

ПРИНЦИПЫ СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ СОГЛАСНО МСФО

PRINCIPLES OF ACCOUNTING ACCORDING TO IFRS

Аннотация. Одна из главных целей МСФО (Международных стандартов финансовой отчетности) – построение системы учета, в которой основную роль играют принципы, а не правила. По мнению разработчиков МСФО, принципы требуют более строгого контроля, нежели правила. Система международных стандартов логична и направлена на осуществление финансового учета. Российский учет основан на нормативных актах, лишь часть из которых (положения по бухгалтерскому учету) соответствует аналогичным международным стандартам.

Ключевые слова: МСФО, бухгалтерский учет, бухгалтерская отчетность, допущения.

Summary. One of the main goals of IFRS is building a system of accounting in which the main role is played by principles, not rules. According to developers of IFRS these principles require more stringent control than rules. System of international standards is logical and aims at implementation of financial accounting. Russian accounting is based on regulations, only part of which (accounting regulations) conform to international standards.

Keywords: IFRS, accounting, financial statements, assumptions.

Создание и развитие единой национальной системы бухгалтерского учета в каждом государстве всегда оказывалось сопряжено со значительными трудностями. Это был долгий путь выработки единых стандартов, компромиссных решений и законодательного закрепления единого подхода в системе бухгалтерской отчетности на уровне целого государства. В конце XX века, однако, бухгалтерский учет столкнулся уже с необходимостью выработки единых стандартов ведения бухгалтерской отчетности не только на национальном, но и на международном уровне. Потребность в единых стандартах бухгалтерской отчетности возникла из объективных причин взаимной экономической интеграции и формирования единого экономического пространства между государствами. В свою очередь, эти причины были обусловлены ростом международных рынков капитала и увеличением ро-

ли транснациональных корпораций. Ответом на это стало создание в 1973 г. международной профессиональной организации – Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности (после 2001 г. – Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО)), который занимается разработкой и внедрением международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Несмотря на то, что с момента создания организации прошло уже более сорока лет, проблема, сопряженная с внедрением МСФО в системы бухгалтерского учета отдельных стран, остается по-прежнему важной. Это связано, прежде всего, с тем, что система бухгалтерского учета каждого государства (в том числе и России) развивалась под влиянием собственных индивидуальных особенностей и ее единовременный переход к международным стандартам невозможен.

Поэтому существует необходимость в детальном рассмотрении принципов МСФО и сопоставлении их с национальными стандартами с целью выработки рекомендаций по их дальнейшей конвергенции.

Понятие «Международные стандарты финансовой отчетности» включает в себя совокупность документов, регламентирующих правила составления отчетности. В состав этих документов входят: «Введение», «Предисловие к положениям МСФО», «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности», стандарты, интерпретации стандартов, «Глоссарий», «История МСФО».

В «Предисловии к положениям МСФО» («Preface to Statements of International Accounting Standards») сжато определяются цели и система деятельности СМСФО, уточняется система применения международных стандартов. Роль этого документа по большей части определяется во фразе, с которой начинается каждый стандарт. В ней акцентируется внимание на том, что стандарт необходимо рассматривать в контексте Предисловия.

«Принципы подготовки и представления финансовой отчетности» («Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements») устанавливают базис создания и отражения финансовой отчетности для внешних пользователей. В них рассматриваются цели финансовой отчетности, характеристики, определяющие полезность информации, содержащейся в отчетности, сформулированы определения, определены порядок признания и измерения элементов финансовой отчетности, понятия капитала и поддержания капитала. Принципы, по своей сути, не являются и не заменяют стандарты, а помогают:

- национальным органам по стандартизации в разработке национальных стандартов;

- составителям отчетности в применении международных стандартов и установлении порядка финансовой отчетности по тем аспектам, по которым стандарты не были приняты;

- аудиторам в выработке мнения по

вопросам соответствия либо несоответствия финансовой отчетности международным стандартам;

- пользователям отчетности, составленной по МСФО, в трактовке информации из нее.

Если какой-либо пункт, содержащийся в «Принципах», противоречит стандарту, то положения стандарта имеют приоритет над положениями «Принципов».

Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой систему разработанных и принятых СМСФО положений, устанавливающих порядок составления и представления финансовой отчетности. Данные положения делятся на две группы документов: IAS и IFRS. Аббревиатура IAS (International Accounting Standards), используется в отношении стандартов, принятых до 2001 года (включает в себя 25 действующих стандартов) и аббревиатура IFRS (International Financial Reporting Standards) используется в отношении стандартов, принятых после 2001 года (включает в себя 16 действующих стандартов). Стандарты имеют четкую структуру и выпускаются после прохождения ряда важных процедур в СМСФО. Особенностью данных стандартов является то, что их разработчик СМСФО является независимой организацией, не имеющей полномочий требовать внедрения и соблюдения стандартов, однако стандарты активно применяются различными субъектами экономики добровольно, так как именно МСФО отвечают требованиям современности в единой системе правил ведения бухгалтерской отчетности.

