

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МСФО: ХАРАКТЕРИСТИКА СУЩЕСТВЕННЫХ ОТЛИЧИЙ ОТ РСБУ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ОТЧЕТНОСТИ

В статье рассмотрены основные различия между формами отчетности, составленными по международным стандартам финансовой отчетности и российским стандартам бухгалтерского учета. Приведены наиболее сложные вопросы, с которыми сталкиваются организации при использовании МСФО, а также их преимущества.

Ключевые слова: МСФО, РСБУ, формы финансовой отчетности, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках (отчет о финансовых результатах), отчет о движении денежных средств.

USE OF IFRS: THE CHARACTERISTIC OF ESSENTIAL DIFFERENCES FROM THE RAS BY DRAWING UP THE REPORTING

The article describes the main differences between the reporting forms prepared under International Financial Reporting Standards and the Russian accounting standards. The most difficult questions which the organizations face during use of IFRS and advantages of such use are considered.

Key words: IFRS, RAS, forms of financial statements, balance sheet, income statement (statement of financial results), statement of cash flows.

Сегодня, в условиях глобализации мировой экономики, тема применения международных стандартов финансовой отчетности особенно актуальна. Присоединение России к ВТО, привлечение в нашу страну иностранных инвестиций, поиск новых и сохранение традиционных рынков сбыта продукции отечественного производства – все это диктует необходимость изучения и использования международных стандартов финансовой отчетности. Тем более в мире уже более чем в 120 государствах отчетность составляется на основе применения МСФО.

Международные стандарты финансовой отчетности (International financial reporting standards – IFRS) – набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимых широкому кругу внешних пользователей в процессе принятия ими экономических решений в отношении предприятия [7].

В настоящее время переход российского бухгалтерского учета и отчетности на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) практически решен, о чем свидетельствуют государственные решения органов нормативно – правового регулирования бухгалтерского учета [6].

Вступивший в силу с 1 января 2013 г. Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ вводит новый механизм правового регулирования бухгалтерского учета, а также устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету и к бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации. Одним из указанных в ФЗ принципов регулирования бухгалтерского учета является применение международных стандартов отчетности как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерской (финансовой) отчетности [4]. Так, Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 утверждено «Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и

Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» (далее – Положение № 107). В соответствии с пунктом 23 Положения № 107 решение о введении документа международных стандартов в действие на территории РФ оформляется Министерством финансов Российской Федерации. Во исполнение данной нормы законодательства Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (далее – Приказ № 160н) введены в действие международные стандарты финансовой отчетности и разъяснения международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации. Эти документы (на основании пункта 2 Приказа № 160н) вступают в силу на территории Российской Федерации со дня их официального опубликования в журнале «Бухгалтерский учет», являющемся официальным печатным изданием для их опубликования. А с 16.02.2012 источником официального опубликования документов МСФО служит первая публикация текста в журнале «Бухгалтерский учет» или первое размещение (опубликование) на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети Интернет.

Сегодня ведение учета по МСФО уже не является прерогативой только крупных компаний, банков и страховых организаций. Чаще всего потребность составлять отчетность в соответствии с международными стандартами возникает у организаций, попадающих в следующие категории:

1) компании, имеющие партнеров за границей. Составление отчетности в соответствии с МСФО позволяет им достичь взаимопонимания сродни использованию английского языка как важнейшего средства коммуникации в мире;

2) компании, стремящиеся привлечь дополнительные источники финансирования. К данной категории относятся организации из капиталоемких и быстрорастущих отраслей экономики. Для дальнейшего развития компаниям требуются инвестиции, которые выгоднее всего искать на зарубежных рынках капитала, где процентные ставки как по краткосрочным, так и по долгосрочным кредитам существенно ниже. Для успешного привлечения инвестиций требуется обеспечить понимание иностранными инвесторами представляемой финансовой информации;

3) компании, стремящиеся к созданию эффективной системы внутреннего контроля и управления. Отчетность по международным стандартам позволяет обеспечить управляющий персонал понятной, надежной и сопоставимой информацией для более высокой эффективности принятия решений;

4) компании, обязанные составлять отчетность по МСФО в соответствии с российским законодательством. На сегодняшний день к таким относятся кредитные и страховые организации, а также организации, чьи долевые ценные бумаги допущены к обращению на торгах фондовых бирж и/или иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Согласно п. 1 ст. 3 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ, консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО. При этом в настоящее время Минфин РФ планирует расширение сферы применения МСФО для составления такой отчетности. Согласно проекту о внесении изменений в Федеральный закон № 208-ФЗ, опубликованному на сайте Минфина 20.03.2013, сфера действия закона распространится на негосударственные пенсионные фонды; акционерные инвестиционные фонды; управляющие компании негосударственных пенсионных фондов, инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов; клиринговые организации; общественно значимые государственные унитарные предприятия; государственные корпорации.

