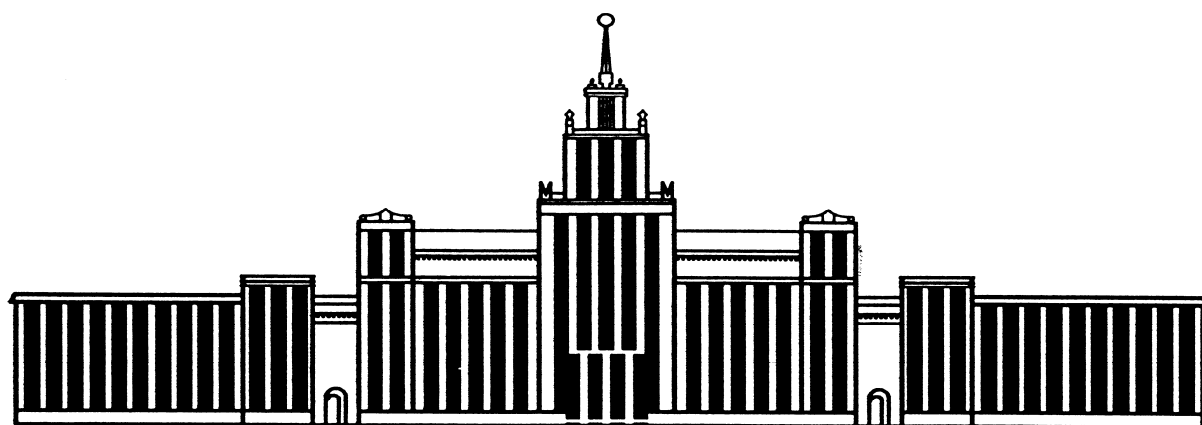

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ



ЮЖНО-УРАЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

657(07)
Л812

Н.В. Лофиченко

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие

Челябинск
2014

Министерство образования и науки Российской Федерации
Южно-Уральский государственный университет
Кафедра «Бухгалтерский учет и финансы»

657(07)
Л812

Н.В. Лофиченко

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Учебное пособие

Под редакцией А.Е. Шевелева

Челябинск
Издательский центр ЮУрГУ
2014

УДК 657.4(075.8)
Л812

*Одобрено
учебно-методической комиссией
Института экономики, торговли и технологий*

*Рецензенты:
Т.П. Карпова, М.Д. Путилова*

Лофиченко, Н.В.

Л812 Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Н.В. Лофиченко; под ред. А.Е. Шевелева. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2014. – 36 с.

Учебное пособие разработано согласно рабочей программе, составленной в соответствии с ФГОС ВПО по направлению подготовки 080100.62 «Экономика» (квалификация (степень) «бакалавр»), утвержденным приказом Министерством образования и науки от 21.12.2009 №747.

В учебном пособии раскрыты основы Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS) и учетный цикл компаний по Американским общепринятым стандартам учета (GAAP)

Учебное пособие предназначено для углубленной самостоятельной работы обучающихся, что позволяет закрепить лекционный и практический материал по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности».

УДК 657.4(075.8)

ВВЕДЕНИЕ

Начало третьего тысячелетия для российского бухгалтерского учета связано с продолжением важной работы по его переводу на международные нормы. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) была принята постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 года № 283. Целью реформирования системы бухгалтерского учета является приведение национальной системы в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности.

Проводимые в настоящее время работы по реформирования бухгалтерского учета в России является создание принципиально новой системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, ориентированной на рыночную модель функционирования экономики, гармонизацию принципов и правил ведения учета и составления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами.

Методологической базой для разработки новых и совершенствования ранее созданных положений по бухгалтерскому учету является концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.

Следует отметить, что по решению Европейского Союза, которое прозвучало на XXV конгрессе Европейской ассоциации бухгалтеров, начиная с 2005 года соблюдение МСФО, будет обязательным только для фирм, зарегистрированных на фондовых биржах. Остальные компании будут составлять финансовую отчетность по правилам, установленным в каждой стране. Вместе с тем, Европейский союз собирается до 2005 г. разработать методические материалы по ведению и толкованию Международных стандартов по разным направлениям деятельности. Таким образом, правильное применение международных стандартов финансовой отчетности предполагает четкое понимание того, что они представляют собой, из каких документов состоят, что является объектом стандартизации, какой текст стандартов имеет официальный статус, в отношении какой отчетности они применяются, каково значение основного и разрешенного альтернативного способов, какую силу имеют разные положения стандартов.

Содержание дисциплины определено рабочей программой. Практические занятия помогут в приобретении навыков выполнения расчетов, оформления рабочих листов, составления корректирующих записей и отчетных форм в соответствии с требованиями МСФО. Практическая работа обобщит знания и навыки, полученные студентом в процессе изучения дисциплины и самоподготовки.

1. МОДЕЛИ И СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

В результате рыночных преобразований в Российской Федерации прежняя система бухгалтерского учета не смогла полностью отразить новые финансово-хозяйственные операции организаций. Потребовались перемены в законодательстве, уточнение концептуальных основ и методологии бухгалтерского учета и отчетности.

Начало третьего тысячелетия для российского бухгалтерского учета связано с продолжением важной работы по его переводу на международные нормы. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) была принята постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 года № 283. Целью реформирования системы бухгалтерского учета является приведение национальной системы в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности.

Проводимые в настоящее время работы по реформированию бухгалтерского учета в России является создание принципиально новой системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, ориентированной на рыночную модель функционирования экономики, гармонизацию принципов и правил ведения учета и составления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами.

Методологической базой для разработки новых и совершенствования ранее созданных положений по бухгалтерскому учету является концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.

В практике учета при составлении финансовой отчетности многие организации учитывают требования международных стандартов. Необходимость использования стандартов, разработанных Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета (КМСБУ) и Советом по международным стандартам бухгалтерского учета (СМСБУ), обоснована тем, что в условиях рыночных отношений расширяются границы движения капитала, выхода его на международный уровень.

В международных стандартах учета и финансовой отчетности рассматривается большинство вопросов, имеющих принципиальное значение при составлении финансовой отчетности коммерческими организациями. В них излагаются принципы, которые могут применяться в различных странах.

В соответствии с требованиями международных стандартов учета (IAS) и международных стандартов финансовой отчетности (IFRS) похожие операции и события необходимо учитывать аналогичным образом, где бы они ни происходили. В то же время, различающиеся операции и события должны отражаться в учете различными способами.

Международные стандарты носят рекомендательный характер и страны могут самостоятельно принимать решения об их применении. IAS и IFRS представляют обобщенную практику учета наиболее развитых учетных систем в мире, и применение их в чистом виде может оказать негативное влияние на национальную практику бухгалтерского учета. Поэтому главной основой перехода на международные стандарты является признание общих Принципов подготовки и составления финансовой отчетности. Эти Принципы сформулированы в виде отдельного документа, который не является стандартом и не содержит обязательных требований и рекомендаций.

