

УДК 340.1

Полещук Татьяна Александровна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ

Актуальной задачей теории, методологии бухгалтерского учета и отчетности на современном этапе являются разработка и внедрение специфических приемов его организации, направленных на удовлетворение запросов пользователей информации по различным уровням иерархии. Особую значимость при этом имеет специально разработанный механизм, сочетающий в себе отечественный и зарубежный опыт формирования системы бухгалтерского учета и отчетности.

В статье рассматривается адаптация бухгалтерского учета и отчетности на современном этапе с использованием рекомендаций МСФО при наличии параллельных систем налогового и бухгалтерского учета.

Ключевые слова и словосочетания: *система бухгалтерского учета, применение МСФО, бухгалтерская отчетность, система бухгалтерского учета, финансовая информация, система учета.*

Становление рыночной экономики, многообразие различных форм собственности, развитие предпринимательской деятельности, привлечение иностранных инвестиций в российскую экономику вызывают необходимость создания системы бухгалтерского учета и отчетности, совместимой с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

В середине девяностых годов была предпринята одна из первых попыток адаптации международных стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации для российской отчетности.

Для определения направлений решения существовавших проблем в учете была принята Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, в которой обозначен «идеальный образ» состояния системы бухгалтерского учета, соответствующий тенденциям развития экономики и отражающий прогрессивные взгляды на теорию и практику ведения бухгалтерского учета в мире [3].

«Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» (утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. №283)

были выделены основные задачи, выполнение которых необходимо для внедрения МСФО [4]:

- сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих пользователей полезной информацией, в первую очередь инвесторов;
- обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Также была предпринята попытка формирования общей блок-схемы проблем адаптации МСФО в России (рис. 1).



Рис. 1. Общая схема проблем адаптации международных стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации (предлагаемой в середине 90-х годов)

Первая группа (или блок) проблем связана с отсутствием последовательной государственной политики в области применения МСФО в нашей стране и отсутствием концептуальных законодательных решений по данной проблематике [2].

Второй блок определял проблемы с противоречивыми подходами в решении проблематики МСФО со стороны международных организаций бухгалтеров и аудиторов. Прежде всего, это определялось позициями Комитета по международным стандартам и действовавшего тогда Международного центра реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также наличием специальной программы ТАСИС – ЮНИКТАД по вопросам внедрения МСФО в России.

Третий и четвертый обозначали проблемы методологического и методического обеспечения задач адаптации МСФО и позиции государственных и общественных организаций не только бухгалтеров и аудиторов, но и предпринимательских и промышленных кругов нашей страны.

Пятый блок показывал проблемы в образовательной сфере по данному направлению как со стороны Минобразования, так и со стороны высших учебных заведений и учебно-методических центров по подготовке бухгалтеров и аудиторов.

Шестой был связан с внутренними противоречиями формирования системы МСФО.

Седьмой – с медленным расширением издательской базы и круга авторов, занимающихся публикацией учебно-практической и методической литературы в данной сфере [2].

Основным достижением того периода в рамках внедрения МСФО в нашей стране стало то, что в 1999 году Министерство финансов Российской Федерации разрешило объединениям юридических лиц не составлять сводную бухгалтерскую отчетность по правилам, предусмотренным нормативными актами и методологическими указаниями по бухгалтерскому учету Министерства финансов Российской Федерации, если одновременно соблюдаются следующие условия:

- сводная бухгалтерская отчетность составлена на основе международных стандартов финансовой отчетности, разработанных Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (г. Лондон);
- объединением должна быть обеспечена достоверность сводной бухгалтерской отчетности, составленной на основе МСФО (т.е. проведение аудита) [5].

В 2004 г. была принята Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в качестве цели их развития на среднесрочную перспективу (2004–2010 гг.). Концепция установила создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации.

Задача Концепции состояла в определении оптимального характера применения МСФО в России.

В документе приведено определение Международных стандартов финансовой отчетности, согласно которому стандарты представляют собой систему принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности. Предметом международных стандартов финансовой отчетности были определены правила и установленные на наднациональном уровне требования к отчетной информации о финансовом положении, его показателях и изменениях финансового положения компании [5].

