

Н. Т. Эльгайтарова, М. Х. Узденова

Северо-Кавказская государственная академия, г. Черкесск,
email: elgaytarova.nargiz@mail.ru, milenauzdenova@mail.ru

ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ

Ключевые слова: МСФО, составитель отчетности по МСФО, пользователи финансовой отчетности, учетная политика, учет договоров строительного подряда, учет материалов.

В данной статье рассматривается применение Международных стандартов финансовой отчетности. В настоящее время МСФО обязаны применять организации, которые составляют консолидированную финансовую отчетность. Такая отчетность составляется исключительно по международным стандартам. Но от ведения учета по российским правилам составление отчетности по МСФО не освобождает. Иные организации, не обязанные составлять консолидированную отчетность, могут по своему желанию помимо обязательного российского учета вести еще и учет по МСФО.

N. T. Elgaitarova, M. H. Uzdenova

North Caucasian State Academy, Cherkessk, email: elgaytarova.nargiz@mail.ru,
milenauzdenova@mail.ru

APPLICATION OF INTERNATIONAL FINANCIAL STANDARDS

Keywords: IFRS, preparation of financial statements according to IFRS, users of financial statements, accounting policy, accounting for construction contracts, accounting of materials.

This article discusses the application of International Financial Reporting Standards. Currently, IFRS is required to apply to organizations that prepare consolidated financial statements. Such reporting is prepared exclusively in accordance with international standards. But the preparation of financial statements under IFRS does not exempt from accounting under Russian rules. Other organizations that are not obliged to draw up consolidated financial statements may, at their discretion, in addition to the mandatory Russian accounting, also keep accounting in accordance with IFRS.

Приказ Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» вступил в силу 20 декабря 2011 года. Он зарегистрирован в Минюсте России, поэтому является нормативным правовым актом, то есть содержит обязательные предписания. В приложениях к приказу № 160н – официальные тексты 37 Международных стандартов и 26 Разъяснений (на русском языке) [5].

Главный вопрос, который интересует бухгалтеров: в каких случаях применяются данные стандарты?

Прежде всего отметим, что приказ № 160н – это подзаконный акт, который был принят во исполнение Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» и обеспечивающий его применение, так как консолидированная отчетность составляется в соответствии

с МСФО. Об этом сказано в статьях 1, 3 закона № 208-ФЗ. Указанный закон распространяется только на кредитные и страховые организации, а также на иные организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) других организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

А кроме того, под его действие попадают организации, для которых составление консолидированной финансовой отчетности предусмотрено федеральными законами либо учредительными документами.

Перечисленные организации составляют, представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность начиная с отчетности за 2012 год. Исключение – компании, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах. Для них срок отодвигается до сдачи отчетности за 2015 год [1].

Таким образом, в сферу действия закона № 208-ФЗ попадают крупные стро-

ительные холдинги, составление отчетности по Международным стандартам в которых предусмотрено учредительными документами (для них применение введенных в России МСФО обязательно уже с годовой отчетности за текущий год), и строительные компании, являющиеся эмитентами указанных выше ценных бумаг (с отчетности за 2015 год).

Для всех остальных организаций применение МСФО не обязательно, хотя они и могут их использовать в добровольном порядке. Это установлено в пункте 7 Положения о признании Международных стандартов, утвержденное постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107.

Представлять такую отчетность, согласно статье 4 закона № 208-ФЗ, нужно ограниченному кругу лиц: участникам организации, в том числе акционерам (в порядке, определенном учредительными документами), и в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти (в порядке, определяемом Правительством РФ, который пока не установлен).

Годовая консолидированная финансовая отчетность должна быть опубликована. Будучи опубликованной, она становится общедоступной.

Заметим также, что ни действующий ныне Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ), ни новый (от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ), который будет применяться со следующего – 2013 года, не содержат в себе требования о составлении консолидированной отчетности. В новом законе упоминается лишь о том, что правовое регулирование консолидированной финансовой отчетности осуществляется в соответствии с этим законом, если иное не установлено иными федеральными законами [2].

В итоге для большинства компаний строительной отрасли приказ № 160н новых обязанностей пока не порождает.

