

© Аргучинцев Д. А., 2017

Иркутский государственный университет, г. Иркутск

В данной статье будет проведен сравнительный анализ содержания и имеющихся противоречий в международных стандартах финансовой отчетности коммерческого сектора и международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора. Будут рассмотрены некоторые фундаментальные подходы к каждой из групп стандартов, а так же выделены общие группы, которые не имеет смысл повторять при рассмотрении каждого из стандартов. В конце статьи в хронологическом порядке будут рассмотрены все стандарты, в которых содержатся ключевые отличия, которые не попали в базовые группы выделенные ранее.

*Ключевые слова:* МСФО, МСФО ОС, финансовая отчетность, международные стандарты, Совет по МСФО

**В** этой статье рассматриваются ключевые различия между двумя группами международных стандартов: коммерческого сектора (далее МСФО) и общественного сектора (далее МСФО ОС). В статье затронуты ключевые группы различий, которые характерны для большинства стандартов из сборников. Кроме того, рассмотрены специфические различия, которые характерны при сравнении отдельных стандартов МСФО и МСФО ОС между собой. Понимание данных различий приведет к пониманию спецификации организаций, не относящихся к коммерческому сектору, а так же с какими возможными проблемами связано внедрение стандартов МСФО ОС на территории России.

С начала 2015 года министерством финансов РФ был принят долгосрочный план по внедрению стандартов МСФО ОС на территории страны [1]. Стоит отметить, что банковский сектор и многие коммерческие организации давно ведут параллельный учет по МСФО и системе российского бухгалтерского учета. Учитывая наличие большого числа общих параграфов, данный опыт может помочь для внедрения МСФО ОС. Но при этом надо заранее выделить те зоны, в которых данные группы стандартов не совпадают. Важно отметить, что в нашей стране применение коммерческих МСФО закреплено приказом Минфина РФ [2], когда МСФО ОС представлено лишь сборником переводов [3].

Изначально рассмотрим то, что объединяет обе группы стандартов и является фундаментом для отражения финансовой отчетности. Это отражение

учета по кассовому методу (используется в российской системе бухгалтерского учета) или методу начисления. Обе группы стандартов носят методический характер и разрешают использовать оба метода [4]. Учет по кассовому методу разрешен для стран и организаций, которые сближаются со стандартами МСФО путем адаптации последних к условиям МСФО ОС в случаях, когда это целесообразно. В ходе данного процесса совет по МСФО ОС предпринимает попытки сохранить порядок учета и оригинальное содержание стандартов максимально близко в тех случаях, когда это возможно. Кроме того, кассовый метод используется в тех случаях, когда невозможно рассмотреть специфические операции (например, в МСФО ОС существует много противоречий по применению биологических активов). Тем не менее, общая цель обеих групп стандартов это максимальная прозрачность в раскрытии и предоставлении информации. Стандарты позволяют организациям добровольно раскрывать информацию, представляемую на основе метода начисления, хотя сама финансовая отчетность может составляться по кассовому методу. Организация, которая находится в процессе перехода, может раскрывать информацию по методу начисления по некоторым статьям в зависимости от специфики законодательства внутри страны. Это может быть, как информация о месте ее расположения, так и информация о ее аудитах. Для облегчения перехода в каждом из стандартов имеются возможные переходные положения. Они дают компании дополнительное

время на выполнение всех требований отдельного стандарта по методу начисления или предоставляют освобождение от некоторых требований при первоначальном применении данного стандарта. По истечению сроков компания обязана полностью перейти на данные стандарты. Таким образом, обе группы стандартов ставят во главу угла максимальную открытость информации. В случае же отдельных операций начинаются различия, которые будут рассмотрены далее. Стоит отметить, что некоторые из стандартов имеют или общие группы различий или не имеют их вовсе, поэтому они не будут рассмотрены.

Искусственно разделим противоречия по стандартам на шесть общих групп, которые не имеет смысла отражать отдельно по каждому из стандартов. Первая группа, на которую ссылаются все переводы стандартов, это коммерческие организации с государственным участием (далее КОСГУ). Эти организации практически не отличаются от обычных коммерческих организаций, к ним лишь добавляется такой тип, как финансовые институты. Эти организации обычно работают с целью получения прибыли. Тем не менее, некоторые из них могут иметь определенные обязательства по выполнению требований в виде общественных работ или предоставление услуг по сниженной цене. И тут имеются противоречия, которые определяет стандарт МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». Он позволяет узнать, имеет ли место контроль с точки зрения финансовой отчетности со стороны государственной организации. Если воздействие идет напрямую, должны быть использованы инструменты, предлагаемые в сносках к каждому из стандартов. Если же компания аффилирована, то должны быть использованы классические МСФО для коммерческих организаций. Вторая группа — это разница между доходом и выручкой. Это является базовым различием, как при переводе стандартов, так и при рассмотрении обеих групп переводов. Третья группа — это дополнительные комментарии, которые объясняют конкретные уточнения по специфике стандарта общественного сектора. Четвертая группа — это специфические технические термины, которые могут быть использованы лишь в данной хозяйственной области. Пятая группа — это наличие переходных положений. В переходный период компания имеет право отражать не все операции в соответствии со стандартами МСФО ОС, когда классический МСФО не дает послаблений. И последняя группа — это использование схожих по смыслу, но разных по сути терминов [6]. Например, отчет о прибылях и убытках будет звучать, как отчет о финансовом результате. Все это является базовыми группами отличий, которые напрямую не влияют на сам ход учета, а лишь указывают на его специфику. Далее будет разобран каждый из тридцати одного стандарта в сборнике МСФО ОС.

