

Глава 42

Международные стандарты бухгалтерского учета

Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности

В экономической литературе применяется термин «международные стандарты (или принципы) бухгалтерского учета и финансовой отчетности». При этом не подразумевается, что в зарубежных странах существует некая единая система бухгалтерского учета. В каждой стране принята своя собственная система учета, но эти национальные системы ориентированы на определенные общие принципы. Разработка общих принципов учета и отчетности связана прежде всего с глобализацией экономических процессов и информационных технологий, а также с развитием всемирного рынка инвестиций.

Общие принципы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности изложены в системе документов под единым названием «*Международные стандарты бухгалтерского учета*» (International Accounting Standards – IAS). В экономической литературе принят также перевод – «Международные стандарты финансовой отчетности» (МСФО). Международные стандарты бухгалтерского учета разрабатываются и утверждаются Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета.

Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета

Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета (International Accounting Standards Committee – IASC) создан в 1973 году со штаб-квартирой в Великобритании. В состав данного Комитета входят 143 профессиональные организации из 104 стран, среди которых Австралия, Великобритания, Италия, Канада, Франция, ФРГ, США, Япония, Южно-Африканская Республика и другие промышленно развитые страны мира.

В настоящее время IASC принял более 30 международных стандартов бухгалтерского учета (некоторые стандарты отменены). Принятые стандарты не являются обязательными для стран-участниц, а выполняют рекомендательную функцию. В странах-участницах действуют те стандарты, которые закреплены в соответствующих национальных положениях по стандартной учетной практике.

Составной частью стратегии IASC является сотрудничество с Международной организацией комиссий по ценным бумагам (IOSCO). На основе соглашения с IOSCO Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета ставит своей целью обеспечить использование финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с международными стандартами, в качестве альтернативы национальным стандартам финансовой отчетности в процессе выпуска новых ценных бумаг и листинга на мировых рынках.

Вопросы, охватываемые международными стандартами бухгалтерского учета

В международных стандартах бухгалтерского учета нашли свое отражение все важнейшие вопросы бухгалтерского учета: учетные политики компаний, оценка материально-производственных запасов, консолидированная финансовая отчетность, учет амортизационных отчислений, налогообложение и др. В каждом стандарте излагаются принципы, которые могут последовательно применяться в различных странах. Международные стандарты бухгалтерского учета постоянно дорабатываются и изменяются, принимаются новые стандарты. В настоящий момент практически все стандарты находятся в стадии переработки. В представленной ниже таблице приведен перечень международных стандартов бухгалтерского учета по состоянию на 2000 г.

Таблица 42.1 Перечень международных стандартов бухгалтерского учета

№ стандарта	Наименование стандарта	Наименование по-английски
IAS-1	Представление финансовой отчетности	Presentation of financial statements
IAS-2	Запасы	Inventories
IAS-4	Учет амортизации	Depreciation accounting
IAS-7	Отчет о движении денежных средств	Cash flow statements
IAS-8	Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике	Profit or loss for the period, fundamental errors and changes in accounting policies
IAS-9	Затраты на исследования и разработки	Research and development costs
IAS-10	События после отчетной даты	Events after the balance sheet date
IAS-11	Договоры подряда	Construction contracts
IAS-12	Налоги на прибыль	Income taxes
IAS-14	Сегментная отчетность	Segment reporting
IAS-15	Информация, отражающая влияние изменения цен	Information reflecting the effects of changing prices

