отчетность зависимой компании должна быть сведена в годовую отчетность группы компаний;
7. в пояснениях к годовой отчетности группы компаний следует раскрыть наличие освобождения от обязательства по подготовке, аудиту и публикации годовой отчетности зависимой компании.
8. Положения Статей 47 и 51 применяются к годовой отчетности группы компаний.
9. Положения Статей 2 – 46 применяются к годовой отчетности группы компаний по мере возможности.

Статья 58

1. До вступления в силу Директивы Совета ЕЭС по сводной отчетности, не нарушая положения Директивы 77/91/ЕЭС, страны-члены ЕЭС могут не применять к доминирующим компаниям групп предприятий, деятельность которых регулируется национальными законами, положения настоящей Директивы, касающиеся аудита и публикации отчета о прибылях и убытках таких доминирующих компаний при соблюдении следующих условий:
2. доминирующая компания должна раскрыть наличие освобождения от такого обязательства в соответствии со Статьей 47 (1);
3. годовая отчетность доминирующей компании должна быть сведена в годовую отчетность группы компаний;
4. наличие освобождения от аудита и публикации отчета о прибылях и убытках доминирующей компании следует раскрыть в пояснениях к годовой отчетности группы компаний;
5. финансовый результат доминирующей компании, определенный в соответствии с принципами настоящей Директивы, следует отразить в балансе доминирующей компании.
6. Положения Статей 47 и 51 применяются к годовой отчетности группы компаний.
7. Положения Статей 2 – 46 применяются к годовой отчетности группы компаний по мере возможности.

Статья 59

Вплоть до последущего согласования страны-члены ЕЭС могут разрешить проводить оценку вложений в дочерние предприятия согласно методу учета по долевому участию при соблюдении следующих условий:

1. факт использования данного метода оценки подлежит раскрытию в пояснениях к отчетности компании, осуществившей такие вложения;
2. величину разницы, имеющейся на момент осуществления таких вложений, между их стоимостью приобретения и долей в соответствующем им капитале, включая резервы, финансовый результат, прибыли или убытки прошлых лет дочернего предприятия, следует отдельно отражать в балансе или в пояснениях к отчетности компании, осуществившей такие вложения;
3. в балансе компании, осуществившей такие вложения, стоимость приобретения данных вложений увеличивается или уменьшается в зависимости от прибыли или убытка, полученного дочерним предприятием, в соответствии с имеющейся долей в его капитале;
4. суммы, указанные в подпункте (с), ежегодно отражаются отдельной строкой с соответствующим заголовком в отчете о прибылях и убытках компании, осуществившей такие вложения;
5. когда дочернее предприятие выплачивает дивиденды компании, осуществившей такие вложения, балансовая стоимость вложений подлежит соответствующему уменьшению;
6. когда суммы, отраженные в отчете о прибылях и убытках в соответствии с подпунктом (d), превышают размер дивидендов, которые уже получены или могут быть взысканы, разность следует отнести на резерв, не подлежащий распределению среди акционеров.

Статья 60

Вплоть до последущего согласования страны-члены ЕЭС могут установить, что капиталовложения, осуществленные инвестиционными компаниями согласно определению в Статье 5 (2), должны оцениваться на основе их рыночной стоимости.

В этом случае страны-члены ЕЭС могут также отменить требование, в соответствии с которым инвестиционные компании с переменным капиталом обязаны отдельно отражать корректировки стоимости, упоминаемые в Статье 36.

Статья 61

До вступления в силу Директивы Совета ЕЭС по сводной отчетности страны-члены ЕЭС могут не применять к доминирующим компаниям групп предприятий, деятельность которых регулируется национальными законами, положения Статьи 43 (1), (2), касающиеся размера капитала и резервов, а также прибылей и убытков указанных в ней предприятий, в случае если либо годовая отчетность таких предприятий сводится в годовую отчетность группы предприятий, либо оценка вложений в данные предприятия осуществляется согласно методу учета по долевому участию.

Статья 62

Настоящая Директива направлена в страны-члены ЕЭС.