Разработкой «Интерпретаций Международных стандартов финансовой отчетности» («Interpretations of International Accounting Standards») занимается Постоянный комитет по интерпретациям, а принятием – СМСФО. Роль интерпретаций заключается в том, чтобы раскрыть и объяснить те положения стандартов, которые содержат в своей трактовке неоднозначность. Их назначение – это обеспечение единообразного применения стандартов и сопоставимость финансовой отчетности, составленной по МСФО. Необходимость в разъяснениях воз-

никает при применении стандартов на практике (особенно, если МСФО применяются впервые).

Комплекс вышеуказанных документов, входящих в МСФО, предназначен для формирования бухгалтерской финансовой отчетности для промышленных, торговых, транспортных компаний, а также компаний, действующих в сфере услуг, в том числе финансовых, а также для компаний, занимающихся иными видами деятельности, вне зависимости от их организационно-правовой формы и отраслевой принадлежности. МСФО могут применяться в организациях с различными формами собственности: частная, государственная, смешанная. Однако у некоммерческих организаций может возникнуть необходимость в адаптации отдельных положений стандартов либо в предоставлении дополнительной информации [1].

В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» указывается, что организация должна руководствоваться при составлении финансовой отчетности (кроме отчета о движении денежных средств), бухгалтерским методом начисления. Из этого следует, что регистрация фактов хозяйственной деятельности, которые оказывают финансовое влияние на деятельность организации, осуществляется в том отчетном периоде, в котором данные факты произошли, при этом неважно в каком временном промежутке организация получила или выплатила денежные средства.

Ключевым моментом в данном допущении является то, что факт считается свершившимся, начиная с момента возникновения обязательств между участниками, а не тогда, когда будут произведены платежи, касающиеся данного факта. То есть сущность идеи начисления заключается в том, что в финансовой отчетности отражаются не только осуществленные, но и те денежные поступления и платежи организации, которые относятся на будущие периоды, что позволяет пользователям отчетности прогнозировать положение организации впоследствии.

Исходя из метода начисления, факты

хозяйственной деятельности могут быть признаны в качестве активов, обязательств, капитала, доходов и расходов тогда, когда они удовлетворяют формулировкам и критериям признания данных компонентов, которые изложены в «Принципах» и непосредственно стандартах. Таким образом, организации, приобретшей, но не оплатившей товар, необходимо показать в структуре обязательств баланса сумму начислений поставщику – кредиторскую задолженность перед поставщиком по статье «счета к оплате». Однако в случае, если платеж за приобретенный товар существенно отсрочен, сумма отражаемого в балансе обязательства требует особого расчета. Это производится для разделения затрат на приобретение товара на две части: за сам товар и за рассрочку. При таком делении задолженность перед поставщиком за приобретенный товар будет начислена в момент его приобретения, а когда будет заканчиваться каждый отчетный период (до конца оплаты) будет начисляться задолженность за рассрочку.

Таким же способом при реализации товара с отсрочкой в активе баланса отображается дебиторская задолженность покупателя, увеличивающаяся в каждом отчетном периоде до наступления момента платежа на величину процентов, за предоставленную рассрочку. К моменту завершения выплат дебиторская задолженность станет равна сумме, которую затребовал поставщик.

Из всего вышеуказанного следует, что к моменту произведения расчетов между поставщиком и покупателем на балансах организаций дебиторская и кредиторская задолженности совпадут с суммой, отраженной в счете за материалы. В отчетности за каждый отчетный период, исходя из метода начисления, демонстрируются суммы, относящиеся в будущем к получению либо оплате по состоянию на отчетную дату.

С методом начисления связана также концепция «соответствия», суть которой заключается в одновременном признании доходов и расходов, которые вместе являются прямыми результатами одного и того же факта хозяйственной деятельности.

В том случае, если получение дохода от понесенных затрат нельзя отнести на конкретный факт хозяйственной деятельности, расходы начисляются методом отнесения. В этом случае затраты привязываются к отчетному периоду, к примеру, при помощи систематического распределения затрат.

Непрерывность деятельности в условиях современной экономики – это не только бухгалтерский методологический принцип, но и важная идея, определяющая, что организация нацелена на дальнейшее существование и развитие, а не на ограничение себя временными либо целевыми барьерами. Допущение о непрерывности деятельности организации предполагает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

В МСФО (IAS) 1 данный принцип определен так, что финансовая отчетность обязательно составляется на основе данного допущения. Исключения составляют лишь те случаи, когда руководство организации имеет намерение само ликвидировать ее или вынуждено пойти на данную меру по причине отсутствия другой реальной альтернативы.