В случае применения международных стандартов следует учитывать общие принципы составления финансовой отчетности, правила признания и оценки отдельных элементов финансовой отчетности, на которых они базируются. Принципы или концепция международных стандартов приняты в 1989 году.

Важной проблемой подготовки финансовой отчетности хозяйствующими субъектами является определение различий между категориями учета и отчетности в тех случаях, когда вместо международных используются национальные стандарты бухгалтерского учета или когда такие стандарты не полностью соответствуют международным.

Международные стандарты изначально создавались с целью унификации имеющихся национальных требований для обеспечения заинтересованных пользователей, не знакомых с особенностями правил учета и отчетности в разных странах, понятной им информацией.

Концепция МСФО определяет основополагающие положения в отношении подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей.

Унификация систем бухгалтерского учета. Тема раскрывает несколько моделей бухгалтерского учета с общими подходами к организации и методологии бухгалтерского учета и отчетности или зонами влияния. Так выделяют:

- англосаксонская модель. По этой модели работают в США, Канаде, Мексике, которые можно выделить в особую группу, Великобритания и бывшие ее колонии (например, Австралия, Новая Зеландия, Южная Африка) входят в другую группу. Для этих стран характерна ориентация на интересы таких пользователей, как инвесторы и акционеры, наличие развитого рынка ценных бумаг, оказывающего влияние на требования к качеству представления компаниями отчетности, прежде всего акционерными обществами, отсутствие или слабое государственное регулирование бухгалтерского учета, который регламентируется стандартами, разрабатываемыми независимыми (т.е. негосударственными) профессиональными организациями, а также высокоразвитая система подготовки учетных кадров, выходящая далеко за пределы национальных границ.

- континентальная, или европейская, модель. Эта модель объединяет Германию, Италию, Бельгию, Швейцарию и др. Основными ее чертами являются сильное воздействие законодательства на регулирование учета, тесная

связь учета и налогообложения, ориентация на государственные нужды, более слабое развитие профессиональных организаций, выполняющих консультационную роль.

- латиноамериканская модель. По этой модели работают Бразилия, Аргентина, Чили, Перу и др. страны, для которых характерны высокие темпы инфляции и государственное регулирование многих учетных вопросов.

- прочие модели, применяемые в других странах.

В теме представлены следующие системы учета зарубежных стран.

Система учета США (в нашей стране известна как GAAP), или общепринятые учетные принципы, которые, по сути, выполняют роль учетных стандартов. Система GAAP включает документы неодинакового значения, издававшиеся различными организациями в разные годы (в течение более чем 50 лет), в силу чего при возникновении разночтений предпочтение отдается положениям. В системе GAAP выделяется четыре уровня документов.

Страны – члены ЕС рассматривают использование международных стандартов как путь гармонизации, который должен оставлять простор для развития национальных учетных систем и вместе с тем обеспечивать сопоставимость и взаимную увязку различных методологий. В Европейском Сообществе были разработаны и приняты несколько Директив, посвященных вопросам отчетности и аудита. После утверждения их Европейским парламентом государства – члены ЕС должны инкорпорировать их в свое законодательство.

В Европе действуют профессиональные учетные организации, одной из которых является Европейская Федерация бухгалтеров (Federation des Experts Comptables Europeens – FEE). С целью гармонизации учета проводятся ежегодные форумы бухгалтеров и аудиторов в различных европейских странах. Великобритания имеет старейшие профессиональные бухгалтерские организации, созданные еще в 19 веке, такие, как Институт дипломированных бухгалтеров Шотландии, Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса, основанный по указу королевы в 1894 году. Эти организации обладают давним опытом регулирования бухгалтерского учета и разработки собственных национальных бухгалтерских стандартов, к которым данные организации приступили еще до появления первого МСФО. Они являются независимыми, не подчинены никаким государственным органам и ведут активную работу по развитию методологии учета и отчетности, подготовки аудиторских кадров.

Несомненно, большое влияние на систему британского бухгалтерского учета оказали директивы ЕС, повлекшие за собой необходимость внесения изменений в законодательство. В связи, с чем и был принят Закон о компаниях в 1989г. (пришедший на смену действовавшему ранее Закону о компаниях, 1985г.), в котором не только содержатся требования к отчетности компаний, но и закреплены многие концептуальные вопросы учета. Однако, несмотря на то, что названия многих британских и международных стандартов схожи и в них рассматриваются общие проблемы, их решение осуществляется по-разному.

До настоящего времени расхождения между британскими и международными стандартами сохранялись, в частности, по вопросам учета и оценки основных средств, инвестиций, финансовых инструментов, расходов на научно-исследовательские работы, материально-производственных запасов, пенсионных отчислений и составления консолидированной отчетности.

Система регулирования бухгалтерского учета и аудита во Франции существенно отличается от англосаксонской модели.

Фундаментом системы учета и аудита во Франции служит Коммерческий кодекс, законодательно закрепляющий необходимость ведения бухгалтерского учета и предоставления отчетности. Ключевым звеном этой системы является Национальный бухгалтерский кодекс. Этот основополагающий документ содержит более 400 страниц и включает единый план счетов бухгалтерского учета. Кодекс во Франции выполняет те же функции, что стандарты в Великобритании, его задачи тесно связаны с задачами национальной статистики и налогообложения.

Германия имеет давние традиции бухгалтерского дела, оказавшие влияние на формирование учета в дореволюционной России. Законодательной основой учета и отчетности в Германии является Торговый кодекс, который наряду с другими вопросами регулирует вопросы составления отчетности; в нем детально рассматриваются правила, касающиеся содержания и составления баланса и отчета о прибылях и убытках. В Германии действует единый план счетов, на основе которого разработаны отраслевые планы для промышленности, торговли, организаций финансовой сферы с Законом-директивой о составлении отчетности.

Огромное влияние на учет и отчетность в Германии оказывает налоговое законодательство, практически запрещающее пользование налоговыми льготами, если они не нашли отражения в бухгалтерском учете.

В связи с отсутствием в Германии официально сформулированных общепринятых бухгалтерских принципов многие спорные вопросы отчетности и учетных данных решаются в суде.

В немецком законодательстве гораздо большее внимание уделяется информации о деятельности компаний, то есть отчетности, чем организации учета.

Италия по праву считается родиной бухгалтерского учета, так как Лука Пачоли еще в XV веке сформулировал принцип двойной записи. Законодательной основой итальянской системы учета является Гражданский кодекс, а также указы Президента Республики и приказы Министерства финансов, содержащие, в том числе рекомендации профессиональных организаций.

В Нидерландах, как и в Великобритании на бухгалтерский учет и отчетность большое внимание оказали законодательство о компаниях и профессиональные организации, а не налоговое законодательство или требования фондового рынка.

Налоговое законодательство, как и требования фондовой биржи, оказывает лишь косвенное влияние на бухгалтерский учет в Нидерландах.

Современные международные процессы регулирования бухгалтерского учета и отчетности характеризуются все более широким распространением МСФО.

