

ИМПЛЕМЕНТАЦИЯ ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКИ РЕГУЛИРОВАНИЯ И ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ

Аннотация. Реформирование бухгалтерского учета и отчетности в России началось с 1990-х гг. Ориентир был взят на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), так как многие страны пользуются этими стандартами. МСФО обладают рядом преимуществ, таких как простота, объективность, международная сопоставимость. Автор статьи приводит основные проблемы, вследствие которых почти за 30 лет национальные стандарты совсем незначительно приблизились к международным. В ходе сравнительного анализа ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской и налоговой отчетности по Российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) с МСФО выявлены принципиальные расхождения отражения объектов бухгалтерского учета в финансовой отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, финансовая отчетность, объекты бухгалтерского учета, бухгалтерский баланс, налоговый учет, финансовый результат, доходы организации, расходы организации, национальные стандарты, международные стандарты финансовой отчетности.



**Наталья Юрьевна
ОРЛОВА,**

доцент кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА),
кандидат
экономических наук
orlovany_diplom@mail.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2020.73.9.215-222

N. Yu. ORLOVA,

Associate Professor of the Department of Financial Law of the Kutafin Moscow
State Law University (MSAL), Cand. Sci. (Economics)
orlovany_diplom@mail.ru
125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, 9

IMPLEMENTATION OF FOREIGN PRACTICE OF REGULATION AND ACCOUNTING AND REPORTING IN RUSSIA

Abstract. The reform of accounting and reporting in Russia began in the 1990s. The benchmark was taken on International Financial Reporting Standards, as many countries use these standards. IFRS have a number of advantages, such as simplicity, objectivity, international comparability. The author of the article gives the main problems, as a result of which, for almost thirty years, national standards have come very slightly closer to international ones. The author of the article gives the main problems, as a result of which, for almost thirty years, national standards have come very slightly

© Н. Ю. Орлова, 2020

closer to international ones. In the comparative analysis of accounting and the preparation of accounting and tax reporting according to Russian Accounting Standards (RAS) with International Financial Reporting Standards (IFRS), fundamental differences were revealed in the reflection of accounting objects in financial statements.

Keywords: *accounting; financial statements; accounting objects; balance sheet; tax accounting; financial results; organization income; organization expenses; national standards; international financial reporting standards.*

За последние 30 лет в Российской Федерации постоянно происходит реформирование нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской, финансовой отчетности. Необходимость подобного реформирования была обусловлена еще в начале 1990-х гг. ростом деловых контактов наших субъектов бизнеса с иностранными партнерами. От российских организаций, выходящих на международный рынок, требовалось предоставление информации о своей деятельности по международным стандартам.

Международное сообщество уже давно задумалось о единых правилах формирования отчетности, в связи с чем в 1973 г. был создан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности, благодаря деятельности которого появились единые правила — Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)¹. Международная унифицированная система бухгалтерского учета, применяемая за рубежом, позволяет достичь прозрачности и единообразия в разных странах при отражении фактов хозяйственной жизни и составлении отчетности, что в первую очередь интересует инвесторов и внешних пользователей данной информации².

Как реакция на современные потребности бизнеса было принято решение о переходе Российской Федерации к применению МСФО, которое на начальном этапе выразилось в двух документах: Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России и Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Программа предполагала, что к 2000 г. вся система отечественного учета перейдет на концептуальные новые основы, отвечающие современным требованиям экономики. И вот прошло 20 лет, как программа должна была быть выполнена, но реформирование продолжается и по сей день. Попробуем выяснить, в чем следует искать причины тяжелой имплементации МСФО в российские стандарты бухгалтерского учета.

При переходе к рыночной экономике в Российской Федерации за основу ведения бухгалтерского учета была принята модель, применяемая в СССР. Порядок ведения бухгалтерского учета основывался на монополии государства и плановой экономике, что предполагало документальное подтверждение и строгий

¹ Невешкина Е. В., Ремизова Е. Ю., Султанова Г. С. МСФО: учет и отчетность : практическое руководство. 3-е изд., испр. М. : Омега-Л, 2014. 137 с.

