

## Концепция составления и представления финансовой отчетности

### I. Предназначение Концепции

1. Концепция составления и представления финансовой отчетности разработана в соответствии с Законом Туркменистана «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности». Концепция определяет принципы, лежащие в основе составления и представления финансовой отчетности экономического субъекта (далее субъект) для внешних пользователей. Слово «принцип» используется для обозначения **«общего правила, принятого или объявленного как руководство к действию; согласованная позиция или основа поведения или практики»**.

2. Общее признание учетных принципов обычно зависит от того, насколько точно они отвечают трем критериям:

уместности;  
объективности;  
и осуществимости.

Принцип **уместен**, если информация имеет смысл и принесет пользу тем, кому необходимо что-то знать об определенном субъекте.

Принцип **объективен**, если на информацию не влияют личные мнения или оценки ее составителей. Объективность подразумевает надежность, проверяемость, соответствие действительности.

Принцип **осуществим**, если он может быть выполнен без чрезмерных сложностей или затрат.

3. Предназначение концепции:

служит **базой** для разработки новых стандартов и в пересмотре уже существующих;

способствует **гармонизации** учетной практики как за счет информирования заинтересованных сторон о подходах, используемых при разработке стандартов, тем самым, обеспечивая основу для сокращения числа альтернативных подходов к учетной интерпретации, так и за счет представления теоретических основ для подготовки стандартов финансовой отчетности;

помогает составителям, **в применении** стандартов в работе с темами, которым еще предстоит стать предметом будущих стандартов;

помогает аудиторам **в оценке соответствия или несоответствия** финансовой отчетности требованиям стандартов финансовой отчетности;

помогает пользователям **в интерпретации**, содержащейся в них информации.

## **II. Статус Концепции**

4. Концепция **не является** стандартом, однако играет значительную роль в процессе разработки стандартов и гармонизации подходов к составлению финансовой отчетности, т.е.

**не устанавливает** стандарты (правила) ни по какому конкретному вопросу оценки или раскрытия информации;

**не подменяет** какой-либо конкретный стандарт финансовой отчетности.

Если Концепция **вступает в противоречие** с каким-либо стандартом финансовой отчетности, тогда требования стандарта будут превалировать над требованиями Концепции.

Концепция применима ко всем видам стандартов финансовой отчетности, используемых в Туркменистане:

международных стандартов финансовой отчетности;

национальных стандартов финансовой отчетности для коммерческих предприятий;

национальных стандартов финансовой отчетности для государственных бюджетных учреждений;

национальных стандартов финансовой отчетности для малого и среднего бизнеса.

В соответствии с Законом Туркменистана «О бухгалтерском учёте и финансовой отчетности», национальные стандарты финансовой отчетности – стандарты, устанавливающие базовые принципы и общие правила ведения бухгалтерского учёта, составления и представления финансовой отчетности в Туркменистане, разработанные в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и утверждённые Министерством финансов Туркменистана.

Национальные стандарты финансовой отчетности по сравнению с международными стандартами финансовой отчетности имеют различия, которые прилагаются к каждому стандарту.

## **III. Составляющие Концепции**

5. Выделяются следующие составляющие Концепции:

цели составления финансовой отчетности;  
основополагающие допущения;  
качественные характеристики, определяющие полезность содержащейся в финансовой отчетности информации;  
определение элементов финансовой отчетности;  
критерии признания элементов финансовой отчетности;  
виды оценки элементов финансовой отчетности;  
понятие капитала и поддержание капитала.

6. Представляются следующие финансовые отчеты:  
отчёт о финансовом положении,  
отчёт о совокупной прибыли,  
отчёт об изменениях в капитале,  
отчёт о движении денежных средств,  
примечания, состоящие из краткого обзора основных принципов учетной политики и прочей пояснительной информации.

7. Кроме того, предоставления финансовой информации могут принимать следующие формы: письмо руководителя субъекта, сопровождающие таблицы в годовом отчете субъекта, проспекты эмиссии, отчёты, заполненные для подачи в различные государственные организации, выпуски новостей, прогнозы управленческого звена и описания влияния субъекта на социальную ситуацию или окружающую среду.

8. Концепция относится к финансовой отчетности общего назначения, в том числе консолидированной финансовой отчетности. Такая финансовая отчетность готовится и представляется не реже одного раза в год и направлена на удовлетворение общих информационных потребностей широкого круга пользователей.

Специальная финансовая отчетность, например, проспекты эмиссии и различные расчеты, подготовленные для целей налогообложения, не рассматриваются в этом документе.

Формы финансовой отчетности составляют часть процесса составления финансовой отчетности.