Иными словами, применение Международных стандартов финансовой отчетности не исчерпывается составлением консолидированной отчетности.

Если строительная фирма по собственной инициативе включает в свою учетную политику элементы МСФО, то в качестве

источника необходимо использовать именно приложения к приказу № 160н.

ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» разработано на основе МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство».

В МСФО 11 необходимость разработки специального стандарта для подрядчиков строительства объяснена тем, что дата начала договорной деятельности и дата ее завершения, как правило, приходится на различные отчетные периоды.

В связи с чем основной проблемой учета договоров на строительство названо распределение выручки и затрат по договору по отчетным периодам, в течение которых проводятся строительные работы [4].

Но есть отличия. Так, ПБУ 2/2008 применяется только к долгосрочным договорам (длительностью более одного года) и к договорам, начало и конец которых приходится на разные календарные годы. А МСФО 11 подобного ограничения не предусматривает. На практике подрядчики часто одновременно выполняют работы и по краткосрочным, и по длительным договорам. В соответствии с принципами МСФО 11 они вправе применять единый подход к учету всех договоров подряда независимо от срока их исполнения. Возможность выбора подходящего варианта учета предусмотрена в пункте 7 ПБУ 1/2008.

Такое решение снимает, в частности, проблему учета расходов будущих периодов, которые относятся к общим расходам компании на исполнение договоров (п. 11, 16, 21 ПБУ 2/2008). Например, это касается страхования автотранспорта или использования строительной техники общего назначения (конкретный перечень расходов будущих периодов в ПБУ 2/2008 не установлен, так что их состав можно считать открытым). Подобные затраты необходимо распределять между договорами.

Хотя, исходя из новой трактовки пункта 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, суммы, приходящиеся на договоры, исполняемые в рамках календарного года, следует списать единовременно. Что представляется непоследовательным.

Нередко компании вынуждены продлять на следующий календарный год договор подряда, изначально долгосрочным не являющийся и соответственно учитываемый без применения ПБУ 2/2008. Если бы учет сразу велся по данному стандарту, то не пришлось бы пересматривать учетную политику задним числом. Подчеркнем: нормативные правовые акты не устанавливают прямого запрета на расширение сферы применения ПБУ 2/2008.

Заслуживает внимания бухгалтеров строительных компаний и МСФО (IAS) 2 «Запасы» (приложение № 2 к приказу № 160н). Правда, в пункте 2«а» МСФО 2 указано, что данный стандарт не применяется в отношении незавершенного производства, возникающего по договорам на строительство. Однако, по мнению автора, смысл этой оговорки в том, что стоимость незавершенного производства по договорам строительного подряда, рассматриваемым в МСФО 11, списывается на расходы в особом порядке, увязанном с готовностью объекта в целом. Что касается первоначального признания затрат на создание строительной продукции, то оно осуществляется по общим правилам МСФО 2.

Согласно международным правилам, в себестоимость (в том числе и строительной продукции) включаются только нормативные затраты. Сверхнормативные затраты материалов и труда подлежат признанию в качестве расходов в периоде их возникновения. В российском учете их можно сразу списывать как прочие расходы. По-видимому, в скором времени этот подход к учету станет обязательным.

Тот же принцип списания сверхнормативных расходов содержится в пункте 22 МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Он применяется при создании объектов основных средств (а значит, и при строительстве) своими силами (МСФО (IAS) 16 «Основные средства» приведен в приложении №8 к приказу № 160н).

Как уже отмечалось, с 1 января 2013 года вступит в силу новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете». В соответствии с ним Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) постепенно будут заменены Федеральными стандартами бухгалтерского учета (ФСБУ).

Основой разработки последних будут служить непосредственно Международные стандарты [3].

Не исключено, что в качестве федерального стандарта может быть признан конкретный международный стандарт. Но, как было отмечено выше, уже сегодня нормативные документы в сфере бухгалтерского учета содержат прямые ссылки на нормы МСФО. Так что откладывать их освоение не следует.

Обращение к МСФО помогает решить отдельные проблемы российского учета. Пример тому – так называемая инвестиционная недвижимость, которая возводится компанией с целью прироста стоимости капитала, без конкретных намерений о ее продаже.