² См.: Правовое регулирование бухгалтерского учета / под ред. Е. Ю. Грачевой, Н. Ю. Орловой. М. : Норма, 2016. С. 194—202.

учет всех хозяйственных операций, как внешних, так и внутренних, с опорой на рабочий план счетов. Бухгалтерский баланс отражал остатки по счетам, которые группировались по разделам актива и пассива.

Если рассматривать МСФО, то видно, что они регламентируют уже конечный этап бухгалтерской работы. Представляется довольно затруднительным вести учет по национальным стандартам, а отчетность составлять по международным стандартам. В чем же состоят основные различия МСФО и Российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ), постараемся проанализировать, что у них общее, а что нет.

Сравнительный анализ начнем с правил формирования учетной политики. Ее наличие необходимо и по российским, и по международным стандартам. В нашей стране понятие учетной политики содержится в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), где под ней понимается совокупность способов (первичное наблюдение, стоимостная оценка, текущая группировка и итоговое наблюдение фактов хозяйственной жизни) ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом.

Под учетной политикой в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибках»³ понимаются конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности. Определение учетной политики, данное в МСФО (IAS) 8, в отличие от Закона «О бухгалтерском учете», делает акцент не на деятельности (ведение текущего бухгалтерского учета), а на ее результате (готовая финансовая отчетность), а также затрагивает не столько практические, сколько методологические основы деятельности⁴.

Одним из значимых разделов учетной политики является рабочий план счетов. При подготовке учетной политики по РСБУ каждая организация из единого «Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций»⁵ и «Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» выбирает счета, которые наиболее полно отражают раскрытие ее деятельности.

В международной практике компании не ограничивают в использовании плана счетов и не обязывают применять установленные формы. Каждая компания составляет план счетов индивидуально, исходя из специфики деятельности, используя для этого свою аналитику по счетам, приоритет отдается экономическому содержанию и профессиональному суждению, что приводит к главному различию МСФО и РСБУ — различию в оценке активов и обязательств. Различие в оценке активов и обязательств, естественно, приводит к существенным различиям итогов финансовых результатов, поэтому прибыль, отраженная в финансовой отчетности по международным стандартам, абсолютно не будет соответствовать вели-

³ Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н (Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». 2011. № 12).

⁴ См.: *Лермонтов Ю. М.* Постатейный комментарий к Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ См.: Новый план счетов бухгалтерского учета. М. : Проспект, 2014. 128 с.



чине нераспределенной прибыли, отраженной в основной форме национальных стандартов — Бухгалтерском балансе.

Проследить, в чем же кроется это несоответствие, на мой взгляд, можно только сравнив, каким образом ведется учет по основным объектам бухгалтерского учета в МСФО и РСБУ.

Начнем сравнительный анализ с отражения в бухгалтерском учете и отчетности активов организации, а именно внеоборотных активов, поскольку они составляют наибольший удельный вес в имуществе любой организации. По РСБУ, в первоначальную стоимость включаются фактические затраты на приобретение и создание, а также расходы на доведение актива до состояния, пригодного к использованию. По МСФО, в части затрат все очень похоже, кроме включения в первоначальную стоимость предполагаемых затрат на ликвидацию этого актива и восстановление территории, на которой он располагался, но при начислении амортизации они не учитываются.

Признание затрат на демонтаж и восстановление земельного участка в первоначальной стоимости объекта основных средств позволяет более достоверно соотносить доходы, получаемые при его эксплуатации, и расходы, связанные с его выбытием. В РСБУ признание таких затрат находится в стадии обсуждения и их списание происходит после списания объекта основных средств. Стоит обратить внимание еще на одно понятие — ликвидационную стоимость (МСФО 16 «Основные средства»), которая также позволяет более точно определить экономический эффект от использования основных средств, поскольку в случаях, когда компания предполагает продать основное средство, не дожидаясь его полного износа, амортизация может начисляться только на часть его стоимости. В российском законодательстве такое понятие отсутствует, что приводит к завышению начисленной амортизации и компенсируется доходом от реализации только при выбытии объекта основных средств. Подобные расхождения могут вызывать существенные разницы между МСФО и РСБУ в оценке балансовой стоимости основных средств.