Объекты бухгалтерского учета, в случае если организация может придерживаться данного допущения, отражаются в финансовой отчетности по правилам и в оценках, установленных соответствующими стандартами. Решение о том, возможно ли принятие данного допущения, руководство принимает, изучив всю доступную информацию и имея намерение существовать не менее одного года с отчетной даты. Для того чтобы принять данное решение руководству необходимо исследовать текущие и планируемые показатели рентабельности и платежеспособности, оценить способность погасить обязательства, проанализировать источники альтернативного финансирования.

Свидетельствовать о том, что допущение о непрерывности деятельности нарушено, может нежелание кредитных органи-

заций предоставлять кредиты организации, банкротство основных дебиторов, отказ предоставлять отсрочку платежа поставщиками. МСФО требуют, чтобы подобные факты были отражены в финансовой отчетности. В том случае, если в финансовой отчетности организации отсутствует раскрытие информации по данному допущению, данный факт подлежит раскрытию и разъяснению причины, по которой допущение о непрерывности деятельности не соблюдается. Если руководство организации имеет намерение о ее ликвидации (в силу отсутствия реальной альтернативы данному решению) после отчетной даты, но до представления отчетности, предстоящая отчетность составляется исходя из перспективы ликвидации, а не данного допущения. Данная перспектива включает в себя принципиальное изменение порядка учета без осуществления корректировки показателей, отраженных до того, как организация прекратила придерживаться допущения о непрерывности деятельности.

В общем случае отражение активов организации в балансе происходит согласно допущению о непрерывности ее деятельности без предположения о том, что в дальнейшем будет совершена вынужденная продажа или иная ликвидация.

В том случае, если балансовая стоимость объекта, входящего в состав внеоборотных активов, вероятно, будет возмещена не путем его дальнейшего использования, объект определяют как предназначенный к продаже и в балансе указывают по наименьшей стоимости либо балансовой стоимости, либо справедливой стоимости за вычетом затрат на его продажу. Когда организация целенаправленно приобретает объект внеоборотного актива для дальнейшей продажи, она указывает в момент приобретения и учитывает данный объект как предназначенный к продаже. Следовательно, допущение о непрерывности деятельности распространяется как на всю организацию в целом, так и на ее активы, направления и элементы в частности.

МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и пре-

крашенная деятельность» регламентирует ряд учетных категорий, имеющих прямое отношение к допущению о непрерывности. Под компонентом организации, выбывшим либо предназначенным для продажи, понимают прекращение деятельности в МСФО. Обычно под выбывшим компонентом понимают обособленное крупное направление деятельности или географический район, осуществляющий свою деятельность, включенный в план выбытия обособленного направления деятельности или прекращения деятельности сегмента в некоей географической локации или являющееся дочерней организацией, которая была приобретена для дальнейшей перепродажи.

У пользователя финансовой отчетности должна быть возможность спрогнозировать будущие денежные потоки, доходы и расходы организации. В том случае, если организация планирует прекращение деятельности, результаты ее деятельности проблематично принимать во внимание для прогноза, по этой причине МСФО (IAS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» регламентирует раскрытие в отчете о совокупном доходе следующих показателей:

1) суммарная величина прибыли или убытка после налогообложения от прекращенной деятельности; прибыль или убыток после налогообложения, признанные по результатам оценки по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, или реализации активов или группы (групп) выбытия, относимых к прекращенной деятельности;

2) состав этой суммы, состоящей из выручки, расходов и прибыли или убытка до налогообложения от прекращенной деятельности; соответствующие расходы по налогу на прибыль; прибыль или убыток, обусловленный переоценкой по справедливой стоимости, за вычетом затрат на продажу активов или группы выбытия, относящихся к прекращенной деятельности и соответствующие расходы по налогу на прибыль;

3) чистые денежные потоки, относящиеся к операционному, инвестиционному и финансовому направлениям прекращенной деятельности.

При переоценке объекта внеоборотных активов, предназначенного для продажи или внесения в группу выбытия, прибыль либо убыток, не отвечающий формулировке прекращенной деятельности, необходимо отнести к прибыли или убытку от продолжающейся деятельности [2].

Допущение о непрерывности деятельности организации является одной из ключевых концепций современного бухгалтерского учета во всем мире. Данное допущение включено в систему аудита. При составлении аудиторского заключения аудитор обязан отразить собственное мнение о том, соответствует ли финансовое положение организации допущению о непрерывности деятельности.

Таким образом, применение таких допущений в системе бухгалтерского учета, как метод начисления и непрерывность деятельности, являются важной идеологической основой МСФО. Соответствие организации данным допущениям на практике указывает на то, что положение дел в организации стабильно и она нацелена на развитие.

Литература

1. Канищева Н.А. Формирование бухгалтерской отчетности по российским стандартам и по МСФО // Вестник Института экономики и управления Новгородского государственного университета им. Ярослава Мудрого. – 2015. – № 2. – С. 23–28.

2. Приказ Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».