IAS-16	Основные средства	Property, plant and equipment
IAS-17	Учет аренды	Leases
IAS-18	Доходы	Revenue
IAS-19	Затраты на пенсионное обеспечение	Employee benefits
IAS-20	Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи	Accounting for government grants and disclosure of government assistance
IAS-21	Влияние изменений курсов иностранных валют	The effects of changes in foreign exchange rates
IAS-22	Объединение компаний	Business combinations
IAS-23	Затраты по займам	Borrowing cost
IAS-24	Раскрытие информации о связанных сторонах	Related party disclosures
IAS-25	Учет инвестиций	Accounting for investments
IAS-26	Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения	Accounting and reporting by retirement benefit plans
IAS-27	Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании	Consolidated financial statements and accounting for investments in subsidiaries
IAS-28	Учет инвестиций в ассоциированные компании	Accounting for investments in associates
IAS-29	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	Financial reporting in hyperinflationary economies
IAS-30	Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов	Disclosure in financial statements of banks and similar financial institutions
IAS-31	Составление финансовой отчетности о доли участия в совместных предприятиях	Financial reporting of interests in joint ventures
IAS-32	Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации	Financial instruments: disclosure and presentation
IAS-33	Прибыль на акцию	Earnings per share
IAS-34	Промежуточная финансовая отчетность	Interim financial reporting
IAS-35	Прекращаемые операции	Discontinuing operations
IAS-36	Снижение стоимости активов	Impairment of assets
IAS-37	Резервы, условные обязательства и условные активы	Provisions, contingent liabilities and contingent assets
IAS-38	Нематериальные активы	Intangible assets
IAS-39	Финансовые инструменты: оценка и определение	Financial instruments: recognition and measurement

Основные принципы бухгалтерского учета

Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета определил основные принципы (положения) бухгалтерского учета. Международные стандарты бухгалтерского учета основаны на следовании указанным принципам:

- принцип *единицы учета* (accounting entity) – организация является самостоятельным хозяйствующим субъектом, и ее имущество отделяется от имущества собственников этой организации и других организаций;
- принцип *продолжающейся деятельности* (going concern) – организация считается функционирующей, и она будет продолжать функционировать в обозримом будущем;
- принцип *денежного измерителя* (monetary measurement) – деятельность организации оценивается в денежных измерителях;
- принцип *начислений* (accrual basis) – операции отражаются в учете в момент их совершения, а не в момент поступления или выплаты денежных средств, и относятся к учету тому учетному периоду, когда была совершена операция;
- принцип *двойной записи* (double entry);
- принцип *периодичности* (periodicity) – отчетность должна составляться регулярно по истечении определенного периода;
- принцип *конфиденциальности* (confidence) – информация, отраженная в публикуемой финансовой отчетности организации, не должна наносить ущерб интересам организации;
- принцип *преемственности* методов учета – принятая учетная политика является неизменной каждый отчетный период.

Требования к представлению информации в финансовой отчетности

Международный стандарт IAS-1 «Представление финансовой отчетности»

Рост количества международных предприятий и расширение международного финансирования вызвали необходимость большего единообразия финансовых отчетов. Поэтому первый международный стандарт устанавливает практические требования к подготовке и представлению информации в финансовой отчетности.

Цель финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с международными стандартами, заключается в представлении понятной, уместной, надежной и сопоставимой информации, необходимой внешним пользователям для принятия экономических решений и позволяющей прогнозировать движение денежных средств. Следование международным стандартам также необходимо, для того чтобы зарубежные собственники организации могли оценить деятельность руководства организации по управлению ее ресурсами.

Соответствие финансовой отчетности международным стандартам означает, что финансовая отчетность удовлетворяет всем требованиям каждого отдельно взятого стандарта. Допускается использование правил учета и стандартов, разработанных другими органами, в той степени, в какой эти требования соответствуют международным стандартам. Например, национальная система бухгалтерского учета США — GAAP предлагает детально разработанные правила учета для многих сложных операций. Однако применение организацией, выходящей на международный рынок национальных стандартов, противоречащих международным, не рассматривается в качестве оправдания отклонений от международных стандартов. Факт соответствия международным стандартам должен быть отражен в финансовой отчетности.

В исключительных случаях отклонение от международных стандартов может быть необходимо (например, когда применение международных стандартов может привести к искажению информации об отдельных хозяйственных операциях). В этом случае финансовая отчетность должна содержать обоснование необходимости отклонений от стандартов.