Также имеется еще одно существенное различие в оценке нематериальных активов и принятии их к учету. Это касается самостоятельно созданного нематериального актива. В отечественном законодательстве нематериальные активы, созданные самостоятельно, признаются как внеоборотные средства, если выполняются следующие условия: объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, объект предназначен для использования в течение длительного времени и фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена⁶. По правилам МСФО, самостоятельно созданные нематериальные активы не признаются таковыми, а все затраты, связанные с ними, учитываются в составе коммерческих расходов. Также хотелось обратить внимание, что в международном стандарте франчайзинг, лицензии и права доступа учитываются в составе нематериальных активов, если соответствуют всем необходимым критериям, тогда как в отечественном законодательстве они таковыми не являются и относятся на счет «Расходы будущих периодов».

⁶ Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” (ПБУ 14/2007)» (зарегистрирован в Минюсте России 23.01.2008 № 10975).

Далее отличий появляется еще больше, так как при переоценке в МСФО меняется только первоначальная (переоцененная) стоимость объекта, а по нашим правилам бухгалтерского учета переоценке подлежит и сумма начисленной амортизации за весь срок эксплуатации объекта до момента его переоценки. По международным стандартам, расходы, связанные с демонтажем, включаются в стоимость актива, а при изменении в балансовую стоимость вносятся корректировки, при этом обесценение актива происходит путем сравнения балансовой стоимости актива и суммы возмещения. Стоимость корректируется до нуля и далее рассматривается как убыток. По РСБУ необходимо создать резерв (оценочный актив), который не будет изменять балансовую стоимость основного средства и при его выбытии, часть резерва будет относиться на счет учета прочих доходов и расходов, а расходы на проверку обесценения основного средства у нас не предусмотрены.

Все имущество, предназначенное для продажи, согласно МСФО является внеоборотными активами и учитывается по балансовой стоимости, за минусом затрат на продажу, и в отчетности выделяется отдельной строкой. По российским требованиям активы, предназначенные на продажу, учитываются в соответствии с их фактическим содержанием по соответствующим счетам, т.е. это могут быть основные средства, материально-производственные запасы, товары и т.д.

Немаловажным объектом бухгалтерского учета являются факты хозяйственной деятельности или хозяйственные операции. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» все факты хозяйственной жизни отражаются при их совершении, а если это не представляется возможным — непосредственно после их окончания, на экономическую значимость данной операции внимание не обращается.

Как показывает международная практика, приоритетное внимание обращается на наиболее значимые операции, оказывающие существенное экономическое влияние на организацию. При этом определяющим является не первичный документ и последовательность совершения хозяйственной операции, как в национальных стандартах, а экономическая важность, опирающаяся на мнение специалиста (финансиста, бухгалтера, экономиста), его профессиональное суждение.

Вообще в МСФО роль профессионального суждения является определяющей в оценке определенных ситуаций. Можно привести только некоторые подобные ситуации: классификация финансовых инструментов, договоров аренды; определение срока полезного использования, выбор метода амортизации; оценка денежных потоков для расчета справедливой стоимости и т.д. Как показывает практика, в случаях, когда необходимо применять профессиональное суждение, основываясь на международных стандартах финансовой отчетности, национальное законодательство этого не позволяет. В российском законодательстве не предусмотрено право бухгалтеров применять свое профессиональное суждение при формировании отчетных показателей вверенной им организации.

Для правильности определения финансового результата любой организации необходимо четко идентифицировать себестоимость производимой продукции (выполненных работ и оказанных услуг), свои расходы и доходы, полученные в результате деятельности организации. Главным различием в определении себестоимости является то, что по РСБУ включаются все затраты, связанные с про-



цессом производства и реализации. По МСФО расходы на продажу, хранение готовой продукции на складе производителя, брак и другие потери в себестоимость не включаются.