Для этих организаций законопроектом установлена обязанность составления, представления и публикации консолидированной финансовой отчетности по МСФО, начиная с отчетности за 2013 г. А по заявлению министра экономического развития РФ, сделанному 22 февраля 2013 г на конференции в Берлине, к 2018 г. все российские компании перейдут на международные стандарты финансовой отчетности.

Переход на МСФО может оказаться длительным и непростым процессом, при осуществлении которого придется решить множество сложных вопросов, обусловленных разницей между МСФО и РСБУ.

Основные различия между МСФО и РСБУ обусловлены исторически сложившимися целями использования информации, содержащейся в финансовой отчетности. Конечными пользователями финансовой информации, составленной в соответствии с международными стандартами, в первую очередь являются потенциальные и существующие инвесторы, а также финансовые институты. Составление российской финансовой отчетности прежде всего преследует фискальные цели, данная информация необходима налоговым органам и органам государственного управления и статистики. В связи с этим принципы составления финансовой отчетности по международным и российским стандартам развивались в разных направлениях.

Одним из примеров отличия, проистекающего из фискальной направленности системы российского учета, является различный подход к определению отчетной даты и отчетного периода в международных и российских стандартах. Отчетная дата в МСФО не привязана к календарному году, тогда как в РСБУ отчетность составляется за отчетный год, которым считается период с 1 января по 31 декабря, а отчетной датой принят последний календарный день отчетного периода. Международные стандарты требуют составления финансовой отчетности не реже раза в год, но не содержат понятия «отчетная дата». МСФО требуют от организации только обеспечения сопоставимости представляемой информации, т.е. отчетные периоды должны повторяться от одной отчетности к другой. В иных случаях в отчетности следует отметить тот факт, что составленная финансовая отчетность не является в полной мере сопоставимой. Таким образом, менеджмент организации обладает возможностью выбора такой отчетной даты, которая была бы наиболее удобна для данной конкретной компании.

Также стоит отметить, что МСФО широко используют понятие «профессиональное суждение», не применяемое в российском учете, построенном на строго регламентированных правилах. Например, ПБУ 6/01 «Учет основных средств» определяет срок полезного использования основных средств аналогично МСФО, т.е. как период, в течение которого основное средство приносит экономические выгоды организации. Однако на практике во избежание возникновения разницы с налоговым учетом российские бухгалтеры используют сроки полезного использования основных средств, приведенные в Постановлении Правительства РФ от 01.01.02 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». При составлении отчетности согласно международным стандартам срок полезного использования основного средства определяется только профессиональным суждением.

Одним из основополагающих отличий принципов МСФО от РСБУ является по факту жесткая привязка последних к юридической форме, а не к экономическому содержанию операций, хотя в п. б ПБУ 1/2008 заявлено требование приоритета содержания перед формой. В МСФО же указанный принцип активно действует на практике, что подразумевает отражение операций и событий в первую очередь в соответствии с их экономическим содержанием. Таким образом, при составлении отчетности в соответствии с международными стандартами необходимо задаваться вопросом соответствия сущности операции ее юридической форме. Данное отличие часто приводит к возникновению разницы при признании доходов и расходов, а также активов и обязательств [1, с. 6].

Не отличается российская финансовая отчетность также полнотой информации, которую желает получить ее внешний пользователь; при этом из-за отражения завышенной суммы активов компания представляется в более выгодном свете, чем это имеет место на самом деле.