#### **IV. Пользователи и их информационные потребности**

9. При подготовке финансовой информации необходимо учитывать, кем и для каких целей она будет использоваться. Если финансовая информация, подготовленная субъектом, не отвечает этим требованиям, то она является сводом данных, непригодной для использования.

10. В качестве основных групп пользователей выделяются:

**инвесторы** – заинтересованы в оценке рентабельности субъекта, ее способности выплачивать дивиденды, оценке степени рискованности своих вложений для принятия решений о покупке - продаже акций;

**работники** - заинтересованы в стабильности субъекта, ее возможности погашать задолженность по заработной плате и пенсионным обязательствам;

**заимодавцы** - заинтересованы в способности субъекта выплачивать проценты и возвращать предоставленные займы и кредиты;

**поставщики и прочие торговые кредиторы** - интересуется возможность субъекта оплачивать свои счета;

**покупатели** - интересуется устойчивостью работы субъекта, особенно, когда они имеют с ней долгосрочные отношения или зависят от нее;

**государственные уполномоченные органы** - заинтересованы в распределении ресурсов и, таким образом, в деятельности предприятий, а также информация необходима для регулирования деятельности субъекта, определять налоговую политику, размер национального дохода и т.д.;

**общественность** – интересуется вклад субъекта в местную экономику и т.д. Финансовая отчетность может помочь общественности, предоставляя информацию о тенденциях и последних изменениях в благосостоянии субъекта и о диапазоне ее деятельности.

11. Хотя руководство субъекта является одним из основных пользователей финансовой отчетности, существует также много других потенциальных пользователей. Поэтому руководство должно брать на себя ответственность за предоставляемую субъектом финансовую информацию.

## **V. Цель и задача финансовой отчетности**

12. **Целью финансовой отчетности** – является обеспечение полезной информацией:

о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения субъекта;

об экономических ресурсах субъекта, требованиях на эти ресурсы и изменениях в ресурсах и требованиях;

для оценки будущего потока денежных средств.

Эта информация нужна широкому кругу пользователей **для принятия ими экономических решений.**

13. **Задачей финансовой отчетности** - является отражение текущего финансового положения предприятий и предшествующей деятельности, что позволяет пользователю финансовой отчетности принимать решения экономического характера.

## **Ограничения финансовой отчетности**

14. Используемая руководством субъекта финансовая отчетность имеет некоторые ограничения:

финансовая отчетность на момент ее подготовки отражает финансовые результаты прошедших событий, и хотя возможность ее использования для прогнозирования будущих событий существует, она является довольно ограниченной;

финансовая отчетность не отражает всю информацию, необходимую для принятия правильных управленческих решений.

Принимая во внимание два этих фактора, пользователь финансовой отчетности должен представлять себе основные принципы и положения, лежащие в ее основе.

### **Финансовое положение**

15. **Финансовое положение** субъекта зависит от:

имеющихся у нее экономических ресурсов;

финансовой структуры;

ликвидности;

платежеспособности;

способности адаптироваться к изменениям окружающей среды.

Информация о финансовом положении главным образом дается в отчете о финансовом положении (бухгалтерском балансе).

### **Результаты деятельности**

16. **Результаты деятельности** - информация, которая позволяет определить:

сумму,

своевременность,

и предсказуемость будущего потока денежных средств.

Отчет о совокупной прибыли позволяет пользователям определить степень риска неполучения данного потока денежных средств, т.е. она важна для формирования суждения об эффективности, с которой субъект мог бы использовать дополнительные ресурсы.

Информация о результатах деятельности субъекта приводится в основном в отчете о совокупной прибыли.

## **Изменения в финансовом положении**

17. **Информация об изменениях в капитале субъекта** - способствуют оценке инвестиционной, финансовой и основной деятельности субъекта за отчетный период. Эта информация обеспечивает пользователям основу для оценки способности субъекта создавать денежные средства и их эквиваленты и потребностей субъекта в использовании этих потоков денежных средств.

При построении отчета об изменениях в капитале под фондами могут пониматься разные категории, а именно: все финансовые ресурсы, оборотный капитал, ликвидные активы или денежные средства.

## **Примечания и дополнительные материалы**

18. Финансовая отчетность также содержит примечания, дополнительные материалы и другую информацию, о статьях баланса и отчета о совокупной прибыли, важную для удовлетворения нужд пользователей.

## **VI. Основопологающие допущения, лежащие в основе составления финансовой отчетности**

### **Основопологающие допущения:**

принцип начисления;  
принцип непрерывности.