Концепция определяла два направления развития системы бухгалтерского учета России:

Первое – разработка правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, которые бы полностью соответствовали принципам, закрепленным в МСФО, и требованиям российского законодательства (в т.ч. нормам Гражданского кодекса Российской Федерации, Трудового кодекса Российской Федерации, Бюджетного кодекса Российской Федерации и других нормативных правовых актов).

Второе – переход на формирование консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Временные рамки Концепции были определены в основном сроками перехода организаций на составление консолидированной финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности, планировалось осуществить полный переход к 2008 г. [2]

Для реализации первого направления были введены основополагающие принципы бухгалтерского учета, зафиксированные в МСФО (начисления, непрерывности деятельности, общие требования к бухгалтерской отчетности). Закрепленные в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» принципы конкретизированы и раскрыты в положениях (стандартах) по бухгалтерскому учету.

Согласно авторам Концепции для реализации второго направления (поэтапного перехода к формированию консолидированной финансовой отчетности на основе МСФО) необходимо обеспечить прохождение и принятие подготовленного Минфином России проекта Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности».

В качестве проблем перехода указывались:

- переработка 12 стандартов из 35 действующих на первом этапе и на втором этапе все остальные стандарты;
- организация оперативного сотрудничества с Комитетом по МСФО по переводу авторизованного текста МСФО на русский язык и его последующей систематической актуализации.

Также Концепцией была поставлена задача перейти от заявительного (добровольного) характера формирования консолидированной финансо-

вой отчетности на основе МСФО к ее обязательному составлению и представлению публичными организациями [5].

В целом в этот период российские ПБУ были по возможности максимально приближены к действующим стандартам по МСФО (табл. 1) [6].

Таблица 1

Соответствие российских правил ведения учета и составления отчетности и МСФО

Российский учет 1	МСФО 2
А) ПБУ 19/02 Учет финансовых вложений, 15/2008 Займы и кредиты	А) МСФО (IAS) 32 Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации, МСФО (IAS) 39 Финансовые инструменты: признание и оценка, МСФО (IAS) 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации, КИМФО (IFRIC) 9 Переоценка встроенных производных финансовых инструментов
Б) ПБУ 34н – раздел «Расчеты с дебиторами и кредиторами» (является фактически единственным документом, регулирующим бухгалтерский учет финансовых активов и обязательств, не подпадающих под понятия финансовых вложений, полученных кредитов и займов)	Б) МСФО 2 Выплаты на основе долевых инструментов, МСФО 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации, КИМФО 2 Долевое участие в кооперативах и подобные финансовые инструменты, КИМФО 5 Права на доли, возникающие из фондов на демонтаж и ликвидацию основных средств, рекультивацию и восстановление окружающей среды, КИМФО 9 Переоценка встроенных производных финансовых инструментов, КИМФО 10 Промежуточная финансовая отчетность и обесценение, КИМФО 11 Операции с групповыми и выкупленными акциями, КИМФО 12 Договоры концессии в сфере услуг, КИМФО 16 Хеджирование чистых инвестиций в зарубежные операции, КИМФО 17 Распределение неденежных активов собственникам
ПБУ 17/02 Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	МСФО (IAS) 38 Нематериальные активы, ПКИ (SIC) 32 Нематериальные активы – затраты на веб-сайт
ПБУ 18/02 Учет расчетов по налогу на прибыль организаций	МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль, ПКИ (SIC) 21 Налоги на прибыль: возмещение переоцененных неамортизируемых долгосрочных активов, ПКИ (SIC) 25 Налоги на прибыль: изменение налогового статуса компании или ее акционеров
ПБУ 16/02 Информация по прекращаемой деятельности	МСФО (IAS) 5 Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность
ПБУ 8/01 Условные факты хозяйственной деятельности	МСФО (IAS) 37 Резервы, условные обязательства и условные активы, МСФО 3 Объединение бизнеса