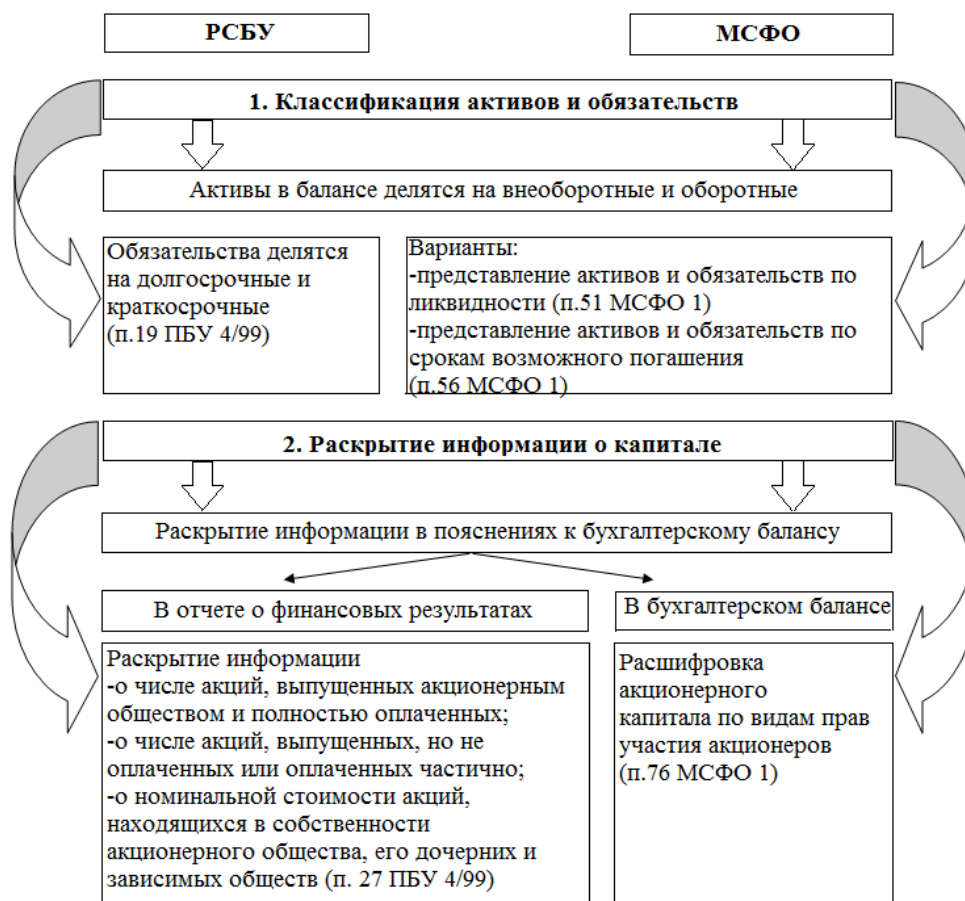
В отличие от российских стандартов МСФО предполагает не формальный, а максимально реалистичный учет текущей ситуации в компании, так как основополагающая разница, существующая между этими двумя отчетностями, – это принципы оценки активов и обязательств и соотнесение

доходов и расходов с отчетным периодом. Их применение напрямую влияет на финансовое положение компании и может сделать его как устойчивым, так и предкризисным [7].

В структуре и составе показателей основных форм отчетности (баланс, отчет о прибылях и убытках (отчет о финансовых результатах по РСБУ), отчет о движении денежных средств) также существуют различия. Важнейшей формой бухгалтерской отчетности является баланс.

Выполним сравнительный анализ структуры и состава баланса по требованиям российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и МСФО (рис. 1).

Рис. 1. Показатели и структура бухгалтерского баланса по РСБУ и МСФО.



На основании рис. 1 выделим следующие важные различия между составлением отчетности по международным и российским учетным стандартам:

российские стандарты не регламентируют представления активов и обязательств в порядке убывания ликвидности;

международные стандарты предусматривают группировку активов и обязательств компаний – как долгосрочных, так и краткосрочных – с учетом внутреннего ранжирования их по степени ликвидности;

согласно МСФО 1, в финансовой отчетности подлежит раскрытию информация, не предусмотренная РСБУ: существующие права, преференции и ограничения в отношении каждого типа акций; описание экономической сущности и назначение каждого вида созданного резерва в составе капитала организации.