### **Принцип начисления**

19. **Принцип начисления - результаты сделок и прочих событий признаются при их наступлении, а не при получении или выплате денежных средств и их эквивалентов, и учитываются в том отчетном периоде и отражаются в финансовой отчетности тех отчетных периодов, в которых они произошли.**

Финансовая отчетность, составленная по методу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, а также и об обязательствах и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые соответственно будут уплачены и получены в будущем. То есть, они обеспечивают информацией о прошлых операциях и прочих событиях, которая чрезвычайно важна для пользователей при принятии экономических решений. Финансовая отчетность составляется на основе метода начислений. Влияние операций и прочих событий учитывается тогда, когда они наступают, а не тогда, когда получены или выплачены денежные средства.

## Принцип непрерывности

20. **Принцип непрерывности** – допущение, что субъект функционирует и будет вести операции в обозримом будущем. То есть, предполагается, что у субъекта нет намерения, необходимости в ликвидации или в существенном сокращении масштабов деятельности; если такое намерение или необходимость существует, финансовая отчетность должна составляться на другой основе. А поскольку у субъекта нет намерения сокращать масштабы деятельности, то его активы будут отражаться по первоначальной стоимости без учёта ликвидационных расходов.

21. Активы оцениваются исходя из допущения непрерывности деятельности, не предполагающей совершения вынужденной реализации, которая могла бы привести к уменьшению их цены реализации.

Если же такое намерение (или необходимость) существует, то финансовая отчетность может составляться на иных основаниях, в таком случае информация о соответствующих основаниях подлежит раскрытию.

## VII. Качественные характеристики информации

22. Для того чтобы финансовая информация могла оказывать влияние на решение пользователей, необходимо ее **соответствие определенным характеристикам или желаемым качествам**. Требования к качеству информации можно классифицировать следующим образом:

**полезность** – возможность использования для принятия пользователями обоснованных экономических решений;

**уместность** – определяется ее способностью влиять на экономические решения пользователей, помогая им оценивать полученные результаты и прогнозировать будущие события. Информация уместна, если она:

**своевременна**, т.е. представлена в достаточно короткие сроки после окончания периода, к которому она относится;

**существенна**, т.е. отсутствие или неправильная оценка, которой приводит к иным решениям пользователей;

**ценная**, может представить возможность пользователям:

для прогнозирования тенденций будущего развития предприятий;

для оценки результатов деятельности предприятий;

**достоверность, надежность** – не содержать существенных ошибок или пристрастных оценок и правдиво отражать хозяйственную деятельность. Для этого информация должна обладать:

**правдивостью** – правдиво отражать экономическую реальность;

**преобладанием сущности над формой** – предусматривает отражение информации с точки зрения экономической сущности операции, а не ее юридической формы, которая может предполагать другую трактовку;

**нейтральностью** – означает, что она не содержит пристрастных оценок, т.е. беспристрастна по отношению к разным группам пользователей и не нацелена на получение заранее заданного результата. Пользователь отчетности должен придти к тому же выводу, что и составитель;

**осмотрительностью** – предполагает, что там, где невозможно точно определить какие данные следует занести в отчетность или невозможно точно определить сумму в денежном выражении, то с точки зрения пользователей финансовой отчетности лучше недооценить, чем переоценить уровень чистой прибыли и активов так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены. То есть, если возможен выбор между двумя или более оценками факта хозяйственной жизни, то в соответствии с концепцией осторожности следует остановиться на той, которая обеспечит наименьшую прибыль и/или наименьшую чистую стоимость;

**понятность** – информация должна быть понятной различным группам пользователей, обладать однозначностью, четкостью и отсутствием излишней детализации;

**сопоставимость** – информации предполагает возможность сравнения финансовой отчетности во времени (за несколько периодов) и в пространстве (с отчетностью других предприятий). Сопоставимость отчетности достигается в первую очередь постоянством и стабильностью применяемых методов учета.

### **VIII. Ограничения уместности и надежности**

23. Руководству субъекта необходимо найти баланс между относительными выгодами и своевременного представления отчетности и надежностью информации. В целях своевременного представления сведений бывает необходимо представить отчетность еще до того, как станут известными все аспекты операции, снижая, таким образом, надежность отчетных данных.

Напротив, если представление отчетности откладывается до выяснения всех аспектов, то информация может стать надежной, но не представлять ценности для тех, кто уже был вынужден принять решение. Поэтому рекомендуется найти оптимальное сочетание между этими двумя требованиями. При достижении баланса между уместностью и надежностью решающим становится фактор, наилучшим образом удовлетворяющий потребности пользователей.

24. Проблема определения целесообразности отражения информации в отчетности, исходя из соотношения стоимости такого отражения и значимости



(или пользы) данной информации на практике непростая, процесс соотнесения выгод и затрат требует профессиональной оценки.

