

УДК 657.222

Л.И. Ткаченко

ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЕ РАЗЛИЧИЯ МЕЖДУ РОССИЙСКИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Международные стандарты финансовой отчетности являются общепризнанными стандартами подготовки финансовой отчетности компаний во всем мире, применение которых позволяет сделать бухгалтерскую отчетность максимально достоверной и прозрачной. Российская практика отражения хозяйственных операций в учете и подготовке отчетности в соответствии с национальными стандартами по бухгалтерскому учету (РСБУ) содержит принципиальные различия в методике их формирования для целей отражения в отчетности. В статье раскрываются основополагающие различия в методических подходах формирования отчетности по российским и международным стандартам.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, российские стандарты бухгалтерского учета, конвергенция, бухгалтерская информация.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и комментарии к ним – это документы, раскрывающие требования к содержанию бухгалтерской информации и методологию получения важнейших учетных характеристик на основе гармонизации национальных стандартов экономически развитых стран, разрабатываемые и публикуемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности. Сегодня в литературе можно встретить различное обозначение Международных стандартов финансовой отчетности на английском языке:

- IAS (International Accounting Standards) – Международные стандарты бухгалтерского учета;

- IFRS (International Financial Reporting Standards) – Международные стандарты финансовой отчетности.

Различное обозначение связано с реформой Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), проведенной в 2000 г., после которой КМСФО был преобразован в Совет по МСФО (СМСФО). До проведения реформы стандарты имели обозначение IAS, а после нее IFRS. На русский язык и те и другие переводятся как МСФО.

Международные стандарты финансовой отчетности являются признанной системой учета, применение которой позволяет сделать бухгалтерскую отчетность максимально достоверной. Цель Совета по МСФО (International Accounting Standards Board) заключается в издании понятных глобальных стандартов учета, на основе которых можно было бы создавать прозрачную качественную финансовую отчетность, понятную любому заинтересованному пользователю.

Очевидным является тот факт, что в настоящее время процесс конвергенции Международных стандартов финансовой отчетности и Российских положений (стандартов) по бухгалтерскому учету (РСБУ) нарастает. Свидетельством тому являются последние принятые Российские положения по бухгалтерскому учету и существенно обновленные уже существующие российские стандарты по бухгалтерскому учету. Так, были значительно изменены такие Положения по бухгалтерскому учету, как:

- ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»;
- ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»;
- ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»;
- ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»;
- ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»;
- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Появились новые Положения по бухгалтерскому учету, такие как:

- ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»;
- ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»;
- ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»;
- ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов».

Кроме того, Приказом Минфина России от 02.07.2010 г., № 66н утверждены новые типовые

формы бухгалтерской отчетности, применяемые с отчетности за 2011 г., максимально приближенные к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.

Для российских компаний использование МСФО для представления отчетности является необходимой процедурой только в случае выхода предприятий на международные рынки, что позволяет расширить круг потенциальных инвесторов. Необходимым также является использование МСФО для российских организаций, входящих в международные холдинги. Начиная с финансовой отчетности за 2015 г., организации, составляющие консолидированную финансовую отчетность, должны будут проводить консолидацию финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Эта обязанность появилась с принятием 27 июля 2010 г. Федерального закона «О консолидированной отчетности», № 208-ФЗ, статья третья которого напрямую отсылает российские организации составлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО.

Необходимо отметить, что действие этого закона распространяется далеко не на все российские организации, а только на кредитные, страховые и организации, ценные бумаги, которых допущены на торгах фондовых бирж и других и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг. Тем не менее позитивное значение принятия Закона о консолидированной отчетности заключается в осуществлении тех конкретных шагов, которые уже совершены по приданию МСФО статуса официальных документов [1].

Несмотря на сближение РСБУ и МСФО (качественные характеристики отчетности, состав отчетности, метод начисления, запрет метода LIFO при списании материально-производственных запасов, отложенные налоги и прочее), существует большое количество различий, которые носят концептуальный характер.

Так, например, дата отчетности по МСФО не привязана к окончанию календарного года. Главное, чтобы дата окончания отчетного периода или период, охватываемый финансовой отчетностью или примечаниями, повторялись от одной отчетности к другой.