Такие объекты весьма популярны. А поскольку самой компанией в своей деятельности они не используются, то основными средствами не признаются (если не используются для сдачи в аренду) [7].

В то же время не вызывает сомнения, что это объекты внеоборотных активов. Их учет целесообразно вести в соответствии с МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество». Данный стандарт содержит прямые ссылки на МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Значение МСФО как единого надзора за валютным учетом заключается в том, что на него не влияют международные различия: культурная реальность, традиции, финансовые модели и законодательные нормы разных стран. Применение экономических законов в любом случае объективно. Таким образом, основной принцип МСФО заключается в том, что экономическое содержание имеет приоритет над формой.

На сегодняшний день МСФО представляет собой объединение из 44 документов и 25 разъяснений к ним. В этих текстах содержатся рекомендации:

- по составу финансовой отчетности;
- каким способом учитывать конкретные объекты внимания бухгалтеров;
- какую информацию, где и как именно отражать.

Стандарты периодически меняются и обновляются, поэтому в них регулярно вносятся поправки и изменения. По иерархии документы в составе МСФО можно разделить на 4 степени.

С 1998 года в России реализуется план реформы бухгалтерского учета, чтобы привести его в соответствие с МСФО.

Закон был принят в 2010 году и требует, чтобы финансовая отчетность перечисленных в нем категорий организаций была пересмотрена с 2012 года в соответствии с МСФО. Принятие или приостановление действия определенных стандартов на территории Российской Федерации принимается Министерством финансов Российской Федерации. С текстом МСФО на русском языке можно широко ознакомиться на веб-сайте Министерства финансов.

Некоторые трудности, связанные с внедрением МСФО в Российской Федерации, выявились с началом практической работы по их применению, в основном аудиторской. Расставить их можно несколькими способами.

Утрачено при переводе. К сожалению, русский текст, представленный на сайте Минфина, не идеален для перевода. Перевод стандарта с официального английского на русский требует работы представителя IASC, после чего перевод должен пройти процесс экспертного обсуждения. Поэтому изменения в МСФО в переводе произошли давно.

Фактически не соответствует основным принципам. Хотя российский стандарт отчетности также заявляет, что содержание имеет приоритет над формой, на практике это не всегда соблюдается. Во внутренних документах метод документального сопровождения финансовых операций очень строгий. Это затрудняет перевод результатов внутренней бухгалтерской отчетности в результаты, требуемые МСФО.

Различные методы активов и пассивов. В моей стране классификация объектов недвижимости немного отличается от принятой по международным стандартам. Кроме того, при формировании финансовых показателей необходимо проводить рыночные оценки активов, что не всегда имеет место в современной российской действительности.

Правовые различия. Бухгалтерский учет любого государства всегда входит в его законодательную базу и не может противоречить нормативным документам. Кроме того, вы не можете исполь-

зовать какие-либо термины, кроме тех, которые предусмотрены налоговым законодательством и другими законами. Это создает некоторые трудности при взаимодействии с другими нормативными актами.

Расширьте объем информации. Стандарт МСФО предоставляет больший объем публикуемой информации, чем это принято в Российской Федерации, включая информацию о лицах, от которых зависят финансовые показатели.

Международные стандарты финансовой отчетности – это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов компаний во всем мире. Стандарты обеспечивают сопоставимость бухгалтерской документации между компаниями в общемировом масштабе, а также являются условием доступности отчетной информации для внешних пользователей.

Каждый стандарт содержит информацию по следующим обязательным пунктам:

объект учета – определение объекта учета и основных понятий, связанных с этим объектом;

признание объекта учета – описание критериев отнесения объектов учета к различным элементам отчетности;

оценка объекта учета – рекомендации по использованию методов оценки и требований к оценке различных элементов отчетности;

отражение в финансовой отчетности – раскрытие информации об объекте учета в различных формах финансовой отчетности.

Подготовка финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами подразумевает соблюдение основных правил, определяющих общий метод подготовки и представления финансовой отчетности. Представляется целесообразным рассмотреть эти правила, поскольку они помогут получить общее представление об основных принципах применения международных стандартов.

Прежде всего следует отметить, что применение МСФО основывается на двух принципах: непрерывность деятельности и наличие полно-

мочий и ответственности. Рассмотрим их подробнее.