**Затраты и выгоды** – выгоды от определенной информации должны быть больше, чем затраты на ее получение.

Понятно, что если затраты на подготовку информации для ее представления в отчетности будут чрезмерными, субъекты могут предпочесть не включать такую информацию в отчетность. Поэтому необходимо регламентировать понятия «существенности» и ценового «порога» соблюдением требований стандартов.

25. Финансовая отчетность часто характеризуется как гарантирующая «достоверный и объективный взгляд» на финансовое положение, совокупную прибыль и изменения в капитале субъекта. Обеспечение основных качественных характеристик и применение соответствующих стандартов обычно и дает требуемый результат: финансовая отчетность гарантирует «достоверный и объективный взгляд» при представлении такой информации.

**Баланс между качественными характеристиками** (особенности отрасли) – особенности работы некоторых отраслей (железная дорога, страхование и т.д.) требуют выборочных исключений в применении принципов финансовой отчетности, позволяющих использовать особую финансовую отчетность по специфическим пунктам, где имеют место уникальность отрасли. Соотношение между качественными характеристиками должно быть предметом профессиональной оценки бухгалтера и подчиняться задаче удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

**Достоверное и объективное представление** – представление беспристрастного финансового положения, совокупной прибыли и изменений в капитале субъекта.

## **IX. Элементы финансовой отчетности**

### **Элементы отчета о финансовом положении**

26. Элементы, непосредственно связанные с оценкой финансового положения, - это активы, обязательства и собственный капитал.

**Актив** - это ресурс, контролируемый субъектом, возникший в результате прошлых событий, от которых субъект ожидает получения экономической выгоды в будущем.

**Обязательство** - это настоящая обязанность, обусловленная прошлыми событиями, урегулирование которой приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

**Капитал** - это доля в активах субъекта после вычитания из них обязательств.

## **Активы**

### **Экономические выгоды**

27. Экономические выгоды, воплощенные в активе, реализуются путем его участия (прямого или косвенного) в получении субъектом денежных средств. А это возможно, если ресурсы являются:

денежными средствами или могут быть превращены в денежные средства; товарами, которые предполагается продать или получить за них денежные средства;

статьями, предполагаемыми для использования в будущей деятельности субъекта, приводящей к возникновению притока денежных средств.

### **Контроль**

28. Контроль – это концепция бухгалтерского учета, схожая с юридической концепцией собственности.

При определении существования актива наличие права собственности на объект не является решающим.

Объект может соответствовать определению актива, даже в отсутствие юридического контроля.

### **Результат прошлых событий**

29. Активы субъекта формируются в результате прошлых операций. Обычно активы приобретают, покупая или создавая их, хотя они могут быть получены и в результате других операций, в частности, субъект может получить основные средства от правительства в рамках программы экономического стимулирования или от других субъектов на безвозмездной основе.

30. Операции, которые предполагается совершить в будущем, сами по себе не формируют активы; одно только намерение по приобретению запасов не отвечает определению актива. Существует тесная взаимосвязь между понесенными расходами и созданными активами, но эти два параметра не обязательно будут совпадать. Следовательно, когда субъект несет расходы, это может свидетельствовать о его стремлении получить экономические выгоды, но не является окончательным доказательством приобретения объекта, соответствующего определению актива.

31. Аналогичным образом, отсутствие расходов не исключает того, что объект может удовлетворять определению актива и, таким образом, становится кандидатом на признание в отчете о финансовом положении объекты, которые были переданы предприятию на безвозмездной основе, могут также отвечать определению актива.

## **Обязательства**

### **Настоящая обязанность должника**

32. Важнейшей характеристикой бухгалтерского обязательства является существование у субъекта настоящей обязанности (выплатить деньги). Оно может возникать из обязательного для исполнения договора или законодательно установленного требования. Распространенным примером бухгалтерского обязательства является кредиторская задолженность поставщикам за полученные от них товары (работы и услуги).

Обязанности также возникают в ходе деловой практики, обычая, стремления поддержать хорошие деловые отношения или действовать справедливым образом.

Обязанность обычно возникает только при доставке актива, или при заключении нерасторгаемого соглашения о приобретении актива. Идентифицируя обязательство, необходимо различать настоящие и будущие обязанности. Так, само по себе решение о приобретении активов в будущем не создает настоящей обязанности оплатить эти товары, следовательно, не создает обязательства.

### **Отток ресурсов**

33. Нерасторжимый характер соглашения означает, что субъект обязан заплатить. Выполнение настоящей обязанности (т.е. погашение обязательства) может быть осуществлено рядом способов, например:

- выплатой денежных средств;
- передачей другого актива (в том числе, на бартерной основе);
- предоставлением услуг;
- заменой данной обязанности на другую; или
- переводом обязательства в капитал.