Продолжение табл. 1

1	2
ПБУ 15/01 Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию	МСФО (IAS) 23 Затраты по займам
ПБУ 5/01 Учет материально-производственных запасов, Приказы 34н, 94н, 119н	МСФО (IAS) 2 Запасы
ПБУ 6/01 Учет основных средств	МСФО (IAS) 16 Основные средства, КР МСФО 1, КИМФО (IFRIC) 1 Изменения в существующих обязательствах по восстановлению окружающей среды и тому подобных обязательствах
ПБУ 13/2001 Учет государственной помощи	МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи, ПКИ (SIC) 10 Правительственная помощь, КИМФО (IFRIC) 12 Соглашения о предоставлении публичных услуг с государством, ПКИ (SIC) 29 Соглашения о предоставлении публичных услуг государством: раскрытие информации
ПБУ 14/2007 Учет нематериальных активов	МСФО (IAS) 38 Нематериальные активы
ПБУ 12/2008 Информация по сегментам, 20/03 Совместная деятельность	МСФО (IFRS) 8 Операционные сегменты
ПБУ 11/2000 Информация об аффилированных лицах	МСФО (IAS) 24 Раскрытие информации о связанных сторонах, МСФО (IAS) 27 Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность, ПКИ (SIC) 12 Консолидация – компании специального назначения
ПБУ 20/03 Совместная деятельность, 6/01 Основные средства, 20/03 Совместная деятельность	МСФО (IAS) 28 Инвестиции в ассоциированные компании, МСФО (IAS) 31 Доли в совместных предприятиях, КИМФО (IFRIC) 2 Доли участия в кооперативах и других подобных компаниях, МСФО (IFRS) 3 Объединение бизнесов, КИМФО (IFRIC) 11 МСФО2: Операции с акциями в пределах группы или с казначейскими акциями
ПБУ 3/2006 Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	МСФО 21 Влияние изменений валютных курсов иностранных валют, ПКИ (SIC) 7 Введение евро
ПБУ 4/99 Бухгалтерская отчетность организации	МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности
ПБУ 4/99 Бухгалтерская отчетность организации	МСФО (IAS) 7 Отчет о движении денежных средств
ПБУ 10/99 Расходы организации	Нет соответствия. Частично рассматривается в след. стандартах: МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности, КИМФО (IFRIC) 13 Программы повышения лояльности покупателей

Окончание табл. 1

1	2
ПБУ 9/99 Доходы организации	Нет соответствия. Частично рассматривается в след. стандартах: МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности
ПБУ 1/2008 Учетная политика организации	МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности, МСФО (IAS) 8 Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
ПБУ 7/98 События после отчетной даты	МСФО (IAS) 10 События после отчетной даты
ПБУ 2/2008 Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство	МСФО (IAS) 11 Договоры подряда
Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ	МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности, МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции
05/01 Материально-производственные запасы, 10/99 Расходы организации, 19/02 Финансовые вложения, Приказ 34н	МСФО (IAS) 36 Обесценение активов, КИМФО (IFRIC) 10 Промежуточная финансовая отчетность и обесценение, МСФО (IFRS) 1 Первое применение МСФО
208-ФЗ, 94н	МСФО (IFRS) 2 Платежи с использованием акций, КИМФО (IFRIC) 8 Сфера применения МСФО 2, МСФО (IFRS) 4 Договоры страхования, МСФО (IFRS) 6 Разведка и оценка полезных ископаемых
39-ФЗ, 208-ФЗ, ПБУ 4/99, приказы 29н, 67н	МСФО (IAS) 33 Прибыль на акцию
ФЗ 75-ФЗ от 07.05.1998, 167-ФЗ от 15.12.2001, 173-ФЗ от 17.12.2001	МСФО (IAS) 19 Вознаграждения сотрудников
ПБУ 4/99 Бухгалтерская отчетность, 9/99 Доходы организации, 10/99 Расходы организации	Необычные и исключительные статьи (рассматривается в МСФО 1)

Однако необходимо рассмотреть и различия в принципах.