Основные требования к финансовой отчетности

При подготовке финансовой отчетности предполагается, что организация будет продолжать свою деятельность по крайней мере в течение 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. При этом не требуется указывать, что организация сможет продолжить свою деятельность в обозримом будущем. Если руководство предполагает, что организация не сможет продолжать свою деятельность и исполнять обязательства, данный факт отражается в отчетности. В этом случае отчетность должна раскрывать использованные принципы учета и основания для данного предположения.

Форма представления информации и группировки статей отчетности должны сохраняться от периода к периоду. Исключение составляют случаи, когда изменение приводит к более обоснованному представлению информации, а также если изменение приводит к более обоснованному представлению информации, а также если изменение требуется каким-либо стандартом IAS или его официальной интерпретацией. Каждая существенная статья отчетности представляется обособленно, а несущественные статьи объединяются по сходным признакам. Информация признается существенной, если она может повлиять на экономические решения пользователей.

IAS-1 устанавливает общее правило взаимозачета активов и обязательств; в других стандартах этот вопрос решается в отношении конкретных активов. Согласно общему правилу, активы и обязательства не должны отражаться свернуто, кроме тех случаев, когда это разрешается или требуется каким-либо стандартом. Прибыли и убытки показываются свернуто только тогда, когда это разрешается другим стандартом или если возникающие прибыли и убытки от одной или сходных операций несущественны. При этом прибыли и убытки, а также активы и обязательства могут быть показаны свернуто, если это отража-

ет содержание операции. Каждый отчет должен содержать название отчитывающегося субъекта, указание на то, составлен ли он по результатам деятельности отдельного предприятия или группы предприятий, отчетную дату или отчетный период, валюту, в которой составлен баланс, и формат представления числовых данных (тыс. долл. США, млн. долл. США).

Структура финансовой отчетности

Международные стандарты применяются только при составлении годовой финансовой отчетности и не распространяются на промежуточную отчетность (месячную, квартальную). В годовую финансовую отчетность входят:

- бухгалтерский баланс,
- отчет о прибылях и убытках,
- отчет о движении денежных средств,
- отчет о движении капитала,
- описание учетной политики и пояснения к отчетности.

Обычно финансовая отчетность является частью более общего документа (годового отчета, проспекта эмиссии). Поэтому необходимо, чтобы пользователь имел возможность идентифицировать отчетность, составленную в соответствии с IAS, и отделить ее от другой информации, содержащейся в документе. IAS-1 устанавливает правила представления информации для каждого отчета, а также содержит перечень информации, подлежащей раскрытию в составе каждого отчета и в пояснениях к нему.

Бухгалтерский баланс

IAS-1 не предписывает какую-либо определенную форму и последовательность представления информации в балансе. Он устанавливает минимум информации, подлежащей включению в баланс. Таким образом, любая форма представления информации может быть использована для составления отчетности в соответствии с международными стандартами. В приведенной ниже таблице указаны обязательные статьи, которые должен содержать баланс.

Таблица 42.2 Обязательные статьи бухгалтерского баланса

Наименование статьи
Основные средства
Нематериальные активы
Финансовые активы (за исключением денежных средств, дебиторской задолженности, инвестиций, учтенных по методу долевого участия в капитале)
Материально-производственные запасы
Дебиторская задолженность
Денежные средства и их эквиваленты
Кредиторская задолженность
Налоговые активы и обязательства (в соответствии с IAS-12)
Резервы под обесценение
Долгосрочные обязательства
Доля меньшинства
Капитал и резервы

Отчет о прибылях и убытках

В приведенной ниже таблице указаны статьи, которые должны содержаться в отчете о прибылях и убытках. Дополнительная информация должна включаться в отчет о прибылях и убытках либо в соответствии с требованиями других стандартов, либо для обеспечения достоверности информации. В отчет о прибылях и убытках или в приложение к нему включается информация о сумме объявленных дивидендов, приходящихся на одну акцию.

Таблица 42.3 Обязательные статьи отчета о прибылях и убытках

Наименование статьи
Выручка
Прибыль от основной деятельности
Расходы по финансированию
Доля прибыли зависимых компаний и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия в капитале
Налоги
Прибыль или убыток от деятельности компании
Финансовый результат чрезвычайных обстоятельств
Доля меньшинства
Чистая прибыль или убыток

Отчет о движении капитала

В отчете о движении капитала должны быть детально раскрыты прибыли и убытки, отнесенные не на счет финансовых результатов отчетного года, а на счета резервов (суммы переоценки основных средств, курсовые разницы от переоценки иностранных инвестиций, кумулятивный результат изменений учетной политики, исправления значительных ошибок).

Таблица 42.4 Содержание отчета о движении капитала и приложений к нему

Наименование статьи
Сумма чистой прибыли или убытка за отчетный период
Каждая отдельная составляющая прибыли (дохода) или убытка (расхода), отражаемая в соответствии с IAS по счетам капитала и резервов, а также их общая сумма
Кумулятивный результат изменений учетной политики, исправлений значительных ошибок, производимых в соответствии с IAS-8
Расчеты с собственниками по участию в капитале и распределению прибыли
Остаток нераспределенной прибыли или убытка на начало года и на отчетную дату, а также движение нераспределенной прибыли за отчетный период
Движение отдельных составляющих капитала, добавочного капитала и каждого резерва в течение отчетного периода

Приложения к отчетности

Приложения к отчетности предназначены для объяснения и детального анализа статей основных отчетов. Сами отчеты должны содержать информацию в максимально обобщенном виде, а приложения должны раскрывать информа-

цию, не отраженную в основных формах отчетности. Информация в приложениях должна быть представлена в следующей последовательности:

- заявление о соответствии IAS;
- учетная политика в отношении основных фактов хозяйственной деятельности;
- разбивка и анализ статей основных отчетов;
- дополнительные данные, включая условные обязательства и другую финансовую и нефинансовую информацию.

Приложения к отчетности должны быть систематизированы. Каждая статья баланса и других основных отчетов должна иметь отсылку к соответствующему приложению.

Таблица 42.5 Структура приложений к отчетности

Наименование статьи
Положения учетной политики, регулирующие основные операции и факты хозяйственной деятельности, необходимые для правильного понимания финансовой отчетности
Информация, требуемая IAS, но не представленная в основных формах отчетности (раскрытие условных обязательств, событий после отчетной даты и пр.)
Дополнительная информация, раскрывающая статьи основных отчетов и необходимая для достоверного представления о финансовом положении и результатах деятельности
Указание страны регистрации, зарегистрированный адрес организации или место основной деятельности, если последнее отличается от зарегистрированного адреса*
Описание основных видов деятельности организации*
Название головной компании и конечного головного предприятия всей группы*
Количество рабочих и служащих по состоянию на отчетную дату и в среднем за период*

* Данная информация приводится в том случае, если она не включена в общий документ, публикуемый вместе с отчетностью

Раскрытие учетной политики

Финансовые отчеты должны быть четкими и понятными для пользователей, в том числе инвесторов и кредиторов. Для верного понимания отчетных данных в пояснениях к отчетности должны раскрываться основные принципы учетной политики, которые применялись при составлении отчетности.

При разработке учетной политики необходимо ориентироваться на правила, предписанные IAS. При отсутствии таковых для отдельных операций руководство организации должно выработать учетную политику, в соответствии с которой финансовая отчетность содержала бы полную и объективную информацию, отражающую результаты деятельности и положение организации, а также экономическое содержание операций.

Каждая организация в начале своей деятельности формирует учетную политику и следует ей в текущем учете и при составлении отчетности. Выбор конкретных элементов учетной политики определяется сферой деятельности организации и условиями хозяйствования. В пояснениях к финансовой отчетности учетная политика организации раскрывается для внешних пользователей. В число подлежащих раскрытию элементов учетной политики входят ,

перечисленные в таблице 42.6, способы учета активов и обязательств, доходов и расходов.

Таблица 42.6 Подлежащие раскрытию элементы учетной политики

Наименование статьи
Порядок отражения выручки от реализации
Принципы составления сводной отчетности
Порядок амортизации основных средств и нематериальных активов
Порядок учета процентов и других расходов по финансированию
Порядок учета деятельности по выполнению строительным контрактов
Порядок учета инвестиций в материальные активы
Порядок учета инвестиций в финансовые активы
Порядок учета товарно-материальных ценностей
Порядок расчета резервов под обесценение
Порядок учета расчетов с персоналом
Порядок учета имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте
Определение денежных средств и их эквивалентов
Учет инфляции
Порядок учета государственных субсидий

Международные организации, регулирующие бухгалтерский учет

Международные организации бухгалтеров, влияющие на развитие бухгалтерского учета

Помимо Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета, на развитие бухгалтерского учета влияют следующие международные организации:

- Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC);
- Организация экономического сотрудничества и развития (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD);
- Европейский союз бухгалтеров-экспертов (Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers – UEC);
- Конфедерация бухгалтеров азиатского и тихоокеанского регионов (Confederation of Asian and Pacific Accountants – CAPA);
- Федерация бухгалтеров Ассоциации государств Юго-Восточной Азии (ACEAN Federation of Accountants);
- Межамериканская бухгалтерская ассоциация (Inter-American Accounting Association – IAA);
- Африканский совет по бухгалтерскому учету (African Accounting Council – AAC).

Международная федерация бухгалтеров (IFAC) основана в 1977 году, и ее рекомендации используются профессиональными бухгалтерскими организациями 104 стран.

Европейский союз бухгалтеров-экспертов (UEC) создан в 1951 г. и занимается разработкой и согласованием стандартов бухгалтерского учета в странах Европы. Его членами являются профессиональные организации 19 европейских стран.

Учетные директивы стран Европейского Экономического Сообщества

Средством согласования законодательных актов стран – членов Европейского Экономического Сообщества являются *директивы*, разработанные экспертами ЕЭС. Учетные директивы представляют собой юридические документы, адресованные странам-участницам. Учетные директивы предусматривают согласование законодательств о компаниях стран-членов Римского Договора и касаются таких важных учетных вопросов, как унификация финансовой отчетности компаний (директива № 4), сводная финансовая отчетность (директива № 7), требования к квалификации аудиторов (директива № 8). Выполнение директив является обязательным при определенной свободе выбора форм и методов их выполнения. К сфере бухгалтерского учета относятся перечисленные ниже директивы.

О принципах годовой отчетности компании с ограниченной ответственностью (Четвертая директива № 78/660 от 25 июля 1978 г.). В данной директиве рассматриваются вопросы подготовки годовой отчетности компаний с ограниченной ответственностью. Годовая отчетность должна давать объективную картину состояния компании: ее активов и обязательств, прибылей и убытков, финансового положения. Отчетность должна включать в себя пояснения к отдельным отчетам, аудиторское заключение. Пояснения к отчетности должны раскрывать принятую учетную политику. Например, оценка стоимости активов может производиться по фактическим затратам на их приобретение (заготовление) либо по восстановительной стоимости согласно результатам периодической переоценки с учетом инфляции. Страны-участницы могут освобождать мелкие и средние компании от определенных требований, указанных в данной директиве.

О принципах составления консолидированной отчетности (Седьмая директива № 83/349 от 13 июня 1983 г.). Данная директива касается консолидированной отчетности и рассматривает вопросы ее подготовки, публикации и аудита. Подготовка консолидированной отчетности основывается на принципе государственного контроля.

О квалификационных требованиях, предъявляемых к аудиторам, и о взаимном признании дипломов аудиторов в странах ЕЭС (Восьмая директива от 10 апреля 1984 г.). В данной директиве излагаются необходимые квалификационные требования, предъявляемые к аудиторам. Директива призвана обеспечивать наличие высококвалифицированных специалистов в данной области во всех странах-участницах ЕЭС. Директива

устанавливает, что страна-участница может использовать для работы специалистов, получивших свою профессиональную подготовку в другой стране, при условии, что эта подготовка может быть признана равноценной и что данные специалисты имеют подтверждение достаточного знания местных законов. Эта директива развивается в «Директиве о взаимозаменяемости аудиторов», которая была принята в декабре 1988 г.

Международные стандарты учета и отчетности транснациональных корпораций

Большую роль в стандартизации учета и решении проблем унификации бухгалтерского учета играют рекомендации *Центра транснациональных корпораций* Организации Объединенных Наций (United Nations Centre on Transnational Corporations – UNCTC) – «*Международные стандарты учета и отчетности транснациональных корпораций*». Данные рекомендации относятся к транснациональным корпорациям с объемом продаж более 100 млн. долл. США, активами более 50 млн. долл. США, и числом занятых работников свыше 2,5 тыс. человек. Для совершенствования международных стандартов учета и отчетности транснациональных корпораций в 1982 году в составе Центра транснациональных корпораций ООН была создана *Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности*. Данная группа активно сотрудничает с государственными и общественными бухгалтерскими организациями различных стран по разработке национальных положений бухгалтерского учета, максимально приближенных к рекомендуемым в мировой практике.

Международные нормативы аудита

Для оценки финансовых отчетов организаций и соответственно выполнения организацией правил бухгалтерского учета применяют процедуру аудита.

Аудит – это независимая проверка финансовых отчетов организации и влияющих на отчетность данных текущего бухгалтерского учета с целью выражения аудитором мнения о применении организацией правил бухгалтерского учета и соответствии отчетности нормативным и законодательным требованиям. В каждой стране существует своя система и правила аудита, но для единства подходов к оценке организации используются международные принципы аудита.

Международные принципы аудита разработаны *Комитетом по международной практике аудита* (International Auditing Practices Committee), созданным в структуре Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Международные принципы аудита изложены в так называемых *нормативах аудита*.

Таблица 42.7 Перечень международных нормативов аудита

Номер норматива	Название норматива
1	Цели и основные принципы проведения аудита
2	Письмо-обязательство аудитора перед клиентом
3	Основные принципы, регулирующие аудит
4	Планирование работы аудитора
5	Использование материалов внешних проверок
6	Оценка риска и внутренний контроль
7	Контроль качества аудиторской проверки
8	Аудиторские доказательства
9	Документация
10	Использование результатов работы внутреннего аудитора
11	Обманы и ошибки
12	Аналитические процедуры
13	Отчет аудитора о финансовой отчетности
14	Другая информация в проверенной финансовой отчетности
15	Аудиторские проверки в среде электронной обработки данных
16	Техника проведения аудита с использованием компьютеров
17	Участвующие стороны
18	Использование работы эксперта
19	Аудиторская выборка
20	Влияние электронной обработки данных на оценку учетных систем и внутреннего контроля
21	Дата составления аудиторского отчета; события после выпуска финансовой отчетности
22	Информация, представленная руководству
23	Оценка аудитором возможности постоянного функционирования предприятия
24	Заключения аудиторов специального назначения
25	Материальность и аудиторский риск
26	Аудит учетных оценок
27	Изучение перспективной финансовой информации
28	Ответственность аудитора за начальные остатки при первой проверке финансовой отчетности предприятия
29	Оценка собственного и контрольного рисков и их влияние на независимые процедуры

Вопросы

1. Назовите основные международные принципы бухгалтерского учета.
2. Каковы функции Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета?
3. Какие важнейшие вопросы бухгалтерского учета нашли свое отражение в международных стандартах бухгалтерского учета?
4. Какие директивы ЕЭС, относящиеся к сфере бухгалтерского учета, вы знаете?
5. Что входит в годовую финансовую отчетность согласно международным стандартам бухгалтерского учета?