Обязательство также может быть прекращено другими способами, например, посредством отказа кредитора от права требования или лишения его прав.

### **Результат прошлых событий**

34. В основном обязательства третьим сторонам возникают в результате уже имевших место событий.

Величина некоторых обязательств может быть определена только путем оценки. Некоторые субъекты включают в отчетность такие обязательства как резервы. Если резерв сформирован в связи с существованием настоящей обязанности и отвечает прочим положениям определения, то он является обязательством, даже если его значение - оценочная величина.

Обязательства отличаются от резервов тем, что у последних существует неопределенность в отношении времени и/или суммы будущих затрат, необходимых для погашения обязательства.

## **Капитал**

### **Структура капитала**

35. Капитал определяется как остаток, но его представление в отчете о финансовом положении можно детализировать. Например, у субъекта капитал складывается из:

вкладов учредителей;

нераспределенной прибыли;

резервного капитала, образованного отчислениями из нераспределенной прибыли;

резервного капитала, образованного корректировкой (переоценкой активов) в связи с поддержанием капитала (может отражаться отдельно).

Представление капитала в структуре, отражающей законодательные или прочие ограничения на его распределение, может быть уместным для пользователей финансовой отчетности. Стороны, обладающие правом собственности на субъект, имеют специфические права на получение дивидендов или изъятие капитала.

### **Резервный капитал**

36. Создание резервного капитала может потребоваться законодательством в целях обеспечения предприятию и ее кредиторам более надежной защиты от возможных убытков. Также могут формироваться и прочие виды резервного капитала, например, если налоговое законодательство предоставляет освобождение (или снижение) обязательств по налогообложению сумм, отчисленных в резервный капитал.

Уместной информацией является наличие и размер нормативных и обусловленных налоговым режимом видов резервного капитала. Отчисления в резервный капитал представляют собой распределение прибыли, а не является расходом.

### **Оценка капитала**

37. Величина капитала, отражаемая в отчете о финансовом положении, зависит от оценки активов и обязательств. Обычно величина капитала не совпадает с совокупной рыночной стоимостью акций субъекта или с суммой,

которая была бы получена в результате реализации чистых активов по частям или субъекта в целом исходя из допущения непрерывности деятельности.

### **Элементы отчета о совокупной прибыли**

38. Прибыль используется для оценки результатов хозяйственной деятельности или для расчета других показателей (например, рентабельности инвестиций или прибыли на акцию). Элементы, непосредственно связанные с прибылью - это доходы и расходы. Порядок учета и оценки доходов и расходов (и, соответственно, прибыли) во многом определяется понятиями капитала и поддержания капитала.

39. **Доходы** - это увеличение экономических выгод в форме получения (или прироста) активов (или уменьшения обязательств), результатом чего является увеличение капитала (без учета вкладов собственников).

40. **Расходы** - это уменьшение экономических выгод в форме оттока (уменьшения) активов (или увеличения обязательств), результатом чего является уменьшение капитала (без учета его распределения между собственниками).

41. В целях представления информации для принятия решений доходы и расходы могут отражаться в отчете о совокупной прибыли различными способами. На практике получило распространение раздельное представление статей доходов (и расходов), формирующихся в ходе обычной (основной) деятельности и прочей деятельности. Данное разграничение проводится в целях анализа способности субъекта создавать денежные средства в будущем. Случайные виды деятельности, например, ликвидация долгосрочной инвестиции, не осуществляются на регулярной основе.

42. Необходимо учитывать специфику, как самого субъекта, так и ее деятельности. Статьи, возникающие в результате обычной деятельности одного субъекта, могут быть не свойственны другому.

Агрегирование и дезагрегирование статей расходов и доходов различными способами также позволяет отражать результаты разных аспектов хозяйственной деятельности субъекта. Например, отчет о совокупной прибыли может показывать:

валовую прибыль, прибыль от обычной деятельности до налогообложения;  
прибыль от обычной деятельности после налогообложения;  
чистую прибыль.

### **Доходы**

43. К доходам относятся выручка и прочие доходы. Выручка возникает в результате обычной (основной) деятельности субъекта и включает:

реализацию продукции, товаров (работ, услуг);  
проценты;  
дивиденды;  
роялти;  
арендную плату;  
и другие.

44. К прочим доходам относятся прочие статьи, которые могут, как возникать (так и не возникать) в ходе обычной деятельности субъекта. Прочие доходы представляют собой увеличение экономических выгод и по своей природе не отличаются от выручки. В частности к прочим доходам относятся доходы, которые возникают в результате выбытия долгосрочных активов.