В последние годы отличается рост числа использующих МСФО в своей практике европейских компаний, руководство которых считает свой уровень знания МСФО достаточно высоким. Одновременно треть компаний либо полностью используют в своей системе GAAP США, либо осуществляет трансформацию отчетности в эту систему, хотя отличает, что полного знания американских учетных стандартов достичь достаточно сложно без помощи внешних экспертов. Если по каким-либо причинам МСФО не займут приоритетного положения, GAAP США могут сделать это де-факто. Такие процессы вызовут трудности финансового характера, обусловленные невозможностью выдачи грантов, ранее выделявшихся Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности американским организациям. Вместе с тем признается преимущество GAAP США перед МСФО, поскольку использование первых облегчает доступ к международным финансовым рынкам. Именно мощь американского финансового рынка и влияние Комиссии по ценным бумагам и биржам отдают компании «во власть» американских стандартов учета.

Процесс унификации систем бухгалтерского учета в различных странах заключается в обеспечении прозрачности отчетности и отражении реальной экономической ситуации в компании, что позволит пользователям отчетности принимать правильные экономические решения. Однако любые изменения системы учета являются дорогостоящими и требуют больших временных затрат, в связи с чем должны быть очевидны сопоставимые экономические выгоды такой унификации.

Поскольку заинтересованность и активность США в этом процессе высока, не исключено возможное объединение МСФО и GAAP США в общую систему стандартов. Возможно, в этих условиях международные рынки капитала, инвесторы и другие пользователи информации будут рассматривать отступления от МСФО как неприемлемые. При этом внедрение МСФО в конкретной стране вызовет корректировку национального законодательства, национальных учетных норм и правил. Хотя это потребует значительных усилий и средств, улучшение качества представляемой отчетной информации приведет к экономии ресурсов, устранению двойной нагрузки на компании, которые сейчас вынуждены составлять отчетность в системе национальных стандартов и МСФО, будет способствовать принятию более эффективных управленческих решений.

Все большую роль в регулировании бухгалтерского учета и отчетности в настоящее время играют международные профессиональные организации. Наиболее авторитетными международными организациями в области бухгалтерского учета является Международная федерация бухгалтеров и

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности – независимый орган, целью которого является унификация принципов бухгалтерского учета, используемых компаниями во всем мире для составления финансовой отчетности.

В настоящее время одной из наиболее актуальных проблем является сопоставимость и достоверность отчетных данных о деятельности компаний, что обуславливается интернационализацией хозяйственных связей, возросшими информационными потребностями и возможностями государств и отдельных бирж.

2. СОВЕТ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Под международной системой финансовой отчетности следует понимать систему подготовки финансовой отчетности в соответствии со стандартами Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета IASC (International Accounting Standard Committee).

Общие принципы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности изложены в системе документов под единым названием «Международные стандарты бухгалтерского учета» (International Accounting Standard – IAS). В экономической литературе принят также перевод – «Международные стандарты финансовой отчетности» (МСФО).

В международных стандартах бухгалтерского учета нашли свое отражение все важнейшие вопросы бухгалтерского учета: учетные политики компаний, оценка материально-производственных запасов, консолидированная финансовая отчетность, учет амортизационных отчислений, налогообложение и др. В каждом стандарте излагаются принципы, которые могут последовательно применяться в различных странах.

Достоверность информации в финансовой отчетности достигается в том случае, если эта отчетность составлена в соответствии со стандартами и их официальной интерпретацией.

Понятием «Международные стандарты финансовой отчетности» объединена совокупность разделов: Предисловие к положениям МСФО, Принципы (концепция подготовки и представления финансовой отчетности, стандарты, разъяснения к ним. Все эти документы взаимосвязаны, образуют единую систему и не могут применяться по отдельности. Вместе с тем каждый документ – элемент системы имеет свое назначение.

В предисловии к положениям МСФО кратко излагаются цели и порядок деятельности Комитета по МСФО, а также разъясняется порядок применения международных стандартов.

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности определяют основы подготовки и представления финансовой отчетности для внешних

пользователей. В них рассмотрены такие вопросы, как цели финансовой отчетности, качественные характеристики, определяющие полезность отчетной информации, определения, порядок признания и измерения элементов финансовой отчетности, понятие капитала и поддержание капитала.

МСФО представляют собой систему принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности. Ни комитет по МСФО, ни профессиональные бухгалтерские организации не имеют полномочий требовать повсеместного соблюдения МСФО. Эти стандарты применяются в силу признания различными регулирующими организациями по всему миру важности гармонизации правил составления финансовой отчетности, поддержки ими деятельности Комитета по МСФО, а также профессиональной убежденности бухгалтеров, аудиторов, финансовых менеджеров и др. Стандарты предназначены для подготовки финансовой отчетности, пользователи которой полагаются на нее, как на основной источник финансовой информации о компании.

Разъяснения МСФО подготавливаются Постоянным комитетом по разъяснениям и принимаются Правлением Комитета по МСФО. В них толкуются положения стандартов, содержащие неоднозначные или неясные решения. Они обеспечивают единообразное применение стандартов и повышение сопоставимости финансовой отчетности, подготавливаемой на основе МСФО.

Кроме названных документов, в последние годы в книгу «МСФО», которую Комитет по МСФО ежегодно переиздает, вместе со стандартами включаются: изменения, внесенные в издание, введение, устав Комитета по МСФО, словарь терминов, история МСФО и алфавитно-предметный указатель. Эти материалы не являются частью системы МСФО, они предназначены для того, чтобы помочь пользователям понять и использовать стандарты, то есть носят справочный характер.

Система МСФО предназначена для составления финансовой отчетности любых торговых, производственных и иных коммерческих компаний независимо от вида деятельности, отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы. Она пригодна для использования, как в частном, так и в государственном секторе.

Стандарты могут использовать и некоммерческие организации, основной целью деятельности которых не является извлечение прибыли, и которые не распределяют полученную прибыль между участниками.

3. ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ И СТАТУС КОНЦЕПЦИИ МСФО

Концепция МСФО определяет основополагающие положения в отношении подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. Она предназначена для того, чтобы:

- помогать Правлению КМСФО в разработке будущих Международных стандартов финансовой отчетности и в пересмотре уже существующих Международных стандартов финансовой отчетности;

- 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;

- помогать национальным органам стандартизации в разработке национальных стандартов;

- 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;

- помогать аудиторам формировать мнение о соответствии или несоответствии финансовой отчетности Международным стандартам финансовой отчетности;

- помогать пользователям финансовой отчетности, составленных в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, в интерпретации, содержащейся в них информации;

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

Концепция МСФО не является Международным стандартом финансовой отчетности и в силу этого не устанавливает стандарты ни по какому конкретному вопросу оценки или раскрытия информации. Ничто в этом документе не подменяет какой-либо конкретный Международный стандарт финансовой отчетности.

Правление МСФО 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.

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

В Концепции подготовки и представления финансовой отчетности по международным стандартам рассматриваются следующие вопросы:

- цели финансовой отчетности;
- качественные характеристики, определяющие полезность информации, содержащейся в финансовой отчетности;
- определение, признание и измерение элементов, составляющих финансовую отчетность; и
- понятия капитала и поддержания капитала.

Данный документ касается финансовой отчетности общего назначения (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.

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.

Настоящий документ применим в отношении финансовой отчетности всех отчитывающихся торговых, производственных и иных коммерческих компаний, будь то в общественном или частном секторе. Отчитывающаяся компания – это компания, финансовая отчетность которой служит ее пользователям в качестве основного источника финансовой информации о ее деятельности. Пользователи и их информационные потребности.

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:

- 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.

- 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.

- заимодавцы. Заимодавцев интересует информация, позволяющая им определить, будет ли заем и причитающиеся проценты выплачены в срок.

- 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.

- покупатели. Покупателей интересует информация о стабильности компании, особенно, когда они имеют с ней долгосрочные отношения или зависят от нее.

- 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.

- 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.

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.

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.

4. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ МСФО

Финансовая отчетность составляется и представляется для внешних пользователей многими компаниями во всем мире. Несмотря на то, что формы финансовой отчетности могут показаться одинаковыми в различных странах, между ними 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 различия привели к возникновению и использованию разных определений элементов финансовой отчетности, таких как активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Это также привело к использованию различных критериев для признания статей в финансовой отчетности в предпочтении, отдаваемом различным системам измерения.

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности 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.

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

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

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.

Информация о результатах деятельности компании требуется для оценки потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые она вероятно будет контролировать в будущем.

Информация относительно изменений в финансовом положении компании полезна для оценки инвестиционной, финансовой и операционной деятельности в течение отчетного периода.

Составные части финансовой отчетности взаимосвязаны, т.к. отражают разные аспекты одних и тех же операций и событий (рис. 1).

Каждая форма отчетности представляет информацию, отличающуюся от других, но ни одна из них не дает всей информации, необходимой для конкретных нужд пользователей.

Для того чтобы выполнять 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. Финансовая отчетность 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, существенном сокращении масштабов своей деятельности. Если такое намерение или необходимость существует, финансовая отчетность должна составляться на другой основе и применяемая основа должна раскрываться.

Понятность. Основным качеством информации 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 информации 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.



Рис. 1. Состав финансовой отчетности

Уместность. 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.

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.

Существенность. На уместность информации серьезное влияние оказывает ее характер и существенность. Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могли 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.

Надежность. 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. Следовательно, надежность информации обеспечивает ее правдивое представление.

Преобладание сущности над формой. 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 с 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.

Нейтральность. 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. Составители финансовой отчетности 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. 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. Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды для того, чтобы определять тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности, 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 аналогичных операций и других событий должны осуществляться по методологии, единой для всей

компании и на протяжении ее существования, равно как для разных компаний.

Своевременность. 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. Соотношение между выгодами и затратами – это скорее принципиальное ограничение, а не качественная характеристика. Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение.

Баланс между качественными характеристиками. На практике часто необходимо равновесие или компромисс между качественными характеристиками. Цель состоит в том, чтоб достичь соответствующего соотношения между характеристиками, выполнения основного предназначения финансовой отчетности.

Достоверное и объективное представление. 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. Однако можно считать, что применение основных качественных характеристик и соответствующих бухгалтерских стандартов обеспечивают составление финансовой отчетности, которая отвечает определению достоверной и объективной картины или беспристрастного представления подобной информации.

Выбор концепции поддержания капитала – ключевое решение в построении финансовой системы предприятия. В принципах подготовки и составления финансовой отчетности по МСФО предусмотрена возможность использования двух концепций поддержания капитала: финансовой и физической.

Финансовая концепция поддержания капитала состоит в том, что за отчетный период прибыль считается заработанной только в том случае, если стоимость чистых активов на конец периода превышает стоимость чистых активов на начало периода после перечислений собственникам.

Физическая концепция поддержания капитала заключается в том, что за отчетный период прибыль считается заработанной тогда, когда физическая производительность (или операционная способность) компании в конце отчетного периода превышает физическую производительность в начале

отчетного периода после вычета всех вкладов собственников и распределений между ними в течение отчетного периода.

Концепции поддержания капитала оказывают существенное влияние на систему аналитических показателей предприятия, поскольку, определяя стоимость элементов бухгалтерской отчетности, мы определяем достоверность того или иного аналитического показателя. Применяемая концепция поддержания капитала не скажется на показателях, основанных на дисконтировании денежных потоков, зато остальные показатели (отдача на вложенный капитал, период окупаемости инвестиционных проектов) будут существенно отличаться. Так как будет различаться прибыль, заработанная компанией.

Прежде чем выбрать определенную концепцию поддержания капитала, компании проводят серьезную аналитическую работу, которую схематично можно представить следующим образом (рис. 2).

Для того чтобы понять, какое влияние могут оказывать различные концепции поддержания капитала на финансовую отчетность, необходимо рассмотреть диапазон оценок, которые могут применяться для определения стоимости активов и обязательств бухгалтерского баланса. Принципы подготовки и составления финансовой отчетности по МСФО предусматривают четыре возможных подхода к оценке элементов финансовой отчетности:

Историческую стоимость – активы учитываются по величине денег и денежных эквивалентов, уплаченных при приобретении, или, иными словами, по справедливой стоимости на момент приобретения. Обязательства учитываются по величине выгоды, полученной взамен на обязательство на момент возникновения обязательства.

Текущую рыночную стоимость – активы учитываются по величине денежных средств или денежных эквивалентов, которая необходима, чтобы приобрести активы в настоящий момент. Обязательства учитываются по недисконтированной сумме денежных средств, которая необходима для погашения обязательств в настоящий момент времени.

Приведенную стоимость – активы оцениваются по приведенной стоимости чистых будущих входящих денежных потоков, которые будут созданы при использовании актива при обычных условиях ведения бизнеса. Обязательства оцениваются по приведенной стоимости чистых будущих исходящих денежных потоков, которые будут необходимы, чтобы выполнить обязательство.

Исторически так сложилось, что в российской системе бухгалтерского учета за основу оценки активов и обязательств принята историческая стоимость. Однако в мировой практике применение находят все указанные выше способы оценки активов и обязательств. Выбор того или иного способа оценки обусловлен стремлением к достоверному отражению стоимости активов и обязательств в бухгалтерском балансе, а также к достоверному отражению финансового результата за отчетный период. По своей сути финансовый результат за период есть ни что иное, как величина капитала, созданная за отчетный период. Таким образом, мы логически подошли к проблеме

применения того или иного подхода к оценке активов и обязательств в зависимости от применяемой компанией концепции сохранения капитала.