25 июля 1978 года

**Приложение 3.**

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ДЕЙСТВУЮЩИЕ НА ДАННЫЙ МОМЕНТ**

(на 01 июля 2003 года)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Наименование стандарта на русском языке | Наименование стандарта на английском языке | Дата ввода в действие, пересмотра |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| МСФО 1 | Представление финансовых отчетов | Presentation of Financial Statements | 1999 |
| МСФО 2 | Запасы | Inventories | 1976, 1995 |
| МСФО 3 | **Не действует**. Заменен МСФО 27 и МСФО 28 |  |  |
| МСФО 4 | **Не действует**. Заменен МСФО 16 и МСФО 38 |  |  |
| МСФО 5 | **Не действует**. Заменен МСФО 1 |  |  |
| МСФО 6 | **Не действует**. Заменен МСФО 15 |  |  |
| МСФО 7 | Отчеты о движении денежных средств | Cash Flow Statements | 1979, 1994 |
| МСФО 8 | Чистая прибыль или убыток за период, существенные ошибки и изменения в учетной политике | Net Profit or Loss for the Period Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies | 1979, 1995 |
| МСФО 9 | **Не действует**. Заменен МСФО 38 |  |  |
| МСФО 10 | События, происшедшие после даты составления баланса | Contingencies and Events Occurring after the Balance Sheet Date | 1980, 1995 |
| МСФО 11 | Договоры подряда | Construction Contracts | 1980, 1995 |
| МСФО 12 | Налоги на прибыль | Income Taxes | 1981, 1998, 2001 |
| МСФО 13 | **Не действует**. Заменен МСФО 1 |  |  |
| МСФО 14 | Сегментная отчетность | Segment Reporting | 1981, 1999 |
| МСФО 15 | Информация, отражающая влияние изменения цен | Information Reflecting the Effects of Changing Prices | 1983, 1995 |
| МСФО 16 | Основные средства | Property, Plant and Equipment | 1983, 1995 |
| МСФО 17 | Аренда | Leases | 1984, 1999 |
| МСФО 18 | Выручка | Revenue | 1984, 1995 |
| МСФО 19 | Вознаграждения работникам | Employee Benefits | 1985, 1995, 1999, 2001 |
| МСФО 20 | Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи | Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance | 1984, 1995 |
| МСФО 21 | Влияние изменений валютных курсов | The Effects of Changes in Exchange Rates | 1985, 1995 |
| МСФО 22 | Объединение компаний | Business Combinations | 1985, 1995, 2000 |
| МСФО 23 | Затраты по займам | Borrowing Costs | 1986, 1995 |
| МСФО 24 | Раскрытие информации о связанных сторонах | Related Party Disclosures | 1986 |
| МСФО 25 | **Не действует**. Заменен МСФО 40 |  |  |
| МСФО 26 | Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам) | Accounting and Reporting by Retirement Benefit plans | 1988 |
| МСФО 27 | Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании | Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries | 1990, 2001 |
| МСФО 28 | Учет инвестиций в ассоциированные предприятия | Accounting for Investments in Associates | 1990, 2001 |
| МСФО 29 | Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции | Financial Reporting in Hyperinflationary Economies | 1990 |
| МСФО 30 | Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов | Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions | 1991 |
| МСФО 31 | Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности | Financial Reporting of Interests in Joint Ventures | 1992, 1999, 2001 |
| МСФО 32 | Финансовые инструменты: раскрытие и представление | Financial Instruments: Disclosure and Presentation | 1992, 1996, 2001 |
| МСФО 33 | Прибыль на акцию | Earnings per Share | 1998 |
| МСФО 34 | Промежуточная финансовая отчетность | Interim Financial Reporting | 1999 |
| МСФО 35 | Прекращаемая деятельность | Discontinuing Operations | 1999 |
| МСФО 36 | Обесценение активов | Impairment of Assents | 2000 |
| МСФО 37 | Резервы, условные обязательства и условные активы | Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets | 2000 |
| МСФО 38 | Нематериальные активы | Intangible Assets | 2000 |
| МСФО 39 | Финансовые инструменты: признание и оценка | Financial Instrumems: Recognition and Measurement | 2001 |
| МСФО 40 | Инвестиционная собственность | Investment Property | 2001 |
| МСФО 41 | Учет в сельском хозяйстве | Accounting for Agriculture | 2003 |

