

Принципы подготовки и представления финансовой отчётности по МСФО

Построение МСФО начинается с формулирования основных принципов, в соответствии с которыми должна формироваться достоверная финансовая информация и отчётность. Данный раздел так и называется: «Принципы подготовки и представления финансовой отчётности» или кратко – «Принципы» (Framework).

Раздел «Принципы» определяет:

- Цели финансовой отчётности,
- основополагающие допущения при составлении отчётности,
- Качественные характеристики финансовой отчётности,
- Элементы финансовой отчётности: определение, признание и оценка,
- Концепцию капитала и поддержания капитала.



Цели финансовой отчётности по МСФО

- Представление информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании.

Пользователи отчётности:

инвесторы, работники, заимодавцы, поставщики, покупатели, правительство и его органы, общественность

- **Финансовое положение (отчёт о финансовом положении)**
Экономические ресурсы, финансовая структура, ликвидность и платёжеспособность
- **Результаты деятельности (отчёт о прибылях и убытках)**
Для оценки эффективности, для прогнозирования способности создавать потоки денежных средств
- **Изменения в фин.положении (отчёт о движении денежных средств)**
Для оценки деятельности и способности создавать денежные средства

Основопологающие допущения при составлении отчётности по МСФО

■ Принцип начисления

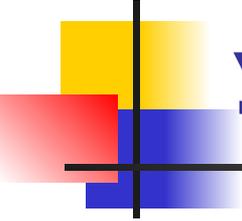
Результаты хозяйственных операций и прочих событий:

- Признаются в бухгалтерском учёте по факту их совершения, а не в момент получения или выплаты денежных средств
- Отражаются в учётных записях и включаются в финансовую отчётность тех периодов, к которым они относятся

■ Принцип непрерывности деятельности

Предполагается, что:

- Компания осуществляет и в обозримом будущем продолжит осуществлять хозяйственную деятельность
- Компания не намерена прекращать или существенно сокращать объёмы своей деятельности



Учёт по принципу начисления

Финансовая отчётность, составленная по методу начисления, информирует пользователей не только о прошлых **событиях**, связанных с выплатой и получением денег, но и об **обязательствах** заплатить деньги в будущем, а также о ресурсах, эквивалентных денежным средствам, которые будут получены в будущем.

Пример. В октябре 2012 года компания приобретает актив, оплата за который должна быть осуществлена только в январе следующего года. В финансовой отчётности за 2012 год должна быть отражена кредиторская задолженность перед поставщиком. Для пользователей отчётности это означает, что компания должна будет выплатить денежные средства в следующем отчётном году.



Признание доходов и расходов по принципу начисления

Метод начисления определяет порядок распределения доходов и расходов по периодам.

Пример. Продажа продукции компании произведена в декабре 2012 года. Деньги будут получены в феврале 2013 года. Все риски, связанные с правом владения и распоряжения товаром, перешли к покупателю. Покупатель является платежеспособным, и нет оснований считать, что оплата не произойдет.

Так как продажа осуществлена в 2012 году, то **доход признаётся** в финансовой отчётности за 2012 год. Компания рассчитывает получить деньги и для отражения этого факта использует счёт учёта дебиторов.



Признание доходов и расходов по принципу начисления

Метод начисления определяет порядок распределения доходов и расходов по периодам.

Расходы признаются по «принципу соотнесения»:

- Расходы ставятся в соответствие полученной выручке (например, себестоимость продукции списывается в момент её реализации)
- Затраты, приносящие выгоды в будущем, капитализируются в форме тех или иных активов
- Затраты, не приносящие выгоды в будущем, списываются в том отчётном периоде, когда они возникли.



Признание доходов и расходов по принципу начисления

Пример. В марте была начислена заработная плата работникам за фактически отработанное время. В апреле заработная плата была выплачена. По **методу начисления** может быть признан расход в марте. По **кассовому методу** - в апреле.

Выручка признается одновременно с признанием расходов, относящихся к сделке. Следовательно, **по методу начисления** за март признаются расходы и выручка. **(логично)**

При **кассовом методе** если выручка фактически получена в марте, то это и будет моментом ее признания, а расходы, относящиеся к сделке, будут признаны только в следующем месяце. **(нелогично)**

Таким образом, метод начисления позволяет сформировать показатели хозяйственной деятельности, необходимые для принятия пользователями финансовой отчетности экономического решения.