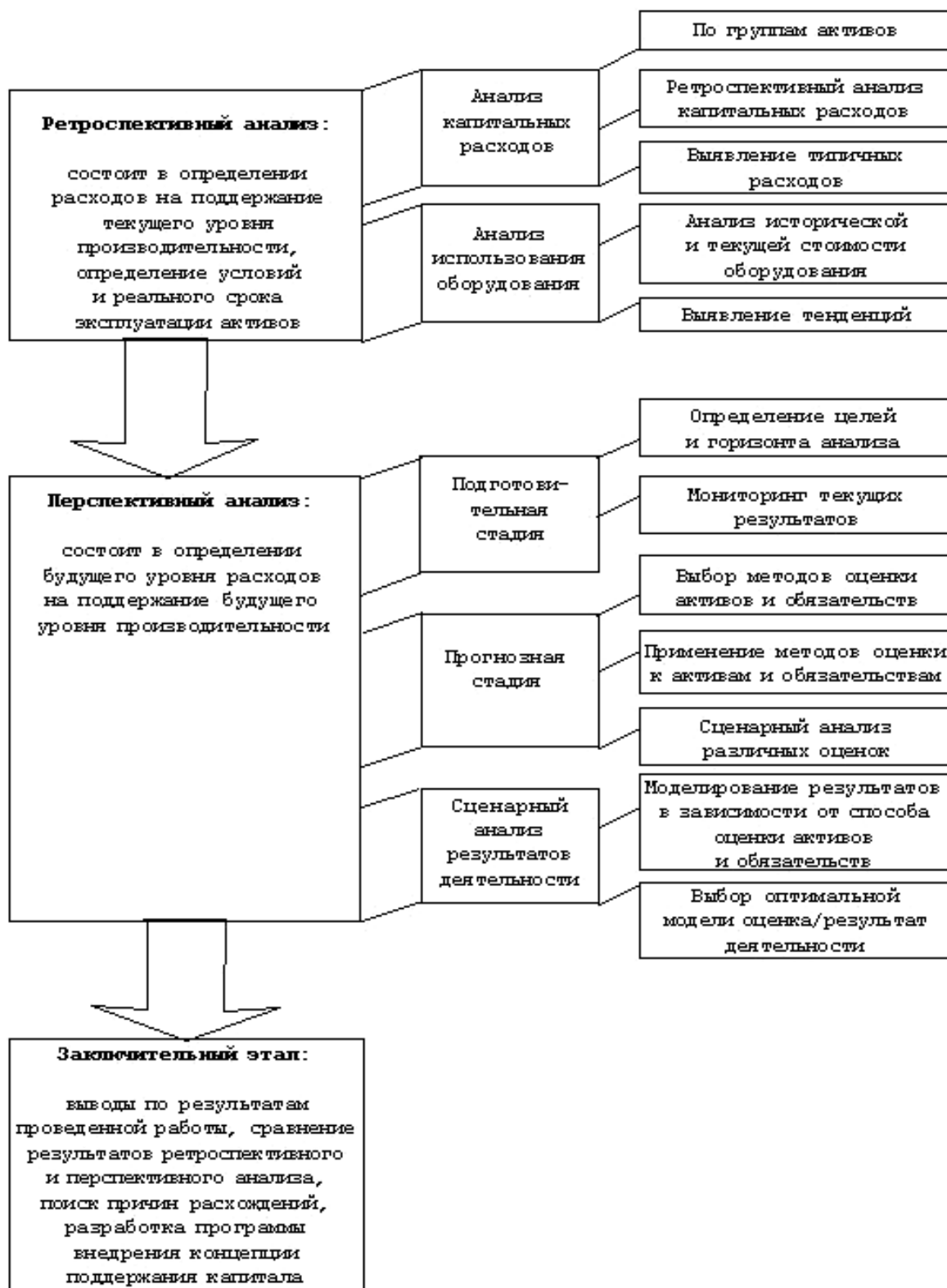


Рис. 2. Аналитические процедуры, предшествующие выбору концепции поддержания капитала

5. ВРЕМЕННЫЕ СЧЕТА (ДОХОДЫ И РАСХОДЫ)

Доходы – это увеличение экономических ресурсов либо путем притока или роста активов, либо путем уменьшения обязательств, в результате обычной деятельности субъекта. Например, реализация товаров, оказание услуг, или использование другими субъектами ресурсов субъекта, приносящих проценты, арендную плату, дивиденды или привилегии. Расходы – это уменьшение или другое расходование активов, либо возникновение задолженностей или же сочетание того и другого, вследствие поставки или производства товаров, оказания услуг или осуществления других видов деятельности. Другими словами, расходы - это затраты, на производство товаров и оказание услуг, понесенные в ходе получения доходов.

Признание – это процесс включения статьи в финансовые отчеты предприятия. Признание состоит в отражении задействованной суммы в итоговых показателях отчета.

Критерии признания, которым должны удовлетворять статьи доходов и расходов, таковы:

- статья имеет соответствующую основу для измерения и возможность произвести разумную оценку задействованной суммы;
- для статей, задействованных в получении или оттоке будущих экономических выгод, существует вероятность того, что такие выгоды будут получены или уступлены.

Четыре критерия признания: определение, оценка, своевременность, достоверность. Один из основных критериев признания доходов от продажи товаров, – передал ли продавец покупателю значительные риски и вознаграждения от права собственности на проданные товары. Если продавец сохраняет за собой право собственности, то, как правило, эту сделку нельзя признать как продажу. При определении передачи покупателю значительных рисков, связанных с правом собственности, необходимо рассмотреть: закончена ли операция, сохраняет ли продавец за собой любой контроль над переданными товарами в той степени, которая, как правило, ассоциируется с правом собственности.

Доход лучше всего измеряется ценой обмена продукции или услуг предприятия. Эта цена представляет собой денежный эквивалент или текущую дисконтированную стоимость прав на деньги, которые должны быть окончательно получены в результате операции. Во многих случаях эта величина представляет собой просто цену, установленную договором.

Утверждение, что доходы должны быть измерены текущей стоимостью денег или денежного эквивалента, предполагает, что все возвраты, торговые скидки и другие уменьшения предъявленной цены должны вычитаться из дохода. Они должны рассматриваться как уменьшение доходов (уменьшение предъявленной цены), а не как расходы, хотя на первый взгляд такая трактовка

может показаться неочевидной. МСФО 18: выручка от продажи товаров должна признаваться, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

- компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары;
- компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию; и
- понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

Возможны следующие моменты признания доходов:

- доход, признанный при передаче (момент продажи);
- доход, признанный после передачи;
- доход, признанный до передачи.

Условия для признания дохода – выполнение договора и возможность получения выручки – обычно выполняются в момент передачи товаров или услуг. Так, доход от продажи продуктов обычно признается в день продажи, то есть в тот день, когда продукт вручается клиенту. Доход от оказанных услуг признается тогда, когда услуги были выполнены. Это так называемый метод момента продажи.

Некоторые сделки не подходят для признания дохода по методу момента продажи, потому что один из двух критериев не удовлетворен. Например, доход от контрактных соглашений, разрешающих другим пользоваться активами компании (доходы от аренды, процентов, арендных взносов и отчислений) признается в течение времени контракта или использования актива.

При некоторых обстоятельствах критерии признания доходов не удовлетворяются и после того, как товар или услуга были доставлены клиенту. При определении такого вида дохода используют один из следующих методов: продажа с правом возврата, метод продаж в рассрочку, метод возмещения издержек.