Сравнительный анализ структуры и состава показателей отчета о движении денежных средств (рис. 2), имеющий место в МСФО и у нас в стране, позволяет сделать следующие выводы:

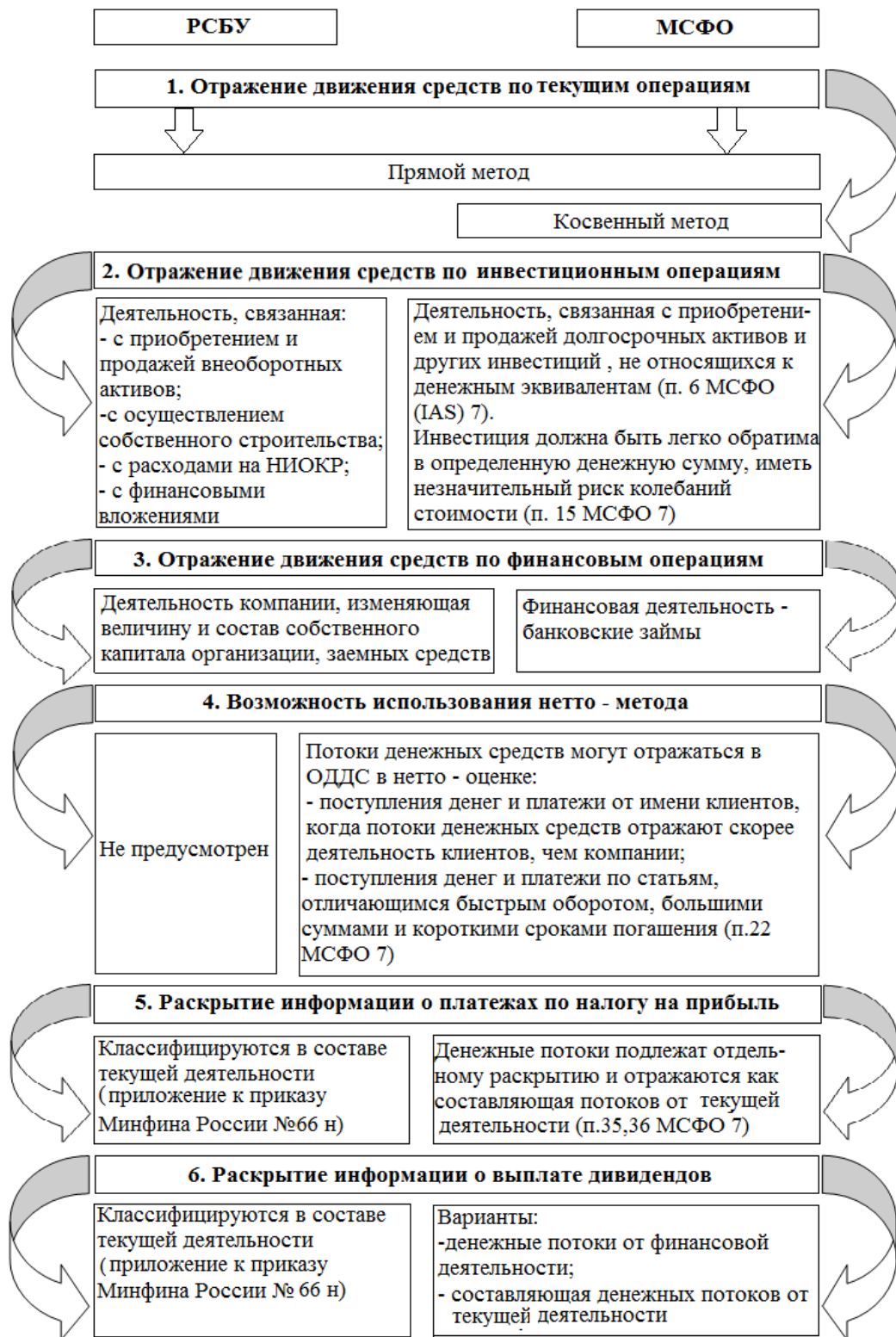


Рис. 2. Показатели и структура отчета о движении денежных средств по МСФО и РСБУ.

краткосрочные финансовые инвестиции в МСФО в отличие от российских учетных стандартов допускается включать в состав операционной (текущей) деятельности;

банковские овердрафты в международном учете могут отражаться в составе операционной деятельности, в то время как по РСБУ овердрафты, как банковские займы, формально подлежат включению в состав денежного потока по финансовой деятельности (с 2011 г. – финансовым операциям);

международные стандарты дают возможность компаниям выбрать метод представления денежных потоков по текущей деятельности (прямой или косвенный). При этом в п. 19 МСФО 7 приоритет отдается прямому методу представления денежных потоков. В российском учете такой вариативности нет, предусмотрена возможность отражения денежных потоков по текущей деятельности лишь прямым методом;

в РСБУ не допускается зачет статей отчета о движении денежных средств;

МСФО более гибко, чем РСБУ, подходит к классификации выплаченных дивидендов и к вопросу классификации величины платежей по налогу на прибыль в отчете о движении денежных средств;

международные стандарты рекомендуют представлять в составе пояснений к отчету о движении денежных средств или в пояснениях к нему величины денежных средств, недоступных для использования.