Признание доходов и расходов по принципу начисления

Пример. В январе был перечислен авансовый платеж за пользование стационарной телефонной сетью за февраль, март, апрель.

По методу начисления может быть признан расход в феврале, марте, апреле - по $1/3$ от перечисленной суммы. Условием признания расхода будет факт не только совершения сделки, но и признания выручки.

По кассовому методу учета уплата авансового платежа (предоплаты) также не является расходом, поскольку факта совершения сделки еще не было.

По условиям данного примера признание расходов при методе начисления и кассовом методе совпадает.



Принцип непрерывности деятельности

Допущение непрерывности означает, что компания нормально действует и будет действовать в обозримом будущем. То есть, предполагается, что компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности. Если такое намерение или необходимость существует, финансовую отчётность необходимо составлять на другой основе, и эта основа должна раскрываться.

Например, это отражается в отчётности следующим образом:

- **Активы** оцениваются по ликвидационной стоимости,
- **Обязательства** — с учётом прерывания договоров и экономическими санкциями.



Принцип непрерывности деятельности

Пример. Организация составляет свою финансовую отчетность за период, оканчивающийся 31 декабря 2012 г. Руководство организации 21 декабря 2012 г. приняло решение о продаже активов организации и ее ликвидации.

Таким образом, финансовая отчетность организации, составленная за 2012 г., должна исходить не из допущения непрерывности деятельности, а *из перспективы ликвидации организации.*



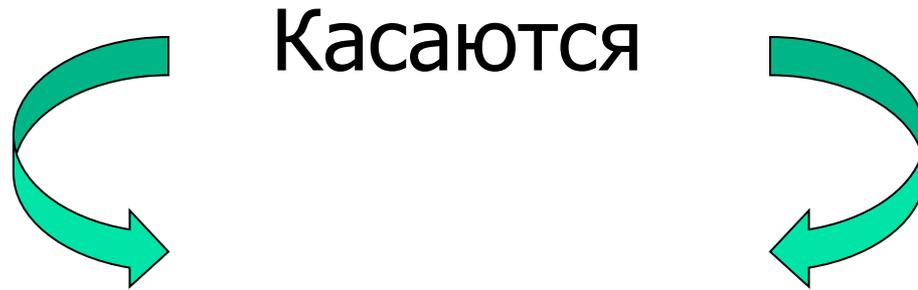
Принцип непрерывности деятельности

Пример. По состоянию на 31 декабря 2012 г. у организации имеется клиент, задолженность которого составляет 10 млн. руб. Клиент данной организации 20 декабря 2012 г. начал процедуру ликвидации. При этом организация была проинформирована, что в результате ликвидации клиента получить возмещение требования не представится возможным.

До момента утверждения отчетности организация неспособна привлечь финансирование для покрытия убытка по безнадежной задолженности клиента и должна быть ликвидирована.

Финансовая отчетность за период, оканчивающийся 31 декабря 2012 г., составляется *исходя из перспективы ликвидации*, а не из допущения непрерывности деятельности.

Качественные характеристики финансовой отчётности



ПРЕДСТАВЛЕНИЯ

- **Понятность**
- **Сопоставимость**

СОДЕРЖАНИЯ

- **Уместность**
- **Надёжность**



Понятность

Основное качество информации финансовой отчётности – это её **доступность для понимания пользователями**, которые имеют достаточные финансовые знания, а также желание изучать информацию с должным старанием. Сложная информация в случае её важности не должна исключаться из отчётности. Для её понимания необходимо приводить пояснения.

Сопоставимость

Пользователи должны иметь возможность сопоставлять:

- Финансовую отчётность одной компании за **разные периоды** для определения тенденций развития
- Финансовую отчётность **разных компаний** для проведения анализа

Необходим **последовательный** подход к учётной политике, информирование пользователей о её изменениях.



Уместность

(для пользователей при принятии решений)

Информация является **уместной**, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые ошибки.

На уместность информации влияют:

- **Характер,**
- **Существенность.**

Информация существенна, если её пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемых в конкретных обстоятельствах пропуска или искажения. Существенность показывает точку отсчёта и не является основной качественной характеристикой информации.