В некоторых случаях процесс получения доходов является долгим и продолжается в течение нескольких отчетных периодов.

Если строитель (продавец) будет ожидать завершения строительства для того, чтобы признать доход, информация по доходам и расходам, включенным в финансовые отчеты, будет надежной, но несвоевременной. В такой ситуации, обычно, стоит поступиться надежностью для того, чтобы гарантировать своевременную информацию о доходах и потоках наличности.

Расходы, напрямую относящиеся к реализации услуг можно классифицировать следующим образом:

- первоначальные прямые издержки – это издержки, напрямую связанные с переговорами и осуществлением операций по предоставлению услуг. Такие

издержки включают комиссионные, гонорары за юридические услуги, компенсации торговым агентам кроме комиссионных, компенсаций персоналу, не участвующему в продаже, относящихся к ведению переговоров и осуществлению операций по предоставлению услуг.

- дополнительные прямые издержки - это издержки, связанные с реализацией услуг. Например, стоимость запасных частей, а также труда по услугам, не включенным в контракт по оказанию услуг.

В конце отчетного периода счета доходов и расходов закрываются, определяется финансовый результат, который находит отражение в отчетности.

6. БАЛАНС И ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Баланс (франц. *balance* – весы) – количественное соотношение, состоящее из двух частей, которые должны быть равны друг другу, так как представляют поступление и расходование одного и того же количества денег, товара. Баланс по МСФО представляет собой равенство элементов финансовой отчетности: Активы = Пассивы или Активы = Капитал + Обязательства. Суммы из обеих частей уравнения совпадают, потому что они описывают одни и те же объекты, но с двух разных точек зрения. Активы – ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем. Обязательства – текущая задолженность компании, урегулирование которой приведет к оттоку активов. Капитал – часть активов компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств. Сущность баланса (как метода) состоит в том, что данные о стоимости имущества хозяйствующего субъекта на интересующую дату группируются определенным образом, позволяющим провести финансовый анализ и получить прогнозы на будущее. При составлении бухгалтерского баланса согласно МСФО обособлен но нужно показать:

- основные средства;
- нематериальные активы- финансовые активы;
- инвестиции, учтенные по методу долевого участия;
- запасы;
- торговую и прочую дебиторскую задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;
- налоговые обязательства;
- резервы;
- долгосрочные процентные обязательства;
- торговую и прочую кредиторскую задолженность;
- собственный капитал и т. д.

В основном, статьи баланса по традиции следуют друг за другом в порядке ликвидности. Правильное составление бухгалтерского баланса предполагает: Полный охват показателей и результатов деятельности компании. Надлежащую

группировку хозяйственных процессов в соответствии с природой того или иного процесса. Правильное отображение операций, которое позволит определить не только финансовое состояние компании, но и его финансовый результат. Виды бухгалтерских балансов. Существует множество различных видов бухгалтерских балансов, которые классифицируются по различным признакам, в зависимости от назначения, содержания и порядка составления. По способу формирования: сальдовый баланс характеризует в денежной оценке имущество хозяйствующего субъекта и источники образования имущества по состоянию на определённую дату.

Баланс составляется бухгалтерией компании путём подсчёта остатков (сальдо) по счетам. Оборотный баланс помимо остатков средств и источников формирования имущества на начало и конец периода содержит данные об их движении за отчётный период. Оборотный баланс имеет большое значение как промежуточный рабочий документ, который используется при составлении вступительного, заключительного и ликвидационного балансов. По периодичности: вступительный (начальный) баланс – первый баланс, составляемый в начале деятельности компании. В активе отражается состав имущества компании (обычно представленный в виде взносов участников), а в пассиве – источники его возникновения, заключительный баланс – отчётный документ о производственно-финансовой деятельности компании за определённый период времени. Годовой бухгалтерский баланс – заключительный баланс, который является завершением отчётного года и служит обоснованием для открытия счетов в новом отчётном году.

Промежуточный бухгалтерский баланс предоставляется за период более короткий, чем полный отчётный год, и обычно является сокращённой формой обычного отчёта, хотя большинство стандартов не запрещают предоставлять промежуточный баланс в полном объёме. Санируемые балансы составляются в ситуации, когда компания находится на пороге банкротства. Ликвидационные балансы составляются для характеристики имущественного состояния компании при прекращении деятельности как юридического лица.

По степени готовности: предварительный (провизорный) баланс – бухгалтерский баланс, составляемый заранее на конец отчётного периода с учётом ожидаемых изменений в составе имущества компании, заключительный баланс – отчётный документ о производственно-финансовой деятельности компании за определённый период времени.

По уровню консолидации: единый бухгалтерский баланс отражает деятельность одной компании, консолидированный (сводный) баланс – сводный отчет о деятельности и финансовых результатах материнского и дочерних обществ в целом. Из консолидированного баланса исключается взаимный оборот дочерних компаний, разделительный баланс составляется при разделении одного хозяйствующего субъекта на несколько юридических лиц или при выделении из единого баланса некоторой доли капитала для образования новой организации. Разделительный баланс должен содержать

положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица.

По признаку источника составления: инвентарные балансы составляются на основании инвентарной ведомости имущества, информации о средствах в расчетах, обязательств, книжный баланс строится по данным бухгалтерского учёта без проверки книжных записей путем инвентаризации. Таким образом, баланс по МСФО это равенство элементов финансовой отчетности, а также баланс между ее качественными характеристиками.

Отчет о движении денежных средств (МСФО 7) является четвертым основным финансовым отчетом. Цель отчета заключается в предоставлении информации о денежных поступлениях и денежных выплатах организации за период.

В качестве показателей отчета о движении денежных средств, как правило, используется информация о денежных средствах и их эквивалентах. Денежные эквиваленты представляют собой высоко ликвидные инвестиции со сроком погашения менее 3х месяцев.

В отчете о движении денежных средств денежные поступления и денежные выплаты отражаются в разрезе следующих классификационных групп:

- операционная деятельность или обычный вид деятельности, в рамках которой учитываются доходы и расходы компании при определении финансового результата от продажи товаров, работ;
- инвестиционная деятельность, в рамках которой учитываются приобретение и реализация инвестиций и долгосрочных активов и предоставление кредитов, и расчет по ним;
- финансовая деятельность, в рамках которой учитываются получение денежных средств от выпуска долговых инструментов и погашение заемных средств.

Таким образом, операционная деятельность включает: денежные поступления (от продажи товаров и работ), денежные выплаты (поставщикам товаров, работникам, по налогам, по другим расходам). Инвестиционная деятельность включает: денежные поступления (от продажи основных средств и других долгосрочных активов), денежные выплаты (на покупку основных средств, на покупку ценных бумаг других компаний, на предоставление кредитов). Финансовая деятельность включает: денежные поступления (от продажи собственных акций, от выпуска собственных облигаций и векселей), денежные выплаты (акционерам – дивиденды, на выкуп собственных обыкновенных акций).

Операции, не связанные с использованием денежных средств (конвертация ценных бумаг и приобретение активов в обмен на облигации или акции), должны исключаться из отчета о движении денежных средств и раскрываться отдельно в нижней части отчета о движении денежных средств или в приложении к финансовой отчетности.