Анализируя структуру и состав показателей отчета о прибылях и убытках по МСФО и РСБУ (рис. 3), можно сделать следующие выводы:

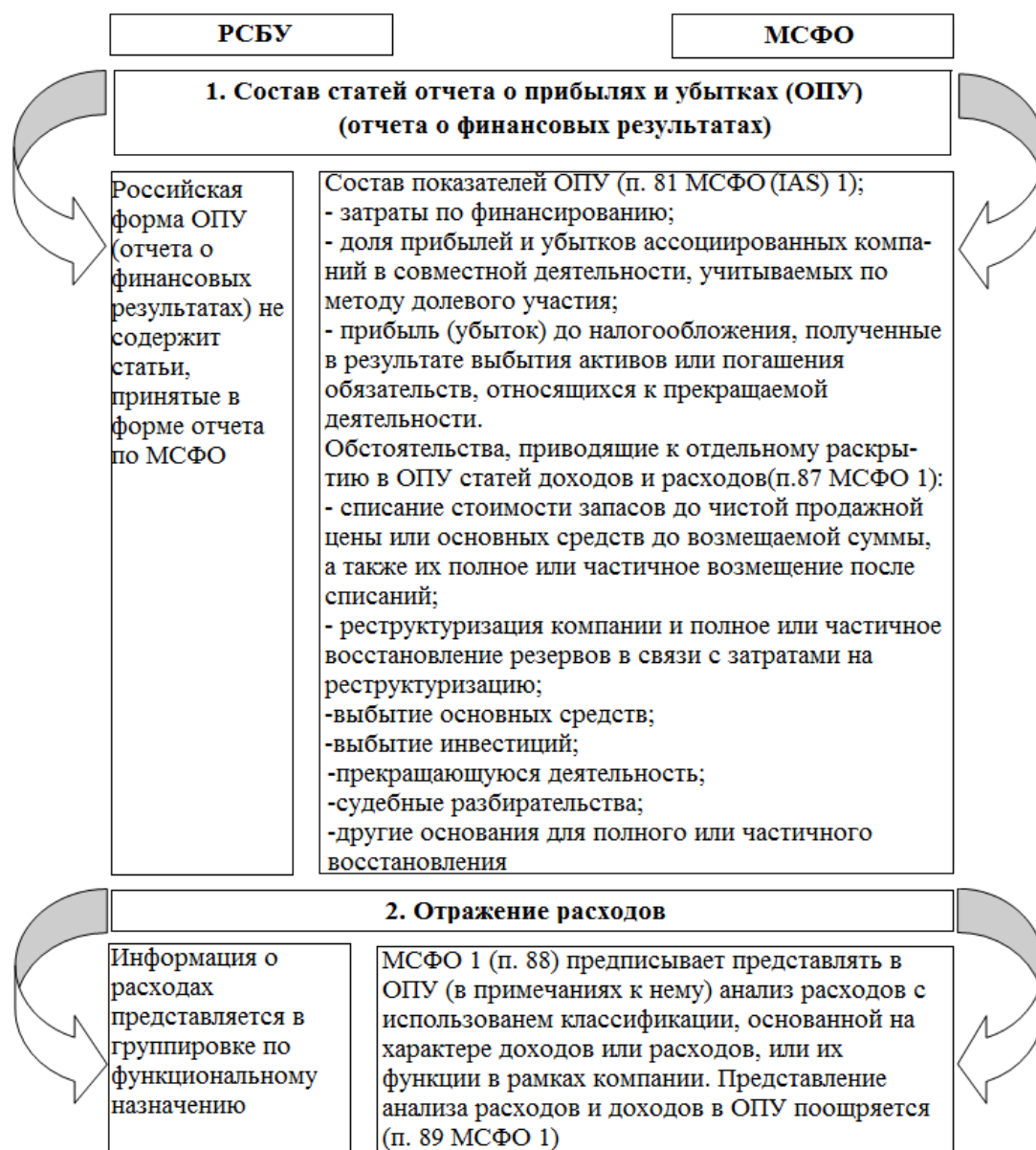


Рис. 3. Сравнительный анализ структуры и состава показателей ОПУ по МСФО и РСБУ.