Принцип непрерывности деятельности предполагает, что компания продолжит деятельность в обозримом будущем (не менее 1 года). Таким образом, компания не намеревается и не нуждается в ликвидации или сокращении масштабов своей деятельности. Таким образом, активы компании учитываются по первоначальной стоимости без учета затрат на ликвидацию.

Принцип начисления основан на признании доходов и расходов предприятия по мере их возникновения, а не на момент фактического получения или выплаты денежных средств или их эквивалентов.

Реализация этого принципа гарантирует признание доходов и расходов при получении экономических выгод и потреблении ресурсов. Финансовая отчетность, подготовленная на основе системы начисления, не только информирует пользователей о прошлых операциях, связанных с платежами и денежными потоками, но также информирует пользователей о будущих денежных выплатах и будущих обязательствах по поступлению денежных средств. Принцип начисления позволяет прогнозировать влияние транзакций на финансовые условия.

Информация, содержащаяся в финансовой отчетности, также соответствует качественным стандартам, чтобы сделать информацию полезной для пользователей. Эти стандарты включают прозрачность, актуальность, достоверность и сопоставимость.

Прозрачность (понятность) – главное качество информации, поскольку предполагает, что пользователи могут быстро ее воспринять. Но, в свою очередь, пользователь должен обладать достаточными знаниями в области бизнеса и бухгалтерского учета.

Значимость. Информация должна быть значимой для принятия решений пользователями. Она имеет это качество, когда влияет на принятие экономических решений, помогая оценить прошлые, настоящие или будущие события. Значимость информации определяется ее существенностью, своевременностью и рациональностью. Информация считается существенной, если ее отсутствие или искаженное представление могут

повлиять на экономические решения пользователей. Информация своевременна в том случае, когда она не способствует задержке в принятии адекватных экономических решений. Рациональной информацию можно назвать тогда, когда выгода от ее получения превышает стоимость ее обеспечения. Оценка выгоды и затрат, как правило, определяется на основе профессионального суждения, например, дальнейшее обеспечение информацией кредиторов может сократить расходы по займам.

Достоверность. Информация достоверна в том случае, когда она не имеет значимых ошибок и объективна. Достоверная информация отвечает следующим требованиям:

- полное представление – информация должна полностью отражать факты хозяйственной деятельности. Например, баланс должен полностью представлять все сделки, которые приводят к возникновению активов и обязательств;
- преобладание сущности над формой – информация должна принимать во внимание не столько юридическую форму сделок и иных фактов хозяйственной деятельности, сколько их экономическую сущность. Например, по договору аренды предприятие может передать актив другой стороне таким образом, что документально юридическое право собственности передается, в то время как за предприятием оставлено право пользования будущим экономическим эффектом, включенным в актив. В этом случае отчет о продаже не будет полностью отражать регистрируемую сделку;
- нейтральность – информация должна быть нейтральной в целях обеспечения ее надежности. Финансовые отчеты не являются нейтральными, если информация в них представлена таким образом, что позволяет достичь заранее определенных результатов. Иными словами, информация в отчетах не должна быть сфабрикованной, а должна отражать только те факты, которые реально имели место. Она должна быть свободной от односторонности при принятии решений заинтересованными пользователями с целью получения predetermined результатов;
- осмотрительность – это соблюдение в процессе принятия решений до-

статочной меры осторожности в оценке активов и пассивов. При этом предполагается, что актив или доход не преувеличены и обязательства, и затраты не занижены. Это означает, что признание доходов происходит только при условии фактического получения выгоды или при наличии высокой степени уверенности в ее получении, а признание расходов и потерь происходит по мере появления реальной возможности их возникновения.

Сопоставимость. Информация, содержащаяся в финансовой отчетности организации, должна быть сопоставимой во времени и сравнимой с информацией других предприятий, для идентификации тенденции финансового положения и результатов деятельности. Поэтому измерение и отражение всех хозяйственных операций должно проводиться последовательно, в соответствии с выбранной учетной политикой. Данный принцип вовсе не означает единообразия. Однако для обеспечения сопоставимости данных необходимо знать учетную политику, ее изменения и последствия этих изменений с точки зрения финансовых результатов в течение текущего периода и за ряд лет.