Информацию, для составления отчета о движении денежных средств можно получить из: бухгалтерского баланса за соответствующий период, отчета о прибылях и убытках за текущий период и других источников.

Показатели операционной деятельности, отраженные по методу начисления, следует пересчитать в показатели по кассовому методу. Такой пересчет можно осуществить с использованием косвенного или прямого метода.

Информация об экономических ресурсах компании, ее способности в прошлом преобразовывать эти ресурсы полезна для прогнозирования ее способности создавать денежные средства и их эквиваленты в будущем.

7. СИТУАЦИОННЫЕ ЗАДАЧИ

Задача № 1

Компания «Альфа» занимается оптовой продажей мясных полуфабрикатов. На 01.11.04 г. компания имеет следующие остатки.

Таблица 1

Баланс на начало			
Актив		Обязательства	
Наименование	Сумма, \$ США	Наименование	Сумма, \$ США
Текущие активы	16000	Краткосрочные обязательства	2000
Товары	12900	Счета к оплате	1500
Касса	3100	Начислено жалования	500
Внеоборотные активы	1000	Итого обязательства	2000
Холодильное оборудование	1200	Капитал	15000
Амортизация	200	Уставный капитал	15000
Итого активов	17000	Итого обязательства + капитал	17000

За месяц произошли следующие хозяйственные операции:

- 1) приобретен страховой полис 01.11.04 г. на случай кражи товаров за 600 \$ на полгода;
- 2) приобретены морозильные установки на общую сумму 700 \$;
- 3) получен аванс от компании «Альтаир» в счет предстоящих поставок товаров в сумме 5700 \$;
- 4) приобретены мясные полуфабрикаты для перепродажи на 2000 \$;
- 5) оплачены приобретенные товары (2000 \$);

- 6) оплачены транспортные расходы в сумме 70 \$;
- 7) оплачены посреднические расходы в сумме 30 \$;
- 8) начислено жалование работникам за ноябрь 2004 года – 600 \$;
- 9) погашена задолженность перед работниками компании в полном объеме.

Примечание

- 1) фактическая продажа товаров в текущем месяце составила 9000 \$;
- 2) на конец ноября остался запас товаров на сумму 7900 \$;
- 3) в конце месяца признаны расходы по страхованию за ноябрь в сумме 100 \$;
- 4) ставка отчислений на амортизацию оборудования в ноябре установлена в размере 2% от стоимости.

Таблица 2

Журнал хронологической записи

Корреспондирующие счета	Дебет	Кредит
Предоплата страхового полиса Касса	600	600
Холодильное оборудование Касса	700	700
Касса Авансы полученные	5700	5700
Товары Счета к оплате	2000	2000
Счета к оплате Касса	2000	2000
Транспортные расходы Касса	70	70
Посреднические расходы Касса	30	30
Расхода на жалование Начислено жалования	600	600
Начислено жалования Касса	1100	1100

Таблица 3

Корректирующие записи

Корреспондирующие счета	Дебет	Кредит
Авансы полученные Продажи	5700	5700
Счета к получению Продажи	3300	3300

Окончание таблицы 3

Корреспондирующие счета	Дебет	Кредит
Расходы товаров Товары	7000	7000
Расходы по страхованию Предоплата страхового полиса	100	100
Расходы по амортизации Амортизация	24	24

Таблица 4

Баланс

Актив		Обязательства	
Наименование	Сумма, \$ США	Наименование	Сумма, \$ США
Текущие активы	16000	Краткосрочные обязательства	1500
Товары	7900	Счета к оплате	1500
Касса	4300		
Предоплата страх. Полиса	500		
Счета к получению	3300		
Внеоборотные активы	1676	Итого обязательства	1500
Холодильное оборудование Амортизация	1900	Капитал	16176
	224	Уставный капитал	15000
		Прибыль	1176
Итого активов	17676	Итого обязательства + капитал	17676

Рабочий лист

№ п/п	Наименование счета	Пробный баланс		Корректирующие записи		Скоррект. пробный баланс		Отчет о прибылях и убытках		Баланс	
		Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
1	Касса	4300				4300				4300	
2	Товары	14900			7000	7900				7900	
3	Оборудование	1900				1900				1900	
4	Предоплата страх. полиса	600			100	500				500	
5	Счета к оплате		1500				1500				1500
7	Уставный капитал		15000				15000				15000
8	Авансы полученные		5700	5700							
9	Транспортные расходы	70				70		70			
10	Посреднические расходы	30				30		30			
11	Расходы на жалование	600				600		600			
12	Амортизация		200		24		224				224
	Итого	22400	22400								

Окончание таблицы 5

№ п/п	Наименование счета	Пробный баланс		Корректиру- ющие записи		Скоррект. пробный баланс		Отчет о прибылях и убытках		Баланс	
		Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
13	Прода- жи				9000		9000		9000		
14	Счета к получе- нию			3300		3300				3300	
15	Расхо- ды това- ров			7000		7000		7000			
16	Расход ы по страхо- ванию			100		100		100			
17	Расход ы по аморти- зации			24		24		24			
18	Итого			16124	16124	25724	25724	7824	9000		
19	Финан- совый резу- льтат							1176			1176
20	Итого							9000	9000	17900	17900

Таблица 6

Баланс на 01.12.04 г.

Показатели	Сумма, \$ США		
	Чистая	Общая	Итоговая
Текущие активы			16000
Товары		7900	
Касса		4300	
Предоплата страх. полиса		500	
Счета к получению		3300	
Внеоборотные активы			1676
Холодильное оборудование	1900		
Амортизация	224		

Окончание таблицы 6

Показатели	Сумма, \$ США		
	Чистая	Общая	Итоговая
Обязательства			1500
Счета к оплате		1500	
Сумма чистых активов			16176
Финансирование за счет:			
Уставный капитал			15000
Прибыль			1176
			16176

Таблица 7

Отчет о прибылях и убытках

Показатели	Сумма, \$ США	
	Чистая	Общая
Продажи		9000
Себестоимость товаров		(7000)
Валовый доход		2000
Операционный расход		(824)
Расходы по реализации	(100)	
Административные расходы	(724)	
Прибыль от основной деятельности		1176

Задача № 2

Таблица 8

Баланс на 01.04.04 г.

Актив	Сумма, \$ США	Пассив	Сумма, \$ США
Оборудование	600	Уставный капитал	2400
Расчетный счет	1300	Краткосрочные обязательства:	400
Касса	100	счета к оплате	200
Товары	1000	авансы полученные	200
Итого:	3000	Итого:	3000

Условия

Компания «Мегаполис» приступила к хозяйственной деятельности 01.01.04 г. В таблице 1 представлены остатки по счетам на 01.04.04 г. За апрель 2004г. Произошли следующие хозяйственные операции:

1. Приобретены материалы на сумму 300 \$ США.
2. Оплачен счет транспортной организации за доставку товаров на сумму 80 \$ США.
3. Получен от арендатора аванс за 3 месяца в сумме 900 \$ США.