ИНТЕРПРЕТАЦИИ ПОСТОЯННОГО КОМИТЕТА ПО ИНТЕРПРЕТАЦИЯМ (ПКИ), ДЕЙСТВУЮЩИЕ НА ДАННЫЙ МОМЕНТ

(на 01 июля 2003 года)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Наименование на русском языке | Наименование на английском языке | Дата ввода в действие |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| ПКИ‑1 | Последовательность: различные формулы себестоимости для запасов | Consistency: Different Cost Formulas for Inventories | 1999 |
| ПКИ‑2 | Последовательность: капитализация затрат по займам | Consistency: Capitalization of Borrowing Costs | 1998 |
| ПКИ‑3 | Исключение нераспределенных прибылей или убытков по операциям с ассоциированными компаниями | Elimination of Unrealized Profits and Losses on Transactions with Associates | 1998 |
| ПКИ‑5 | Классификация финансовых инструментов – резервы условного погашения | Classification of Financial Instruments – Contingent Settlement Provisions | 1998 |
| ПКИ‑6 | Затраты на модернизацию имеющегося программного обеспечения | Costs of Modification Existing Software | 1998 |
| ПКИ‑7 | Введение Евро | Introduction of the Euro | 1998 |
| ПКИ‑8 | Первоначальное применение МСФО в качестве основной базы учета | First-time Application of IASS as the Primary Basis of Accounting | 1998 |
| ПКИ‑9 | Объединение компаний – классификация в качестве покупки или объединения интересов | Business Combinations – Classification Either as Acquisitions or Uniting of Interests | 1998 |
| ПКИ‑10 | Правительственная помощь при отсутствии конкретной связи с операционной деятельностью | Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities | 1998 |
| ПКИ‑11 | Валютный обмен: капитализация убытков от значительной девальвации валюты | Foreign Exchange – Capitalization of Losses Resulting from Severe Currency Devaluations | 1998 |
| ПКИ – 12 | Консолидация отчетности специализированных компаний | Consolidation – Special Purpose Entities | 1999 |
| ИКИ‑13 | Совместно контролируемые компании не денежные вклады сторон | Jointly Controlled Entities – non-Monetary Contribution by Venturers | 1999 |
| ИКИ‑14 | Основные средства: компенсация обесценения или утраты объектов | Property, Plant and Equipment – Compensation for the Impairment or Loss of Items | 1999 |
| ПКИ‑15 | Операционная аренда – стимулы | Operating Leases – Incentives | 1999 |
| ПКИ‑16 | Представление казначейских. акций | Presentation of Treasury Shares | 1999 |
| ПКИ‑17 | Капитал: затраты по капитальным операциям | Equity – Costs of an Equity Transactions | 2000 |
| ПКИ‑18 | Постоянство учетной политики – альтернативные методы | Consistency – Alternative Methods | 2000 |
| ПКИ‑19 | Отчетная валюта: оценка и представление финансовых отчетов | Reporting Currency – Measurement and Presentation of Financial Statements | 2001 |
| ПКИ‑20 | Долевой метод: признание убытков | Equity Method – Recognition of Losses | 2000 |
| ПКИ‑21 | Налоги на прибыль: возмещение переоцененных неамортизируемых активов | Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets | 2000 |
| ПКИ‑22 | Объединение компаний: последующие коррективы справедливой стоимости и гудвилла, признанных в отчетности | Business Combinations – Subsequent Adjustment of Fair Values and Goodwill Initially Reported | 2000 |
| ПКИ‑23 | Основные средства: затраты на генеральный техосмотр и капитальный ремонт | Property, Plant and Equipment – Major Inspection or Overhaul Costs | 2000 |
| ПКИ‑24 | Прибыль на акцию: финансовые инструменты и другие контракты, которые могут быть определены в акциях | Earning per Share – Financial Instruments and Other Contacts That May be Settled in Shares | 2000 |
| ПКИ‑25 | Налоги на прибыль: изменения в налоговом статусе предприятия или его акционеров | Income Taxes – Changes in the Taxes Status of an Enterprise or its Shareholders | 2000 |
| ПКИ‑27 | Оценка объекта аренды | Evaluating the Substance of Transactions in the Legal Form of a Lease | 2001 |
| ПКИ‑28 | Бизнес – комбинации – «Дата пересчета валют» и справедливая стоимость финансовых инструментов | Business Combinations – «Date of Exchange» and Fair Value of Equity Instruments | 2001 |
| ПКИ‑29 | Раскрытие информации об услуге в форме соглашения о концессии (уступке права требования) | Disclosure – Service Concession Arrangements | 2001 |
| ПКИ‑30 | Валюта отчетности – перевод из валюты измерения в бухгалтерском учете в валюту представления отчетности | Reporting Currency – Translation from Measurement Currency to Presentation Currency | 2002 |
| ПКИ‑31 | Доход – Товарообменные операции, включая рекламные услуги | Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services | 2002 |
| ПКИ‑32 | Нематериальные активы – затраты на Web‑сайт | Intangible Assets – Web Site Costs | 2002 |
| ПКИ‑33 | Метод консолидации по капиталу – права потенциальных владельцев голосующих акций и распределение доходов собственников | Consolidation and Equity Method – Potential Voting Rights and Allocation of Ownership Interests | 2002 |