Кроме того, в РСБУ важная роль отведена Плану счетов бухгалтерского учета и корреспонденции счетов. Фактически это определяет методологию российского учета. Стандарты МСФО в принципе не содержат упоминания о бухгалтерских счетах, поскольку ориентированы на результаты работы финансовых служб – бухгалтерскую (финансовую) отчетность. МСФО уходит от конкретных бухгалтерских счетов, используя для иллюстрации корреспонденций названия элементов

отчетности (активы, обязательства, капитал, доходы, расходы) или характер доходов или расходов (амортизация, себестоимость, финансовые доходы, финансовые расходы и т.д.) [2. С. 3].

Следующим отличительным моментом является строгая привязка в российском учете к наличию первичных бухгалтерских документов (т. е. от «первички» – к учету, а не наоборот). Во многом это является результатом влияния налогового законодательства, диктующего свои правила учета, в частности документирования хозяйственных операций. В итоге в российском учете возможно неполное признание затрат, понесенных в отчетном периоде, при отсутствии их документального подтверждения.

В свою очередь, МСФО не упоминают о взаимосвязи между первичным документом и выполнением операции. Приоритетной целью при этом является формирование максимально объективного финансового результата, что является одним из ключевых подходов МСФО. Таким образом, по МСФО принцип начисления применяется более последовательно, чем в РСБУ.

К основополагающим отличиям также относится тот факт, что хозяйственные операции в российском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности отражаются на основании перехода права собственности в соответствии с положениями Гражданского кодекса Российской Федерации. В то время как отчетность по МСФО требует отражения хозяйственных операций в соответствии с переходом рисков и преимуществ владения.

Пример 1. Российская фирма А, дилер крупнейшего мирового производителя тяжелой техники фирмы С, получила по договорам комиссии на продажу самосвалы и краны самоходные на сумму £7 млн. Конечные покупатели уже известны, но техника еще не продана и находится на складе фирмы. Право собственности на товары к фирме А не перешло. В соответствии с РСБУ имущество, на которое у организации отсутствует право собственности, будет отражено за балансом. При формировании отчетности по МСФО будет признан переход рисков и преимуществ владения на эти активы:

Dr Запасы (BS¹) £7 млн.

Cr Кредиторская задолженность (BS) £7 млн.

Сравним показатели отчетности (£):

¹ В МСФО признак BS означает статью отчета о финансовом положении (балансовый отчет). IS – это признак статьи первой секции отчета о совокупной прибыли (бывший отчет о прибылях и убытках).

№ п/п	Показатель	Отчетность по:	
		РСБУ	МСФО
1	Запасы	-	£ 7 000 000
2	Кредиторская задолженность	-	(£ 7 000 000)
3	Забалансовый счет «Товары, принятые на ответственное хранение»	(£ 7 000 000)	-

Отчетность по российским стандартам формируется в основном по исторической стоимости, а наиболее широко используемая стоимость при отражении активов и обязательств в отчетности по МСФО – справедливая стоимость.

Пример 2. Фирма выдала заем в £ 1,5 млн на 1 год под 18% годовых. Среднерыночная доходность по заему равна 25%. Справедливая стоимость займа равна дисконтированному денежному потоку, который получит фирма в будущем.

Расчет:

1) £ 1 500 000 млн. + (£ 1 500 000 млн. × 18%) = £ 1 770 000 – сумма, которую получит фирма через год.

2) £ 1 770 000 млн.: (1+0,25) = £ 1 416 000 – приведенная (дисконтированная) сумма за 1 период при ставке дисконтирования 25%.

Записи в российском учете:

Dr Займы выданные (BS) £ 1 500 000

Cr Денежные средства (BS) £ 1 500 000

Записи в учете по МСФО:

Dr Займы выданные (BS) £ 1 416 000

Dr Убыток (IS) £ 84 000

Cr Денежные средства (BS) £ 1 500 000

Сравним показатели отчетности (£):

№ п/п	Показатель	Отчетность по:	
		РСБУ	МСФО
1	Заем выданный	1 500 000	£ 1 416 000
2	Убыток	-	(£ 84 000)

Российская отчетность формируется в основном в соответствии с юридической формой договора, отчетность по МСФО – в соответствии с экономическим содержанием операции.

Пример 3. Фирма G 01.01.2011 г. получила по договору лизинга (финансовая аренда) оборудование на £ 1 000 000, которое по договору учитывается на балансе лизингодателя. Предположим, что срок амортизации оборудования составляет 5 лет, ставка налога на прибыль равна 20%, метод амортизации линейный.

В отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета на дату составления отчетности не отражаются ни оборудование, ни обязательства по нему, ни амортизация этого оборудования.