На практике часто бывает необходимо найти оптимальное сочетание всех качественных характеристик в соответствии с потребностями пользователей и приоритетами самого предприятия. Относительная важность характеристик определяется на основании профессиональной оценки экспертов.

Также важны элементы финансовой отчетности. Это финансовые операции, сгруппированные по экономическим характеристикам. Эти элементы необходимы для оценки финансового состояния и финансовых показателей организации. Классификация элементов финансовой отчетности следующая.

Активы – это ресурсы, контролируемые предприятиями, которые могут принести в будущем приток экономических выгод. Будущая экономическая выгода, содержащаяся в активе, – это возможность инвестировать прямо или косвенно в денежные потоки или их эквиваленты.

Многие активы, такие как дебиторская задолженность и имущество, связаны с юридическими правами, включая

право собственности. Однако при определении наличия актива право собственности не является существенным. Например, если предприятие контролирует выгоды, полученные от его использования, арендуемая недвижимость является активом.

Обязательства – это текущие фактические долги организации на отчетную дату, погашение которых приводит к сокращению экономических выгод в виде оттока ресурсов для удовлетворения требований другой стороны. Обязательства могут возникать из контрактов, законов и нормативных актов или соглашений о доверительном управлении.

Также существует будущая обязанность, которая определяется решением руководства о приобретении активов в будущем, и текущих обязательств не возникает. Однако в некоторых случаях компания может признать будущие платежи в качестве долга. Это тот случай, когда они основаны на ежегодных покупках или в процессе. Примеры таких обязательств включают существующие гарантии и взносы в пенсионные фонды.

Собственный капитал – это остаточный интерес в активах предприятия после вычета обязательств. Иными словами, капитал представляет собой вложения собственников и накопленную прибыль организации.

В балансовом отчете собственный капитал может быть разбит на подклассы. Например, уставный капитал, нераспределенная прибыль и резервы показываются отдельно. Такие классификации могут быть значимы для пользователей финансовых отчетов при принятии решений, так как они являются показателями правовых или других ограничений способности предприятия распределять или иначе использовать собственный капитал.

Выводы

Тексты Международных стандартов вполне доступны для применения и в большинстве случаев воспринимаются даже легче, чем тексты ПБУ. Они менее регламентированы, опираются на профессиональные суждения бухгалтера. Еще одна немаловажная особенность МСФО – в них в большей степени

содержатся требования к отчетности, чем к порядку учета, и не затрагиваются вопросы документирования хозяйственных операций [6].

Таким образом, для обычной бухгалтерской отчетности по-прежнему

надо применять российские стандарты бухучета. Но официально признанные МСФО помогут в ситуациях, когда строительная организация разрабатывает собственный способ ведения бухучета, не предусмотренный в ПБУ.

Библиографический список

Адаменко А.А., Ткаченко А.С., Чич Н.Ш. Переход на МСФО: проблемы и перспективы на сегодняшнем этапе экономического развития России // Вестник Академии знаний. 2017. № 2 (9). С. 31– 37.

Домбровская Е.Н. Минфин России рекомендовал единый порядок осуществления внутреннего финансового аудита // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях, 2017. 48 с.

Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество. [Электронный ресурс]. URL: http://www.i-ias.ru/blog/states_1.html (дата обращения: 11.11.2021).

Российский Налоговый Курьер – специализированный практический журнал для главных бухгалтеров, аудиторов и налоговых консультантов. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rnk.ru/article/215558-ask-nds-3-kak-rabotaet> (дата обращения: 11.11.2021).

Сотрудники как субъект угрозы имущественной безопасности организации. [Электронный ресурс]. URL: http://studbooks.net/1495210/menedzhment/sotrudniki_subekt_ugrozy_imuschestvennoy_bezопасnosti_organizatsii (дата обращения: 11.11.2021).

Трофимова Л.Б. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник и практикум для бакалавриата, специалитета и магистратуры. 5-е изд., испр. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2019. 242 с.

Хорин А.Н., Волошин Д.А. Российские заинтересованные пользователи консолидированной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО. М.: ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2016. 58 с.