различается состав показателей отчета о прибылях и убытках (по РСБУ отсутствует большое число показателей в составе данной формы);

форма российского отчета о прибылях и убытках (отчета о финансовых результатах) не предусматривает возможности включения классификации расходов по экономическому содержанию (они подлежат раскрытию в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности в соответствии с п. 22 ПБУ 10/99) [2].

Еще одна отличительная черта – группировка статей бухгалтерского учета в РСБУ и МСФО. Наглядно данные отличия отражены в таблице [5].

Для российской учетной практики характерны определенные трудности, с которыми сталкиваются организации в ходе применения МСФО. Это:

- 1) проблема регулирования;
- 2) проблема технической базы учета и уровня квалификации бухгалтерского персонала;
- 3) проблема организации подготовки и переподготовки бухгалтерских кадров, без эффективного решения которой переход к МСФО будет невозможным;
- 4) различия в принципах ведения бухгалтерского учета;
- 5) отсутствие четкого разделения учета на бухгалтерский, управленческий и налоговый;
- 6) отсутствие необходимой законодательной базы и системы мониторинга исполнения этого законодательства. Переход на МСФО нельзя рассматривать как единственную цель реформирования российской системы бухгалтерского учета. В действительности реформа должна быть гораздо глубже и заключаться в конструировании эффективной надстройки над новым типом экономических отношений в России. В итоге должна быть создана информационная среда, обеспечивающая заинтересованность субъектов хозяйствования в формировании полной и объективной информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности.

Группировка статей бухгалтерского учета в РСБУ и МСФО

Группа статей	РСБУ	МСФО (примерная нумерация)
Активы	Внеоборотные активы 01-09 Производственные запасы 10-19 Затраты на производство 20-29 Готовая продукция и товары 40-46 Денежные средства 50-59	Долгосрочные активы (трехзначные счета, начиная с цифры 1) Текущие активы (трехзначные счета, начиная с цифры 2)
Пассивы	Расчеты 60-79	Текущие обязательства (трехзначные счета, начиная с цифры 3) Долгосрочные обязательства (трехзначные счета, начиная с цифры 4)
Капитал	Капитал 80-86	Собственный капитал (трехзначные счета, начиная с цифры 5)
Доходы и расходы	Финансовые результаты 90-99	Доходы от основной деятельности (трехзначные счета, начиная с цифры 6) Расходы по основной деятельности (трехзначные счета, начиная с цифры 7) Расходы по реализации и административно – управленческие расходы (трехзначные счета, начиная с цифры 8) Доходы и расходы от неосновной деятельности (трехзначные счета, начиная с цифры 9)

Наряду с трудностями, известны преимущества перехода российской бухгалтерской отчетности на МСФО:

1) удобство МСФО для внутреннего использования. Руководство организации само определяет, какая степень детализации отчетности ему нужна, какой план счетов использовать, какие методики учета и расчетов лучше отражают деятельность организации;

2) повышение уровня квалификации бухгалтеров;

3) унификация. Бухгалтерский отчет или баланс становятся понятными и прочитываемыми любыми специалистами, вне зависимости от страны проживания;

4) привлечение финансирования. На сегодняшний день практически невозможно привлечение зарубежного капитала без отчетности по МСФО [6].

Несомненно, введение международных стандартов составления отчетности станет переходом на новый этап развития российских секторов экономики. Отчетность, составленная по МСФО, отражающая реальные процессы в деятельности российских компаний, когда активы учитываются по рыночной стоимости, резервы рассчитаны более корректно, будет понятна внешним пользователям в большинстве стран мира. В итоге введение МСФО будет способствовать не только выходу российских предприятий, компаний и банков на международный уровень, но и привлечению инвестиций.

-
1. Басовский, Л.Е. Маркетинг: курс лекций: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2012.
 2. Беляев, В.И. Маркетинг: основы теории и практики. – М.: Кнорус, 2010.
 3. Васильев, Г.А. Поведение потребителей: Учебное пособие. – М., 2010.
 4. Котлер, Ф. Маркетинг. Менеджмент: экспресс-курс. – СПб.: Питер, 2010.
 5. Основы маркетинга / Филип Котлер, Гари Армстронг, Джон Сондерс, Вероника Вонг; пер. с англ. А.В. Назаренко, А.Н. Свирид; под ред. А.В. Назаренко. – М.: Вильямс, 2012.