Основным принципом МСФО является приоритет содержания над формой представления финансовой информации. В соответствии с МСФО для правильного отражения операций или событий в отчетности следует рассмотреть вопрос: соответствует ли содержание операции или события тому, каким оно представляется на основании их юридической формы? В соответствии с РСБУ операции, как правило, учитываются строго в соответствии с их юридической формой. Например, при отсутствии надлежащей документации для списания основных средств нет оснований для их списания с баланса, несмотря на то, что руководству известно о том, что такие объекты более не существуют. Пока документы на списание не будут оформлены, такие основные средства продолжают отражаться в качестве активов в балансе организации [7].

Другим главным принципом международных стандартов учета, отличающим их от российской системы учета, ведущим к возникновению множественных различий в финансовой отчетности, является отражение затрат. Одно из основополагающих допущений МСФО предписывает следовать концепции соотношения, согласно которой затраты отражаются в том же периоде, что и соответствующие доходы, а в российской системе учета затраты отражаются не раньше того, как будут выполнены определенные требования в отношении документации. Жесткая привязка к документам часто не позволяет российским предприятиям отразить все операции, относящиеся к определенному периоду, отразить все понесенные в периоде затраты. Эта разница приводит к различиям в периоде отражения операций.

Рассматривая различия в основных принципах подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО и РСБУ, можно сделать следующие выводы:

- основными задачами бухгалтерского учета в РСБУ, согласно Закону «О бухгалтерском учете», являются формирование полной и достоверной информации в отчетности, обеспечение информацией, необходимой для контроля над соблюдением норм законодательства, и предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности;
- в российской практике присутствуют допущение имущественной обособленности организации, допущение последовательности применения учетной политики, в качестве основополагающих допущений они не предусмотрены МСФО;
- в российской практике большинство принципов раскрыто менее подробно, чем в МСФО;
- структура принципов в российском законодательстве не соответствует МСФО (например, ограничение уместности и надежности сформулировано как требование) собственно принципы РСБУ не представлены в каком-либо одном нормативном документе и не структурированы;
- присутствуют различия в терминологии.

В РФ принципы бухгалтерского учета сформулированы в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г., Положениях по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/2008) и «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) и в принятой Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике. На практике существуют значительные сложности с реализацией продекларированных принципов. Эта главная проблема, которая пока остается не решенной до настоящего времени [7].

Переход системы бухгалтерского учета на принципы, закрепленные в МСФО, потребует внесения изменений в процесс подготовки и переподготовки кадров учетных работников-специалистов смежных областей экономики (аудиторов, финансистов). Для этой цели необходимо осуществить

формирование системы мониторинга содержания учебных программ, включая программы дополнительного профессионального образования.

В настоящее время в Российской Федерации существуют во многом независимые для отдельных видов налогов системы бухгалтерского учета и налогового учета.

Такое положение значительно усложняет положение экономических служб в организациях, которые вынуждают вести параллельно два учета. Прежде всего, это относится к нормам гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации, в которой закреплён порядок исчисления налога на прибыль. Необходимость ведения двойного учета связана с тем, что для целей определения налоговой базы данной главой предусматривается отличный от правил бухгалтерского учета порядок определения стоимостной оценки активов и обязательств, деления расходов на прямые и косвенные и способы их списания, свои методы определения стоимости незавершенного производства и готовой продукции. Имеются и другие принципиальные различия. Безусловно, при таком подходе увеличиваются трудовые и материальные затраты организаций на содержание экономических служб, снижается качество определения налогооблагаемой базы. Следует отметить, что налоговый учет представляет собой уже не просто процедуры влияния корректировок или ведение специальных регистров (книги покупок и продаж для исчисления НДС), а в значительной мере автономную систему учета для целей расчета налога на прибыль организаций. При этом в целях ведения налогового учета законодатель вводит обособленный понятийный аппарат, позаимствовав практически все термины из других отраслей законодательства (в частности, термины бухгалтерского учета), придав им новое значение и смысл, введя свою классификацию видов доходов и расходов в целях расчета налога на прибыль [2].