Не признаются расходами оплата отпуска работников и расходы, связанные с ремонтом основных средств, тогда как в отечественном бухгалтерском учете, в зависимости от принятой учетной политики, эти затраты могут: непосредственно включаться в себестоимость выполненных работ и оказанных услуг, предварительно учитываться на счете «Расходы будущих периодов» или списываться на уменьшение созданного резерва.

Жестких требований к оформлению расходов в международных стандартах нет, т.е. их вообще можно документально не подтверждать, говорится, как было уже отмечено ранее, принцип приоритета содержания над формой. Если расходы пришлось на конец года, то их можно отражать в разных периодах, в отличие от национальных стандартов, где все расходы должны быть документально подтверждены договором или актом выполненных работ и быть приняты к учету в тот период времени, когда непосредственно они возникли, независимо от даты их оплаты (метод начисления, который применяется для налогового учета по определению базы по налогу на прибыль организации).

В определении дохода (выручки) также можно наблюдать некоторые различия, в частности, по международным стандартам признается выручка в течение временного периода в том случае, если по условиям договора не сказано, что выручка признается в определенный период времени. Для учета здесь важен момент перехода права рисков от продавца к покупателю, т.е. признание происходит при фактическом получении покупателем товара, если продается товар и сопутствующая услуга — выручка признается дважды (сначала от продажи товара и затем от сопутствующей услуги)⁷. В РСБУ основополагающими при определении выручки являются момент перехода права собственности от продавца к покупателю и наличие соответствующих документов на обоснованность сделки (договор, акт выполненных работ и т.д.), а также четкое определение доходов и расходов, что подробно регламентировано в ПБУ 9/99 «Доходы организации».

Таким образом, рассмотрев основные различия двух систем по отражению объектов в бухгалтерском учете, мы можем проанализировать глобальные различия между международной и отечественной системами финансовой отчетности. Главное различие кроется в концепции, где отчетность, составляемая в Российской Федерации, служит для контроля за сохранностью и использованием ресурсами, а международная отчетность дает возможность оценить эффективность деятельности экономического субъекта. За длительный промежуток времени Министерство финансов России всячески старается максимально приблизить эти стандарты, в итоге существенная разница наблюдается до сих пор, поскольку у них разные цели:

— в МСФО — это демонстрация бухгалтерской и управленческой информации для руководства, кредиторов и инвесторов;

⁷ URL: <https://www.fd.ru/articles/157859-qqq-16-m6-02-06-2016-otlichiya-msfo-i-rsbu-printsipy-vs-pravila>.

— в РСБУ — это контроль уполномоченных надзорных органов за ведением учета и составлением документации⁸.

Отсюда следует, что и подход к составлению отчетности будет различным, хотя если проанализировать состав финансовой отчетности, то он одинаков, но формы отчетности различаются. Начнем с Бухгалтерского баланса. В международной отчетности активы делятся на две группы: текущие и долгосрочные. Однако в российском бухгалтерском балансе активы и обязательства отражаются в порядке их ликвидности, а не делятся на текущие и долгосрочные.

Что касается валюты, в которой указываются все статьи баланса, то российское законодательство строго регламентирует вести учет только в национальной валюте (рублях), в то время как по стандартам МСФО международные компании могут составлять баланс в той валюте, в которой они ведут большую часть деятельности (или производят расчеты по большинству контрактов/заказов) и получают выручку, при этом пересчитывая по другим операциям валюту по текущему курсу (курсовую разницу в этом случае следует учитывать как прочие доходы и прочие расходы).

Имеются и различия в определении отчетного периода. В нашем законодательстве это незыблемый период, равный календарному году (с 1 января по 31 декабря), а международные стандарты определяют финансовый год, исходя из самостоятельного выбора компании, с учетом особенностей ее работы и предпочтений инвесторов. В российской отчетности не применяется определение процентного дохода, исчисляемого методом эффективной ставки процента, расчет которой основан на денежных потоках, которые организация получает по протяжении действия договора, с изменениями прогноза возможен ее перерасчет. Также в МСФО широко применяется принцип многокомпонентности, который заключается в том, что эффективность одних операций можно оценить только в совокупности или в блоке с другими, а определенные операции возможно экономически оценить, только разделив их на компоненты.

Бухгалтерский баланс в соответствии с РСБУ обычно составляется первым, потом составляются Отчет о финансовых результатах и приложения к балансу (отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях капитала и т.д.), которые мало соотносятся друг с другом. В МСФО Баланс, Отчет о движении денежных средств и Отчет о финансовых результатах составляются последовательно и взаимосвязанно. Начинают, как правило, с Отчета о финансовых результатах, где отражаются все доходы и расходы по различным видам деятельности. После этого переходят к составлению Отчета о движении денежных средств, задачей которого является распределение полученной прибыли на все неденежные статьи. Завершающим этапом является составление бухгалтерского баланса с использованием данных первых двух отчетов. При таком подходе обеспечивается максимально достоверное представление в отчетных документах о финансовом состоянии организации, что важно для основных пользователей этой информации, таких как кредиторы и инвесторы.

Таким образом, проанализировав только незначительную часть расхождений, можно сделать вывод, что различий между этими стандартами на сегодняшний

⁸ Дудух Ю. Что такое РСБУ и МСФО и какие между ними различия // URL: <https://ppt.ru/art/buh-uchet/rsbu-msfo>.



день еще много, несмотря на активное реформирование национальных стандартов. Российское законодательство не позволяет бухгалтеру проявлять гибкость и свое профессиональное суждение в оценке текущей деятельности организации, остается необходимость четко следовать правилам и инструкциям, прописанным в нормативных правовых актах, регулирующих бухгалтерский и налоговый учет. Кроме того, сложность перехода на МСФО в Российской Федерации усугубляется наличием параллельных систем бухгалтерского учета и налогового учета.

В заключение хотелось бы сделать вывод, что различия между составлением отчетности по РСБУ и по МСФО можно разделить на системные и методологические. К основным системным несоответствиям относятся несоблюдение принципа приоритета содержания перед формой при классификации и учете фактов хозяйственной деятельности организации и соотнесение используемых в учете терминов и концепций к гражданскому законодательству, которое, в свою очередь, не всегда точно отражает экономическую действительность.

К методологическим различиям можно отнести ограниченное применение методов оценки в российском учете, неиспользование доступной управленческой операционной информации, в приоритете здесь традиционные методы учета⁹.

Таким образом, в непростых экономических условиях потребность в надежной финансовой оценке организаций постоянно возрастает, составленная отчетность по международным стандартам обеспечивает получение такой оценки, при этом РСБУ полностью обеспечивают выполнение контрольной функции государства. В нашей стране, на мой взгляд, национальная система отчетности так же принципиальна, как и территориальная целостность. Конечно, остановить развитие и реформирование невозможно, но, может быть, не стоит выкидывать на задворки истории все, что было создано нашими предшественниками, стоит меняться, но при этом бережно сохранять все то лучшее, что мы имеем.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Дудух Ю. Что такое РСБУ и МСФО и какие между ними различия // URL: <https://ppt.ru/art/buh-uchet/rsbu-msfo>.
2. Лермонтов Ю. М. Постатейный комментарий к Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // СПС «КонсультантПлюс».
3. Невешкина Е. В., Ремизова Е. Ю., Султанова Г. С. МСФО: учет и отчетность : практическое руководство. — 3-е изд., испр. — М. : Омега-Л, 2014. — 137 с.
4. Правовое регулирование бухгалтерского учета / под ред. Е. Ю. Грачевой, Н. Ю. Орловой. — М. : Норма, 2016.

⁹ Невешкина Е. В., Ремизова Е. Ю., Султанова Г. С. МСФО: учет и отчетность : практическое руководство. 3-е изд., испр. М. : Омега-Л, 2014. 137 с.