В отчетности по МСФО все вышеперечисленное будет отражено, так как к фирме G перешли все риски, связанные с содержанием и эксплуатацией этого оборудования. Оборудование (хотя на него не перешло право собственности) будет учитываться, согласно учетной политике, принятой в отношении собственных средств арендатора. В добавление к этому необходимо рассчитать отложенные налоги по налогу на прибыль с помощью метода обязательств по балансу.

В соответствии с МСФО в учете будут сделаны следующие записи.

Dr Расходы по амортизации (IS) £ 200 000

Cr Накопленная амортизация (BS) £ 200 000

или

Dr Незавершенное производство (BS) £ 200 000

Cr Накопленная амортизация (BS) £ 200 000

Затем необходимо начислить отложенные налоги на прибыль в размере £ 160 000 (800 000 × 20%):

Dr Расходы по налогу на прибыль (IS) £ 160 000

Cr Отложенные налоговые обязательства (BS) £ 160 000

Сравним показатели отчетности на конец года (£):

№ п/п	Показатель	Отчетность по:	
		РСБУ	МСФО
1	Основные средства	-	1 000 000
2	Накопленная амортизация	-	(200 000)
3	Отложенные обязательства по налогу на прибыль	-	(160 000)
4	Расходы по амортизации	-	(200 000)
5	Формирование расхода по налогу на прибыль	-	(160 000)

Отложенные налоги на прибыль в российской практике рассчитываются с помощью метода отложенных обязательств по отчету о прибылях и убытках, запрещенному Международными стандартами финансовой отчетности в 1996 г. В МСФО, как было отмечено выше, используется метод обязательств по балансу.

Пример 4. Фирма F купила земельный участок 01.01.2011 г. за £ 1 000 000. На 31.12.2011 г. земельный участок переоценен до £ 1 080 000. Для целей налогообложения «положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации,

учитываемым для целей налогообложения в соответствии с настоящей главой»². Ставка налога на прибыль равна 20%. Земельный участок не рассматривается как объект продажи (товар).

В отчетности по РСБУ на конец года отражается переоценка:

Dr Земля (BS) £ 80 000

Cr Переоценка внеоборотных активов (BS) £ 80 000

Согласно МСФО эта операция будет отражена по-разному, в зависимости от целей, для которых приобретался земельный участок:

- если для собственных нужд в качестве основного средства, то:

Dr Земля (основное средство) (BS) £ 80 000

Cr Резерв переоценки (BS) £ 80 000

- если как объект выгодных инвестиций, то в отчете о прибылях и убытках:

Dr Земля (инвестиционная недвижимость) (BS) £ 80 000

Cr Инвестиционный доход (IS) £ 80 000

Кроме этого, будет отражено отложенное налоговое обязательство в размере £ 16 000 (£ 80 000 x 20%):

Dr Резерв переоценки (BS) £ 16 000

Cr Отложенное налоговое обязательство (BS) £ 16 000 (если объект был отражен в качестве основного средства)

или

Dr Расходы по налогу на прибыль (IS) £ 16 000

Cr Отложенное налоговое обязательство (BS) £ 16 000 (если объект был отражен в качестве инвестиционной недвижимости).

Сравним показатели отчетности на конец года (£):

№ п/п	Показатель	Отчетность по:	
		РСБУ	МСФО
1	Земельный участок (основные средства)	1 080 000	1 080 000
2	Или земельный участок (инвестиционная недвижимость)	-	1 080 000
3	Отложенное обязательство по налогу на прибыль	-	(16 000)
4	Резерв переоценки ОС	80 000	(64 000)
5	Или формирование расхода по налогу на прибыль	-	(16 000)

В российских стандартах по бухгалтерскому учету отсутствует механизм учета стоимости денег во времени. В МСФО он есть.

² П.1, абз. 6, ст. 257 НК РФ.

Пример 5. Фирма N 01.01.2011 года реализовала услуги за £ 200 000 с условием отсрочки платежа на 2 года. В соответствии с РСБУ выручка будет отражена по исторической стоимости (£ 200 000), а на основании МСФО – по дисконтированной стоимости. Допустим, что среднерыночный банковский процент по кредитам равен 20%. Справедливая стоимость выручки от оказания услуг (и дебиторская задолженность заказчика) будет равна £ 138 889 (£ 200 000 : (1+0,2)²).

На конец года в отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, начислены доходы по процентам в размере £ 27 778 (£ 138 889 x 20%).