Россия, являющаяся частью мировой экономической системы, объективно обречена на использование МСФО. По этой причине все большую актуальность приобретает вопрос составления финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами ввиду начала формирования рыночной экономики и выходом российских предприятий на международный рынок. Возникла необходимость представления иностранным партнерам и инвесторам в понятной им форме информации о финансовом состоянии предприятия.

Одним из наиболее существенных базовых кирпичиков устойчивой финансовой инфраструктуры является четкая, понятная и общепризнанная система бухгалтерского учета и отчетности, принципы которой можно интерпретировать и применять достаточно жестко и постоянно, что будет выгодно всем основным субъектам на рынке: правительству, предприятиям, кредиторам и инвесторам.

Таким образом, построение системы бухгалтерского учета и отчетности, отвечающей международным стандартам финансовой отчетности и потребностям реформируемой рыночной экономики, предопределяет необходимость переосмысления критериев формирования учетной и отчетной информации, более четкого определения элементов финансовой отчетности, порядка их признания и оценки, а также установления взаимосвязи между элементами финансовой отчетности [1; 8].

Данная проблема актуальна и потому, что в период функционирования планово-регулируемой экономики подлинное содержание элементов финансовой отчетности было трансформировано и, по существу, не было востребовано. Отчетность, несмотря на декларируемое требование открытости, была недоступна внешнему пользователю. Изменение в России экономических отношений, а также гражданско-правовой среды, появление под воздействием рынка новых заинтересованных пользователей и их требований к качеству отчетности вызвали необходимость насыщения ее элементов содержанием в полном соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Помимо осмысления и внедрения в российскую практику бухгалтерского учета провозглашенных в МСФО принципов учета и отчетности для успешного реформирования системы бухгалтерского учета необходимо усовершенствовать систему его нормативного регулирования, в которой важная роль отведена стандартам (в российской терминологии – положениям по бухгалтерскому учету и отчетности), призванным конкретизировать закон о бухгалтерском учете и отчетности. Вместе с тем все еще остается много вопросов относительно самого предназначения единого набора высококачественных международных стандартов бухгалтерского учета. На одном конце спектра находится мнение о том, что эти стандарты могут быть приняты только для регистрации международных финансовых операций в некоторых или во всех странах. С другой стороны, международные стандарты действительно способны заменить все национальные, что приведет к принятию общего для всех государств набора стандартов. Каким бы ни было окончательное предназначение международных стандартов, их использование окажет существенное влияние на составление финансовой отчетности во многих странах, в том числе и России [2].

Многие российские компании стремятся уже сейчас предоставлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО для того, чтобы получить доступ к международным рынкам капитала, а также чтобы иметь объективную оценку своего бизнеса. Тем не менее, очевидно, что работа по переходу на МСФО еще далека от своего завершения.

Таким образом, на современном этапе реформирование российского бухгалтерского учета и отчетности – это одна из самых актуальных задач,

неотъемлемая составляющая широкого комплекса экономических преобразований.

1. Галузина С.М. *Международный учет и аудит* / С.М. Галузина, Т.Ф. Пупшис. – М.: Изд-во «Питер», 2009. – С. 272.
2. Чая В.Т. Концептуальные основы адаптации МСФО в России / В.Т. Чая [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/48827> (дата обращения 28.02.2012).
3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 года) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/basics/programs>.
4. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утв. постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283) [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://jurist.nm.ru/doc_government (дата обращения 27.02.2012).
5. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу 2004 – 2010 гг. (одобрена приказом Министра финансов 2004 г.).
6. Соответствие российских правил ведения учета и составления отчетности и МСФО [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.msfofm.ru/pbuvsmsfo> (дата обращения 28.02.2012).
7. Различия МСФО и ПБУ. Основные различия между МСФО и российской системой учета [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://allmsfo.ru/osnovnie-razlichiya.html> (дата обращения 28.02.2012).
8. Василенко М.Е. *Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: учеб. пособие* / М.Е. Василенко. – Владивосток: Изд-во ВГУЭС, 2006. – 120 с.