45. Под определение дохода подпадают также нереализованные прочие доходы, т.е. возникающие, например, при переоценке котирующихся ценных бумаг, а также при увеличении балансовой стоимости долгосрочных активов. В отчете о результатах финансовой деятельности такие доходы отражаются отдельно, так как информация о них представляет ценность для принятия решений. Такие доходы часто отражаются без соответствующих расходов.

46. Доходы могут быть получены в результате прироста различных видов активов: денежных средств, дебиторской задолженности и товаров (услуг), получаемых в обмен на поставленные товары (работы и услуги). Доход может также быть получен в ходе исполнения обязательства, например, когда субъектставляет товары (и услуги) работодателю в счет погашения долга.

## **Расходы**

47. По определению к расходам относятся убытки, а также расходы, которые возникают в результате обычной деятельности субъекта.

48. Расходы, возникающие в ходе обычной деятельности субъекта, включают себестоимость реализованных продукции и товаров (работ, услуг). Обычно они принимают форму оттока (или уменьшения стоимости) активов, например, таких как денежные средства и их эквиваленты, запасы, основные средства.

49. Убытки представляют собой прочие статьи, которые отвечают определению расходов, и могут возникать (или нет) в ходе обычной деятельности субъекта. Убытки - это уменьшение экономических выгод и по своей природе они не отличаются от других расходов. В состав убытков входят статьи, которые были обусловлены стихийными бедствиями, например, пожаром или наводнением, а также которые возникли при выбытии внеоборотных активов.

50. Определению расходов отвечают нереализованные убытки, например возникшие в результате увеличения курса иностранной валюты по займам

субъекта в такой валюте. В отчете о совокупной прибыли деятельности принято убытки отражать отдельно, так как эти сведения полезны для принятия решений. Убытки часто отражаются свернуто (за вычетом соответствующего дохода).

## **Х. Признание элементов финансовой отчетности**

### **Признание**

51. **Признание** - это процесс включения в отчетность (в отчет о финансовом положении или в отчет о совокупной прибыли) статьи, отвечающей определению элемента и соответствующей критериям признания. Признание предусматривает:

словесное описание статьи;

указание величины в денежном выражении;

учет такой величины в итоговых суммах отчета о финансовом положении (или отчета о совокупной прибыли).

52. Статьи, которые отвечают установленным критериям, подлежат отражению в отчете о совокупной прибыли.

53. Включение таких статей в отчетность не может быть заменено раскрытием информации о применяемой учетной политике, или соответствующими сведениями в примечаниях.

### **Критерии признания**

54. Статья, которая отвечает определению элемента, подлежит учету и включению в финансовую отчетность, если:

вероятно (т.е. скорее да, чем нет), что экономическая выгода от статьи будет получена (или утрачена) субъектом;

статья имеет стоимостное выражение, которое можно надежно оценить.

При проведении анализа на предмет соответствия статьи вышеуказанным критериям, необходимо учитывать факторы **существенности**, которые обсуждались ранее.

### **Вероятность будущей экономической выгоды**

55. **Будущие экономические выгоды** – это потенциал, который войдет прямо или косвенно в поток денежных средств или эквивалентов денежных средств. Понятие вероятности связано со степенью неопределенности притока (или оттока) получаемых от статьи экономических выгод. Оценка степени определенности потоков экономических выгод проводится при составлении финансовой отчетности на основе имеющихся доказательств.

### **Надежность оценки**

56. Второй критерий признания предполагает, что статья имеет стоимостное выражение, которая может быть рассчитана с достаточной степенью надежности. Стоимость (или ценность) статьи может быть определена оценкой, что не снижает ее надежности.

### **Стоимость статьи не может быть определена**

57. Если оценить статью не представляется возможным, она не отражается в отчете о финансовом положении или в отчете о совокупной прибыли.

### **Последующее признание**

58. Статья, которая изначально не отвечает установленным критериям, в результате последующих операций может стать соответствующей критериям признания.

### **Раскрытия в примечаниях**

59. Статью, обладающую характеристиками элемента, но не отвечающую критериям признания, может, тем не менее, потребоваться раскрыть в примечаниях. Это представляется целесообразным, когда сведения о статье полезны для оценки отчета о финансовом положении и совокупной прибыли, и изменений в капитале субъекта.

### **Признание активов**

60. Актив признается в том случае, когда:  
вероятно (т.е. скорее да, чем нет), что субъект получит экономические выгоды;

актив имеет стоимость (или ценность), которая может быть надежно оценена.

61. Актив не признается в том случае, когда:  
затраты понесены, маловероятно (т.е. скорее нет, чем да) получение экономических выгод от таких расходов после окончания текущего отчетного периода.

Результатом такой операции становится признание расхода в отчете о совокупной прибыли.