Dr Дебиторская задолженность (BS) £ 138 889

Dr Дебиторская задолженность (BS) £ 27 778

Cr Выручка (BS) £ 138 889

Cr Доходы по процентам (IS) £ 27 778

Кроме того, необходимо рассчитать требование по отложенному налогу на прибыль, так как в налоговом учете стоимость денег во времени не признается. Так, при ставке налога на прибыль в 20% требование по отложенному налогу будет равно (по дебиторской задолженности) £ 6 667 (200 000 – (138 889 + 27 778)) x 20%.

Сравним показатели отчетности на конец года (£)

№ п/п	Показатель	Отчетность по:	
		РСБУ	МСФО
1	Дебиторская задолженность	200 000	166 667
2	Отложенное требование по налогу на прибыль	-	6 667
3	Выручка	200 000	138 889
4	Доходы по процентам	-	27 778
5	Формирование расхода по налогу на прибыль	-	6 667

В российском бухгалтерском учете нет механизмов формирования отчетности в условиях высокоинфляционной экономики, а в МСФО они есть.

В МСФО прибыль рассматривается как рост чистых активов компании, не связанный с вкладами акционеров, и рассчитывается по балансу. При этом в условиях роста цен и инфляции фирма должна учитывать эти факты и переходить на учет по стоимости замещения. Это связано с тем, что в МСФО отчет о прибылях и убытках показывает эффективность работы менеджеров по управлению ресурсами фирмы. В РСБУ же прибыль рассчитывается исходя именно из данных отчета о прибылях и убытках [3. С. 34].

Кроме того, в обиходе и лексике большинства бухгалтеров, формирующих отчетность по российским стандартам бухгалтерского учета, нет многих терминов, определений, показателей,

статей, которыми оперируют специалисты, формирующие международную финансовую отчетность. В частности, в профессиональной лексике большинства российских бухгалтеров отсутствуют такие понятия, как:

- 1) справедливая стоимость;
- 2) правило наименьшей оценки;
- 3) возмещаемая стоимость;
- 4) дисконтированная стоимость;
- 5) актуарная прибыль (убыток);
- 6) коридор актуарной прибыли (убытка);
- 7) функциональная валюта (валюта измерения);
- 8) валюта представления (валюта отчетности);
- 9) поправки на гиперинфляцию;
- 10) единица, генерирующая денежные потоки;
- 11) ценность от использования актива (или экономическая стоимость);
- 12) инвестиционная недвижимость;
- 13) деривативы (свопы, варранты, форфейтинги и т.д.);
- 14) гибридные (сложные, комбинированные, конвертируемые) финансовые инструменты;
- 15) опционные программы повышения мотивации персонала;
- 16) «золотые парашюты»;
- 17) пенсионные планы с фиксированными выплатами;
- 18) средневзвешенная ставка обслуживания капитала;
- 19) аннуитет пренумерандо и аннуитет постнумерандо и другие.

Международные стандарты финансовой отчетности будут и далее инкорпорироваться в РСБУ. Изучать МСФО и владеть ими будет все более и более необходимо. Популярность МСФО среди активных предприятий в Российской Федерации не только не спадет, но возрастет. Этому способствуют вступление во Всемирную торговую организацию, либерализация валютной политики, открытие все большего количества российских рынков международному сообществу, глобализация мировой экономики, либерализация привле-

чения финансирования, развитие акционерного способа финансирования и российского фондового рынка, рост российской экономики, повышение экономической и политической стабильности в Российской Федерации, улучшение налогового законодательства, «отбеливание» налоговых схем работы компаний в России, повышение популярности стабильности и прозрачности, спад недружественных слияний и поглощений [4. С. 34].

Однако проблем у российских компаний на пути применения МСФО прибавится даже по сравнению с сегодняшней ситуацией [5. С. 6].

Решение проблем на пути сближения Российских стандартов бухгалтерского учета и отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности зависит, в том числе, и от того, насколько успешно будет протекать процесс преодоления базовых, терминологических и прочих различий между двумя системами учетных стандартов.

Литература

1. Приказ Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации».
2. *Титова С.Н.* МСФО и РСБУ: различия и точки соприкосновения // Экономико-правовой бюллетень». – 2011. – №8.
3. *Аверчев И.В.* МСФО. 1000 примеров применения. – М.: Рид Групп, 2011. – 992 с.
4. *Модеров С.* Проблемы применения МСФО российскими предприятиями. Перспективы МСФО до 2009 года. – М.: НОУ ИПП, 2006.
5. *Никифорова Е.А.* Анализ основных проблем и рисков, связанных с внедрением и применением Международных стандартов финансовой отчетности // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2010. – № 10, 11.