Надёжность

- В информации не должно быть существенных ошибок и искажений
- Пользователи должны иметь возможность положиться на достоверность представленной информации

Надёжность включает:

- Достоверное представление, т.е. соблюдение критериев признания
- Приоритет содержания над формой
- Нейтральность, т.е. информация не должна быть предвзятой
- Осмотрительность, т.е. введение определённой степени осторожности в процесс формирования суждений в условиях неопределённости, так чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы – занижены
- Полноту, т.е. отсутствие тех или иных данных может сделать информацию ложной или дезориентирующей и, следовательно, ненадёжной

Элементы финансовой отчётности: определение, признание и оценка



Основные категории бухгалтерского учёта – это элементы финансовой отчётности. Они включают (по МСФО):

- **Активы,**
- **Обязательства,**
- **Капитал,**
- **Доходы,**
- **Расходы.**

Элементы, связанные с оценкой финансового положения в бухгалтерском балансе – это активы, обязательства и капитал. Элементы, связанные с измерением результатов деятельности компании в отчёте о прибылях и убытках – это доходы и расходы.



АКТИВЫ

- **Ресурсы**, контролируемые компанией;
- В результате событий **прошлых периодов**;
- От которых компания ожидает **экономические выгоды в будущем**.

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

- использован отдельно или вместе с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых компанией,
- обменен на другие активы,
- использован для погашения обязательства,
- распределён среди собственников компании.



Обязательства

- Текущая **задолженность** компании;
- Возникшая в результате событий **прошлых периодов**;
- Урегулирование которой приведёт к **оттоку ресурсов**, содержащих экономическую выгоду.

Не являются обязательствами будущие дивиденды (так как нет юридической обязанности их выплатить), будущие затраты на ремонт (могут быть измерены приблизительно, и срок их погашения не определён).

Способы урегулирования текущих обязательств:

- Выплата денежных средств,
- Передача других активов,
- Предоставление услуг,
- Замена одного обязательства другим,
- Перевод обязательства в капитал.



Капитал

- **Остающаяся доля;**
- В **активах** компании;
- После вычета всех её **обязательств.**

Таким образом, капитал определяется как остаточная величина:

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ = АКТИВЫ – ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

В балансе капитал может разбиваться на подклассы:

- Уставный капитал,
- Нераспределённая прибыль,
- Резервный капитал и др.



Доходы

- Увеличение **экономических выгод** в течение учётного периода;
- В форме **увеличения активов** или **уменьшения обязательств**;
- Приводящее к **увеличению капитала**;
- Не связанное с **вкладами собственников**.

В соответствии с МСФО доход включает выручку и прочие доходы. Получение выручки связано с основной деятельностью (регулярная, целенаправленная деятельность по извлечению дохода). Прочие доходы связаны с неосновной деятельностью компании, носящей, как правило, нерегулярный характер.



Расходы

- Уменьшение **экономических выгод** в течение учётного периода;
- В форме **оттока активов** или **увеличения обязательств**;
- Приводящее к **уменьшению капитала**;
- Не связанное с его **распределением между собственниками**.

В соответствии с МСФО определение расходов включает расходы, возникающие в основной деятельности компании (например, себестоимость продаж), а также убытки.

В системе МСФО нет стандарта по расходам.



Признание элементов финансовой отчётности

Признание – это процесс включения в баланс или отчёт о прибылях и убытках объекта, который подходит под определение одного из элементов и отвечает критериям признания.

Объект признаётся, если:

- Существует **вероятность** получения или оттока будущих экономических выгод, связанных с объектом, отвечающим определению элемента;
- Объект имеет стоимость, которая может быть надёжно **оценена**.

При оценке соответствия объекта этим требованиям необходимо учитывать и требование существенности.



Способы оценки элементов финансовой отчётности

Оценка – это процесс определения денежных величин, в которых элементы финансовой отчётности должны признаваться и отражаться в бухгалтерском балансе и отчёте о прибылях и убытках.

Фактическая стоимость приобретения (первоначальная стоимость) – сумма уплаченных при приобретении активов денежных средств или их эквивалентов.

Текущая (восстановительная) стоимость – сумма, которую нужно было бы уплатить, если бы такой же или аналогичный актив приобретался в настоящий момент. Иначе называется «стоимость замещения».



Способы оценки элементов финансовой отчётности

Стоимость реализации (погашения) – сумма, которая могла бы быть получена в настоящее время от продажи актива в нормальных условиях. Модифицированный вариант – чистая стоимость реализации.

Приведённая (дисконтированная) стоимость – текущая дисконтированная стоимость будущих чистых денежных потоков, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел.

Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки.