

НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Е. Г. Москалева, к.э.н., доцент кафедры экономического анализа и учета ГОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»

Данные бухгалтерского баланса необходимы внешним и внутренним пользователям для принятия экономических решений в конкретной организации, а на макроэкономическом уровне - для определения тенденций развития, экономических взаимосвязей и т.д. Совершенствование содержания бухгалтерского баланса является одной из важных задач, стоящих перед бухгалтерским сообществом на данном этапе. Путь ее решения – ориентация на нормы Международных стандартов финансовой отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность, бухгалтерский баланс, Международные стандарты финансовой отчетности, активы, обязательства, капитал

Глобализация рынков товаров и капитала существенно повысила требования к качеству публичной финансовой отчетности. Стала очевидной потребность всех участников рынка в прозрачной (более открытой) информации о финансовом положении и результатах деятельности каждого участника, выступающего на рынке.

Для того чтобы составить отчетность, которую адекватно воспринимают и понимают пользователи разных стран, созданы и совершенствуются международные стандарты финансовой отчетности. Они призваны сблизить правила составления бухгалтерской отчетности и процедуры подготовки и представления сведений о деятельности той или иной компании.

Содержание форм финансовой отчетности определено МСФО (IAS) 1

«Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements) [1]. Это стандарт общего назначения, в котором выработаны базовые подходы составления отчетности компании для достижения ее сопоставимости с показателями предшествующих периодов и данными отчетности других организаций. Кроме этого в стандарте представлены рекомендации по структуре финансовой отчетности и минимальные требования к ее содержанию.

Финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО, позволяет структурировано представить финансовое положение и операции, осуществленные компанией за отчетный период. Целями финансовой отчетности являются:

1) представление сведений о финансовом положении, финансовых результатах компании и движении денежных средств для широкого круга пользователей с целью принятия экономических решений;

2) представление данных о результатах управления ресурсами, доверенными руководству компании.

Одной из наиболее важных форм финансовой отчетности, по данным которой определяется имущественное положение компании, является бухгалтерский баланс.

В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial Statements) бухгалтерский баланс называется отчет о финансовом положении (statement of financial position). В отчете о финансовом положении, согласно редакции МСФО (IAS) 1, требуется раскрытие сравнительной информации за предыдущий отчетный период (т.е. информация представляет на три даты). Название «Отчет о финансовом положении (Statement of financial position)» вместо «Бухгалтерский баланс (The balance sheet)» используется в самих стандартах, но не является обязательным для использования в финансовой отчетности.

Составлению Отчета о финансовом положении должна предшествовать работа по обоснованию необходимости разделения в нем краткосрочных и долгосрочных активов и обязательств и представления их в виде отдельной классификации. Если руководством принято решение не приводить в Отчете о финан-

совом положении подобную классификацию, активы и обязательства должны представляться в Отчете о финансовом положении в порядке ликвидности. Кроме этого, если в Отчете о финансовом положении суммируются отдельные виды активов и пассивов, компания обязательно должна раскрывать суммы активов и обязательств, возмещение или погашение которых ожидается в течение двенадцати месяцев после отчетной даты и по окончании двенадцати месяцев после отчетной даты.

Реализация подобного требования МСФО позволяет предоставить пользователям полезную информацию о стоимости чистых активов в составе оборотного капитала и чистых активов, используемых в долгосрочных операциях компании. Такие сведения дают возможность пользователям финансовой отчетности определить активы, которые должны быть реализованы в текущем отчетном периоде, и обязательства, погашение которых ожидается в том же временном периоде, а также проанализировать степень ликвидности и платежеспособности компании.

Разделению в МСФО активов на краткосрочные и долгосрочные придается особое значение. В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» определены требования, которым эти активы должны отвечать. Краткосрочные активы включают:

- 1) активы, предназначенные для реализации или использования в течение обычного операционного цикла организации;
- 2) активы, предназначенные для перепродажи;
- 3) активы, предназначенные для реализации или использования в течение двенадцати месяцев после отчетной даты;
- 4) активы в форме денежных средств или их эквивалентов (как определено в МСФО (IAS) 7), не имеющих ограничений в использовании в течение двенадцати месяцев после отчетной даты.

Такие активы включают запасы, задолженность покупателей и заказчиков, рыночные ценные бумаги и др. Активы, не обладающие названными свойствами, признаются при составлении Отчета о финансовом положении по

МСФО как долгосрочные.

Краткосрочные обязательства включают:

1) обязательства, предназначенные к погашению в течение обычного операционного цикла организации;

2) обязательства, подлежащие погашению в течение 12 месяцев с отчетной даты;

3) обязательства как долгосрочные процентные займы, оплата которых должна произойти в течение 12 месяцев, могут быть классифицированы как «долгосрочные», в случае, когда их первоначальный срок превышает 12 месяцев.

Среди обязательств, которые относятся к краткосрочным, выделяют задолженность перед поставщиками и подрядчиками, обязательства по выплате процентов, банковские овердрафты, дивиденды к выплате, налоги на прибыль и др. Остальные обязательства классифицируются как долгосрочные.

Среди долгосрочных обязательств выделяют обязательства по выплате процентов, если они должны быть погашены в течение двенадцати месяцев после отчетной даты и первоначальный срок погашения обязательств составляет период более двенадцати месяцев, а также когда компания планирует рефинансировать это обязательство в долгосрочное на основе заключенного договора или изменения графика платежей до составления финансовой отчетности. В примечаниях к Отчету о финансовом положении должны быть раскрыты подобные обязательства, а также описаны обстоятельства, приведшие к изменениям.

В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» приведено минимальное количество линейных статей, которые должны содержаться в Отчете о финансовом положении:

- a) основные средства (property, plant and equipment);
- b) инвестиционная собственность (investment property);
- c) нематериальные активы (intangible assets);
- d) финансовые активы (financial assets) (исключая количество, показанное

под (e), (h) и (i));

e) инвестиции, учтенные по методу участия (investments accounted for using the equity method);

f) биологические активы (biological assets);

g) материальные запасы (inventories);

h) торговая и другая дебиторская задолженность (trade and other receivables);

i) наличные деньги и денежные эквиваленты (cash and cash equivalents);

j) общее количество активов, классифицированных как предназначенные для продажи, и активов, находящихся в распоряжении группы классифицированных как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 (the total of assets classified as held for sale and assets included in disposal groups classified as held for sale in accordance with IFRS 5);

k) торговые и другие документы к оплате (trade and other payables);

l) условные обязательства (provisions);

m) финансовые долги (financial liabilities) (исключая количество, показанное под (k) и (l));

n) текущие налоговые обязательства и текущие налоговые активы в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (liabilities and assets for current tax, as defined in IAS 12 Income Taxes);

o) отсроченные налоговые обязательства и отсроченные налоговые активы в соответствии с МСФО (IAS) 12 (deferred tax liabilities and deferred tax assets, as defined in IAS 12);

p) обязательства (долги), находящиеся в распоряжении группы, классифицированные как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 (liabilities included in disposal groups classified as held for sale in accordance with IFRS 5);

q) доля меньшинства (non-controlling interests, presented within equity);

r) выпущенный капитал и резервы (issued capital and reserves attributable to owners of the parent).

Отчет о финансовом положении может содержать дополнительные статьи и промежуточные суммы по требованию какого-либо стандарта МСФО или, если это необходимо, для представления более достоверной информации пользователям с целью оценки финансового состояния компании.

Порядок расположения статей в Отчете о финансовом положении, а также их названия могут быть изменены, поскольку Отчет о финансовом положении должен отражать всестороннюю картину финансового положения организации. Кроме этого перечисленные статьи Отчета о финансовом положении являются укрупненными. Их можно детализировать на основе следующей оценки:

—характера и ликвидности активов и их существенности, ведущих к отдельному представлению деловой репутации и активов, возникающих из расходов на разработки, денежных и неденежных активов, краткосрочных и долгосрочных активов;

—их функции в рамках компании, приводящей к отдельному представлению, например, операционных и финансовых активов, запасов, дебиторской задолженности, денежных средств и их эквивалентов;

—размера, характера и распределения во времени обязательств, ведущих, если это целесообразно, например, к отдельному представлению процентных и беспроцентных обязательств и резервов, выделенных как краткосрочные и долгосрочные.

Вместе с тем каждая статья Отчета о финансовом положении должна разбиваться на подклассы по ее характеру и суммам кредиторской и дебиторской задолженности материнской компании, родственных дочерних компаний, ассоциированных компаний и других связанных сторон.

Расшифровки подклассов зависят от требований отдельных МСФО, размера, характера и функций показателей. Требования раскрытия подклассов статей в балансе или в примечаниях к нему в системе МСФО неодинаковы:

— основные средства (items of property, plant and equipment) классифицируются в соответствии с МСФО 16 «Основные средства»;

- дебиторская задолженность (receivables) разбивается на задолженность покупателей и заказчиков, других членов группы, задолженность от связанных сторон, предоплаты и прочие суммы;
- материальные запасы (inventories) в соответствии с МСФО 2 «Запасы» представляются по подклассам «товары», «производственные поставки», «материалы», «незавершенное производство», «готовая продукция»;
- резервы предстоящих расходов (provisions) подразделяются на резервы на пенсионное обеспечение и любые другие резервы подобного характера в соответствии с операциями компании;
- акционерный и резервный капитал (equity capital and reserves) подразделяются на классы оплаченного капитала, эмиссионного дохода, видов резервов.

Информация, представленная в Отчете о финансовом положении о наличии активов и обязательств на определенную дату, отличающихся по характеру и функциям, может быть оценена по-разному. Например, определенные группы основных средств могут быть оценены по фактической себестоимости или по сумме переоценки. Эти группы основных средств должны быть представлены в Отчете о финансовом положении как отдельные линейные статьи.

Сравнение номенклатуры статей бухгалтерского баланса, представленной в Приказе Минфина РФ от 02.07.2010 №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», с регламентациями МСФО (IAS) 1 свидетельствует о ее сходстве. В отечественном бухгалтерском балансе приведены многие из линейных статей, регламентированных МСФО (IAS) 1. В частности, начиная с отчетности за 2011 год в бухгалтерский баланс включены новые показатели, такие как «Результаты исследований и разработок», «Переоценка внеоборотных активов», «Резервы под условные обязательства», исключена подробная детализация запасов, дебиторской задолженности, кредиторской задолженности. Все показатели в балансе отражаются минимум за два предыдущих года: на текущую отчетную дату (на конец отчетного периода); на 31 декабря предыдущего года; на 31 декабря года, предшествующего предыдущему году. Однако расхождения имеются. Остается в российском бухгалтерском балансе статья «Налог на до-

бавленную стоимость по приобретенным ценностям», которая отсутствует в бухгалтерском балансе, регламентируемом МСФО (IAS) 1. Согласно МСФО возможны взаимозачет текущих налоговых требований и текущих налоговых обязательств и отражение в балансе сальдированного платежа по НДС в обязательствах перед бюджетом; при этом НДС по приобретенным ценностям характеризуется в примечаниях к финансовой отчетности. В российском бухгалтерском балансе отсутствуют статьи «Инвестиционная собственность», «Биологические активы», «Доля меньшинства», «Обязательства, предназначенные к продаже».

Следует особо обратить внимание на дополнительную информацию, которая должна предоставляться в Отчете о финансовом положении организации или примечаниях к нему в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1:

- 1) описание подклассификации статей;
- 2) суммы дебиторской и кредиторской задолженности;
- 3) параметры материнской организации;
- 4) параметры дочерних организаций той же материнской организации;
- 5) параметры ассоциированных организаций;
- 6) параметры связанных сторон;
- 7) характеристика каждого класса акционерного капитала;
- 8) количество акций, разрешенных к выпуску;
- 9) количество акций, выпущенных и полностью оплаченных;
- 10) номинальная стоимость акций или указаний об отсутствии такой стоимости;
- 11) сверенное количество акций в обращении на начало и конец года;
- 12) права, привилегии, ограничения, связанные с соответствующим классом акций, в том числе ограничения на распределение дивидендов и возмещение капитала;
- 13) акции, принадлежащие самой организации, ее дочерним или ассоциированным организациям;

14) акции, зарезервированные для эмиссии, по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы;

15) характер и назначение каждого вида резервов;

16) сумма дивидендов, предложенных, но официально еще не утвержденных;

17) сумма непризнанных дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям.

Следует также помнить, что кроме внешних отличий существуют значительные различия в порядке расчета показателей, включаемых в данную отчетную форму:

—различия в понятийном аппарате, определяющие расхождения в признании активов, обязательств, доходов и расходов в целях бухгалтерского учета, для формирования отчетности;

—различия в подходе к оценке отдельных видов активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (в том числе справедливой стоимости);

—различия в подходах к денежному измерению активов, обязательств, доходов и расходов в России и в системе МСФО (учет инфляционных процессов);

—различия в возможности использования аналитических методов (например, дисконтирование), признанных уточнить оценку активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов.

Нужно отметить, что МСФО не нацелены на подробное описание способов учета в каждой конкретной ситуации всего разнообразия фактов хозяйственной жизни. Данные стандарты предоставляют бухгалтеру свободу в выражении его профессионального мнения (суждения), ставя лишь одно условие – формирование качественной, прозрачной и сравнимой информации в финансовой отчетности, полезной пользователям в принятии экономических решений.

Библиографические ссылки

1. <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.