### **Признание обязательств**

62. Обязательство признается, когда:



вероятен отток ресурсов в связи с исполнением обязательства, и величина оттока может быть надежно оценена.

### **Признание дохода**

63. Доход признается полученным, когда: имеет место увеличение экономических выгод в форме прироста актива или уменьшения обязательства, и когда величина такого прироста может быть определена с высокой степенью надежности.

Признание дохода происходит одновременно с признанием прироста активов (или уменьшения обязательств). Признание статей (как дохода) ограничивается только теми, которые могут быть надежно оценены и характеризуются достаточной степенью определенности.

### **Признание расходов**

64. Расходы признаются при: уменьшении экономических выгод, выраженного уменьшением актива или увеличением обязательства и когда величина такого уменьшения может быть надежно оценена.

Признание расходов происходит вместе с признанием прироста обязательств или уменьшения активов.

### **Принцип соответствия**

65. Расходы учитываются, исходя из прямой взаимосвязки понесенных затрат и полученных доходов. Такая взаимосвязка отвечает **принципу соответствия** затрат и выручки, что предполагает одновременное признание выручки и расходов, которые являются прямым совместным результатом одних и тех же операций.

Применение принципа соответствия не допускает признания статей в отчете о финансовом положении, который не отвечает определению активов или обязательств.

66. В тех случаях, когда экономические выгоды возникают в течение нескольких отчетных периодов и взаимосвязь доходов и расходов может быть определена только в широком плане, расходы отражаются в отчете о совокупной прибыли в соответствии с систематическим (и обоснованным) их распределением по отчетным периодам.

Такой подход применяется при учете расходов, связанных с использованием таких активов, как основные средства, патенты и торговые

марки. Подобные расходы называются амортизационными. Схема признания амортизационных расходов (начисления амортизации) соответствует схеме получения экономических выгод от использования актива.

67. Расходы также признаются при возникновении обязательства без признания актива, например, в случае возникновения обязательства по гарантийному обслуживанию проданных товаров.

## **XI. Оценка элементов финансовой отчетности**

### **Оценка**

68. **Оценка** - это процесс определения сумм, по которым учитываются статьи, отражаемые в отчете о финансовом положении или в отчете о совокупной прибыли. Данный процесс предполагает выбор конкретной базы (метода) оценки.

### **Методы оценки**

69. В финансовой отчетности используется целый ряд различных методов оценки, в том числе:

#### **Первоначальная (историческая) стоимость (себестоимость)**

Активы учитываются в сумме оплаченных денежных средств (или справедливой стоимости переданного за актив возмещения).

Обязательства учитываются по сумме средств, полученных в обмен на обязательство, или (таким статьям как обязательство по налогу на прибыль) - по суммам, подлежащим уплате для исполнения обязательства при нормальном ходе ведения хозяйственной деятельности.

Первоначальная стоимость выражается в фактических ценах в момент совершения сделки.

#### **Текущая (восстановительная) стоимость**

Активы отражаются в сумме, которая была бы уплачена, если бы тот же самый актив (или эквивалентный) был бы приобретен сегодня. Обязательства учитываются по не дисконтированной сумме, которая бы потребовалась для погашения обязательства сегодня (отчетный период).

#### **Цена реализации (погашения)**

Активы отражаются в сумме, которая может быть получена в настоящее время в результате реализации актива (при нормальном ходе ведения хозяйственной деятельности). Обязательства отражаются по суммам, необходимым для их исполнения: не дисконтированные суммы, которые придется выплатить при погашении обязательства при нормальном ходе ведения хозяйственной деятельности.

### **Приведенная (текущая дисконтированная) стоимость**

Актив отражается по текущей дисконтированной стоимости чистого притока денежных средств, создаваемого данным активом при нормальном ходе ведения хозяйственной деятельности. Обязательства отражаются по текущей дисконтированной стоимости чистого оттока денежных средств, который потребуется для погашения данного обязательства при нормальном ходе ведения хозяйственной деятельности.

Кроме того используются ещё два метода оценки. Это **рыночная стоимость**, т.е. сумма, которая может быть получена в результате реализации активов на рынке и **справедливая стоимость**, т.е. величина, по которой активы могут быть обменены между осведомлёнными и желающими это сделать сторонами в ближайшем будущем.

70. Наиболее распространенной базой для оценки является первоначальная стоимость (себестоимость). Обычно она сочетается с другими методами оценки. Так, запасы обычно отражаются по меньшей из двух величин: себестоимости и чистой цены реализации, котирующиеся ценные бумаги могут отражаться по рыночной стоимости, а пенсионные обязательства отражаются - по их текущей дисконтированной стоимости.

В условиях инфляции может быть использован метод учета по текущей (восстановительной) стоимости, поскольку первоначальная стоимость немонетарных активов становится неадекватной.

## **XII. Концепции капитала и поддержания капитала**

### **Концепция капитала – финансовый капитал**

71. При составлении финансовой отчетности большинство субъектов исходят из концепции финансового капитала. Финансовый капитал (т.е., инвестированные средства или инвестированная покупательная способность) является синонимом чистых активов (или собственного капитала) субъекта. Так прибыль, может рассматриваться только доход, превышающий уровень инфляции.

### **Концепция капитала – натуральный капитал**

72. Натуральный капитал (т.е. его операционная способность) рассматривается как продуктивная способность, производственная мощь субъекта, которая определяется объемом выпуска продукции. То есть, как прибыль будет рассматриваться только доход, превышающий прирост затрат с учетом инфляции.

73. При выборе приемлемой концепции капитала субъект должен ориентироваться на потребности пользователей.

Понятие финансового капитала применяется, если пользователи в основном обеспокоены поддержанием номинального инвестированного капитала или покупательной способности инвестированного капитала.

Если же пользователей в большей степени беспокоит воспроизводство деятельности субъекта, то следует руководствоваться концепцией натурального капитала.

Выбор концепции отражает цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли, несмотря на определенные трудности расчета отдельных показателей, обусловленные применением той или иной концепции.

## **Концепция поддержания капитала и определение прибыли**

### **Поддержание финансового капитала**

74. В соответствии с данным понятием прибыль имеет место только в том случае, когда финансовая (денежная) величина чистых активов на конец отчетного периода превышает аналогичную величину на начало отчетного периода. (Без учета вкладов собственников или выплаты им в течение отчетного периода). Поддержание финансового капитала может быть оценено или в номинальных денежных единицах, или в единицах постоянной покупательной способности.

75. Концепция поддержания финансового капитала не предполагает применение конкретной базы (метода) для оценки. В соответствии с данным понятием выбор базы определяется видом финансового капитала, поддержание которого стремится обеспечить субъект.

### **Поддержание натурального капитала**

76. В соответствии с данным понятием прибыль считается полученной только в том случае, когда натуральная производительная способность субъекта на конец отчетного периода превышает аналогичную величину на начало отчетного периода. (Без учета вкладов собственников или выплаты им в течение отчетного периода). Только прирост активов, превышающий суммы, необходимые для поддержания натурального капитала, может рассматриваться как прибыль или как доход на инвестированный капитал.

77. Прибыль представляет собой результат вычитания расхода (включая корректировки по поддержанию капитала) из дохода. Если расход превышает доход, то разница представляет собой чистый убыток.

Понятие поддержания натурального капитала предусматривает принятие метода учета по текущей (восстановительной) стоимости.

78. Принципиальное различие между двумя концепциями поддержания капитала заключается во влиянии изменений цен на оценку активов и обязательств субъекта.

79. Субъект обеспечил поддержание капитала, если значение ее капитала на конец периода равно аналогичному показателю на начало отчетного периода. Какой-либо прирост капитала является прибылью.

80. В соответствии с понятием поддержания финансового капитала, когда величина капитала определяется в номинальном денежном выражении, прибыль представляет собой увеличение номинальной суммы капитала в денежном выражении за отчетный период. Увеличение цен на имеющиеся на балансе активы в течение отчетного периода («доходы от владения») приведет, в соответствии с определением данного понятия, к образованию прибыли. Такая прибыль может не признаваться вплоть до выбытия активов.

81. Когда понятие поддержания финансового капитала определяется на основе постоянной покупательной способности, то прибыль представляет собой увеличение инвестируемой за отчетный период покупательной способности.

При этом только то увеличение цен активов, которое превышает инфляцию, рассматривается как прибыль. Остальная часть увеличения отражается как корректировка поддержания капитала и как часть собственного капитала.

82. В соответствии с концепцией поддержания натурального капитала, когда капитал определяется исходя из производительной способности, прибыль представляет собой прирост такого капитала в течение отчетного периода. Все ценовые изменения, влияющие на активы (и обязательства) рассматриваются как изменения оценки натуральной производительной способности субъекта: они отражаются как корректировки поддержания капитала, представляя часть собственного капитала, а не как прибыль.

83. Выбор метода оценки и концепции поддержания капитала будет определять учетную модель, используемую при составлении финансовой отчетности. При выборе учетной модели аппарат управления субъектом должен стремиться достичь равновесия уместности и надежности отчетных данных.

84. Изложенные здесь основы составления и представления финансовой отчетности приемлемы для различных моделей учета и представляют собой общее методическое руководство.