**Приложение 4**

**Зарубежные и международные организации, осуществляющие нормативное регулирование и гармонизацию национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Страна / Регион стран** | **Национальные / международные стандарты** | **Организации, регулирующие отчетность** |
| USA – США | US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) – Общепринятые принципы финансового учета в США | **Комитеты / Бюро:**  1) FASB (The Financial Accounting Standards Board) – Комитет по стандартам финансового учета;  2) GASB (The Government Accounting Standards Board) – Комитет по стандартам бухгалтерского учета для государственных органов.  **Профессиональные организации:**  3) AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants) – Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров;  4) AAA (The American Accounting Association) – Американская Бухгалтерская Ассоциация;  **Государственные органы:**  5) SEC (The Security Exchange Commission) – Комиссия по ценным бумагам и биржам |
| Великобритания | Company Act 1981 – Закон о компаниях 1981 г.(включает основные положения 4‑ой Директивы ЕС)  UK SSAP (United Kingdom Statements of Standard Accounting Practice) – Положения о стандартной практике учета  UK FRS (Financial Reporting Standards) – Стандарты финансовой отчетности  UK SORP (Statements of Recommended Practice) – Положения о рекомендованной практике | **Государство:**  1) Парламент  **Комитеты / Советы:**  2) ASB (Accounting Standard Board) – Совет по учетным стандартам  **Профессиональные организации:**  3) ICAEW (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) – Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса;  4) ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland) – Институт дипломированных бухгалтеров Шотландии;  5) ICAI (Institute of Chartered Accountants of Ireland) – Институт дипломированных бухгалтеров Ирландии;  6) ACCA (The Association of Chartered Certified Accontants) Ассоциация (Присяжных) дипломированных бухгалтеров. |
| Германия | AD**HGB** (das Allgemeone Deutsche **Handelsgesetbuch**) Всеобщий Торговый кодекс Германии  Deutsches Rechnungslegungsstandards (Стандарты бухгалтерского учета в Германии)  GoB (Общепринятые принципы бухгалтерского учета) | **Государство**  **Комитеты / Советы:**  DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee) – Комитет по стандартам бухгалтерского учета в Германии |
| Европейское сообщество | Директивы ЕС в области гармонизации национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в странах – участницах ЕС | **Комиссия ЕС** |
| Глобальный уровень |  | IOSCO (International Organization of Security Commissions) Международная Организация Комиссий по Ценным Бумагам и Биржам |
| IFRS (International Financial Report Standards) – МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности) | IASВ (International Accounting Standards Board) СМСФО (Совет по Международным Стандартам Финансовой отчетности) |

1. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива. – М.: Финансы и статистика, 1993 г [↑](#footnote-ref-1)
2. Основными признаками гиперинфляционной среды являются превышение - годовых темпов инфляции рубежа в 100%, преимущественное использование населением стабильной иностранной валюты, стремление населения вкладывать свои средства в недвижимость или в финансовые активы, размещенные в странах со стабильной валютой, и др.*.* [↑](#footnote-ref-2)
3. Блейк Джон, Амат Ориол Европейский бухгалтерский учет. Справочник. – М: Филинъ, 1997 г. [↑](#footnote-ref-3)
4. Nobes, C. International Classification of Financial Reporting.- Croom Hall, 1983 [↑](#footnote-ref-4)
5. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива. – М.: Финансы и статистика, 1993 г [↑](#footnote-ref-5)
6. http://www.ifac.org [↑](#footnote-ref-6)
7. В.А. Терехова. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности / Практическое пособие.– М.: Издательство «Перспектива», Издательство «АКДИ Экономика и жизнь», 2000 [↑](#footnote-ref-7)
8. Современный экономический словарь/Райзберг Б. А., Лазовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. – М., 1996 [↑](#footnote-ref-8)
9. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2002; [↑](#footnote-ref-9)
10. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», п. 4. [↑](#footnote-ref-10)
11. Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету/Под ред. Николаевой С. А.. – 3-е изд., перераб. и доп., В 3-х книгах. - М.: Аналитика-Пресс, 2000 г. [↑](#footnote-ref-11)
12. Соловьева О. В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003 [↑](#footnote-ref-12)
13. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283 [↑](#footnote-ref-13)
14. Новодворский В. Д., Хорин А. Н. Об объекте, предмете и принципах бухгалтерского учета//Бухгалтерский учет № 3`1995 [↑](#footnote-ref-14)
15. Далее приведен перевод на русский язык Принципов из следующего источника: Международные стандарты финансовой отчетности 1998: издание на русском языке. - М.: АСКЕРИ-АССА, [↑](#footnote-ref-15)