4. Оплачены безналично приобретенные ранее материалы на сумму 300 \$ США.

5. Выдан аванс поставщику в счет предстоящей покупки материалов в сумме 500 \$ США (безналично).

6. Оплачены счета предыдущего месяца на сумму 200 \$ США, в том числе расходы на электроэнергию – 50 \$ США, а также за приобретенное ранее оборудование в кредит – 150 \$ США.

7. Приобретен страховой полис на случай пожара за 450 \$ США. Срок действия полиса до 31.12.04 г.

8. Получен аванс от покупателя в счет продажи товаров в сумме 500 \$ США.

9. 30.04.04 г. выплачена заработная плата, начисленная в начале месяца в сумме 300 \$ США.

Примечание

а) 31.04.04 г. по авансу арендатора компания «Мегаполис» «заработала» 1/3 от поступившей сумме;

б) 31.04.04 г. прошла 1/9 периода действия полиса страхования;

в) ставка отчислений на амортизацию основных средств в апреле 2004г. установлена в размере 2% от стоимости;

г) фактическая продажа товаров в текущем месяце составила 400 \$ США;

д) на конец апреля остался запас товаров на сумму 200 \$ США;

е) 05.04.04 г. начислена заработная плата в размере 300 \$ США;

ж) получены денежные средства с расчетного счета в кассу на оплату счетов прошлого месяца в сумме 200 \$ США.

Таблица 9

Журнал хронологической записи

Корреспондирующие счета	Дебет	Кредит
Материалы Счета к оплате	300	300
Транспортные расходы Касса	80	80
Касса	900	
Авансы полученные		900
Счета к оплате Расчетный счет	300	300
Авансы выданные Расчетный счет	500	500
Счета к оплате Касса	200	200
Предоплачен страховой полис Касса	450	450

Окончание таблицы 9

Корреспондирующие счета	Дебет	Кредит
Касса Авансы полученные	500	500
Начислена заработная плата Касса	300	300

Таблица 10

Корректирующие проводки:

а) авансы полученные доход от аренды	300	300
б) расходы по страхованию предоплачен страховой полис	50	50
в) расходы по амортизации амортизация	12	12
г) авансы полученные продажи	400	400
д) расход товаров товары	200	200
е) расходы на заработную плату начисленная заработная плата	300	300
ж) касса расчетный счет	200	200

Таблица 11

Рабочий лист

Наименование счета	Пробный баланс		Корректирую- щие записи		Скоррект. пробный баланс		Отчет о прибылях и убытках		Баланс	
	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
1. Расчетный счет	500			ж) 200	300				300	
2. Касса	470		ж) 200		670				670	
3. Авансы выданные	500				500				500	
4. Материалы	300				300				300	
5. Товары	1000			д) 200	800				800	
6. Оборудование	600				600				600	
7. Счета к оплате										
8. Начислена заработная плата	300			е) 300						

Наименование счета	Пробный баланс		Корректиру- ющие записи		Скоррект. пробный баланс		Отчет о прибылях и убытках		Баланс	
	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
9. Уставный капитал		2600				2600				2600
10. Авансы полученные		1600	а,г) 700			900				900
11. Предопла- ченный страховой полис	450			б) 50	400				400	
12. Транспорт- ные расходы	80				80		80			
	4200	4200								
13. Продажи				г) 400		400		400		
14. Расход товаров			д) 200		200		200			
15. Расход амортизации			в) 12		12		12			
16. Амортизация				в) 12		12				12
17. Доход от аренды				а) 300		300		300		
18. Расход по страхованию			б) 50		50		50			
19. Расходы на заработную плату			е) 300		300		300			
						421 2	421 2	642	700	
20. Финансо- вый результат									58	
									3570	

Таблица 12

Баланс

Активы	Сумма, \$ США	Пассивы	Сумма, \$ США
Текущие активы:	2970	Краткосрочные обязательства:	900
расчетный счет	300	авансы полученные	900
касса	670	Итого краткосрочные обязательства:	900
авансы полученные	500	Капитал:	2658

Окончание таблицы 12

Активы	Сумма, \$ США	Пассивы	Сумма, \$ США
материалы	300	уставный капитал	2600
товары	800	финансовый результат	58
предоплачен страховой полис	400		
ВОА:	588		
оборудование	600		
амортизация	12		
Итого активы:	3558	Итого капитал:	3558

Таблица 13

Баланс

Показатели	Сумма, \$ США		
	частная	общая	итоговая
1. Текущие активы:			2970
расчетный счет		300	
касса		670	
авансы полученные		500	
материалы		300	
товары		800	
предоплачен страховой полис		400	
2. ВОА:			588
оборудование	600		
Показатели	Сумма, \$ США		
	частная	общая	итоговая
амортизация	12	588	
3. Краткосрочные обязательства			900
4. Сумма чистых активов			2658
5. Финансирование за счет			
уставного капитала			2600
нераспределенная прибыль			58

Таблица 14

Отчет о прибылях и убытках

Показатели	Сумма, \$ США	
	частная	общая
1. Продажа		400
2. Себестоимость товаров		(200)
3. Валовой доход		200
4. Прочие доходы		300
5. Операционные расходы		(442)
расходы по реализации	80	
общие и административные расходы	362	
6. Прибыль от основной деятельности		58

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие / В.Ф.Палий. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 512 с.
2. Рожнова, О.В. Международные стандарты финансовой отчетности / О.В. Рожнова. – М.: Экзамен, 2010. – 36 с.
3. Стуков, С.А. Международные стандарты и гармонизация учета и отчетности / С.А.Стуков, И.С.Струков. – М.: Бухгалтерский учет, 2010. – 374 с.
4. Терехова, В.А. Международные стандарты финансовой отчетности / В.А. Терехова. – СПб.: Питер, 2009. – 204 с.
5. Гетьман, В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / В.Г. Гетьман, О.В. Рожнова. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 656 с.
6. Морозова Т.В. Международные стандарты учета: учебное пособие / Т.В. Морозова. – М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2012. – 178 с.
7. Лофиченко, Н.В. Особенности учета в торговле: учебное пособие / Н.В. Лофиченко. – Челябинск: Изд-во ЮУрГУ, 2010. – 209 с.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
1. Модели и системы бухгалтерского учета зарубежных стран.....	4
2. Совет по международным стандартам финансовой отчетности	9
3. Предназначение и статус концепции МСФО	11
4. Общие принципы функционирования системы МСФО	14
5. Временные счета (доходы и расходы)	21
6. Баланс и отчет о движении денежных	23
7. Ситуационные задачи	26
Библиографический список.....	36

Техн. редактор *А.В. Миних*

Издательский центр Южно-Уральского государственного университета

Подписано в печать 29.05.2014. Формат 60×84 1/16. Печать цифровая.
Усл. печ. л. 2,32. Тираж 50 экз. Заказ 683/546.

Отпечатано в типографии Издательского центра ЮУрГУ.
454080, г. Челябинск, пр. им. В.И. Ленина, 76.