Рассмотрим каждый из стандартов в хронологическом порядке. Начнем с МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» (сравнивается с МСФО 1). Данный стандарт допускает представление отчетности, отражающей в чистых активах или капитале, за исключением изменений, совершенных их собственниками или выплатами в их пользу. Стандарт же МСФО обязывает отражать все изменения в капитале компании. Стандарт МСФО ОС так же не запрещает использование чрезвычайных статей, как в отчете о финансовой деятельности, так и в примечаниях. В классическом стандарте МСФО чрезвычайные статьи и их отражение изначально запрещены.

МСФО ОС 2 «Отчет о движении денежных средств» (сравнивается с МСФО 7). Данный стандарт, как и стандарт МСФО, допускает использование, как прямого, так и косвенного методов. Но при этом МСФО ОС при использовании прямого метода закрепляет информацию о сверке профицита/дефицита денежных потоков от операционной деятельности в примечаниях.

МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменение оценочных значений и ошибки» (сравнивается с МСФО 8). В отличие от коммерческого стандарта не требует раскрытия корректировок и исправлений по разводненной или базовой стоимости на акцию.

МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (сравнивается с МСФО 27). Во-первых, следует вернуться к первым пунктам этой статьи, а именно к КОСГУ. Данный стандарт разрешает использовать метод долевого участия при ведении учета контролируемых организаций. Для этого контролируемые организации заводят отдельную финансовую отчетность. Во-вторых, детальный список контролируемых организаций (с соответствующим раскрытием информации) должен быть представлен в этой отчетности.

МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» (Сравнивается с МСФО 28). Данный стандарт в отличие от коммерческого четко устанавливает требования к доле собственности инвестора. В ассоциированной организации он обязан иметь долю лишь в виде определенной части акционерного капитала или любого другого структурного элемента.

МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности» (сравнивается с МСФО 31). Данный стандарт имеет специфическое переходное положение. По нему организации принявшие метод пропорциональной консолидации могут не исключать остатка по операциям с организациями участвующими в совместной деятельности. Причем этот период касается первых трех лет, если организация приняла за основу метод начисления.

МСФО ОС 10 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» (Сравнивается с

МСФО 29). В отличие от МСФО данный стандарт содержит указания по пересчету отчетности, которая была составлена по методу учета по текущей стоимости.

МСФО ОС 11 «Договоры на строительство» (сравнивается с МСФО 11). Данный стандарт возвращает к тому, что организации общественного сектора занимаются некоммерческой деятельностью и могут работать не только по контрактам, но и по не имеющим юридической силы обязательствам. Так же в данный стандарт могут быть включены не только обязательства и некоммерческие договоры, но и договоры «затраты плюс». Самым важным отличием этого стандарта является признание убытков от данных договоров. Например, признание единовременного ожидаемого убытка происходит лишь в том случае, если контрактом или обязательством будет выделено, что заказчик собирался покрыть расходы компании. Если организация понесла затраты, но по договору не должна получить компенсацию, убытком это не считается.

МСФО 12 «Запасы» (сравнение с МСФО 2). Здесь существует несколько различий, прежде всего связанных с тем, что в общественном секторе некоторая часть запасов поступает за символические деньги или бесплатно. Например, этот стандарт не относит к запасам на незавершенное производство, поступившее напрямую от получателя услуги. Сама же стоимость запасов (если операция не касалась обмена), должна быть вычислена по справедливой стоимости на дату их покупки. В случае если компания получила запасы бесплатно (или за символическую плату), то она должна оценить их по минимальной стоимости. Для этого следует сравнить два подхода к расчётам: по текущей стоимости замещения или себестоимости.

МСФО ОС 14 «События после отчетной даты» (сравнение с МСФО 10). Важное наблюдение — в большинстве стандартов изначально берется за основу, что компания осуществляет свою деятельность непрерывно. Но процедуры банкротства или прекращения деятельности в общественном секторе также возможны. Для этого стандарт подразумевает возможность применения метода экспертной оценки, по которому можно определить степень влияния данного события на финансовую отчетность компании.

МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» (сравнение с МСФО 40). Основным отличием данного стандарта является оценка при первоначальном признании. В классическом стандарте оценка дается при первоначальном признании. МСФО ОС так же поддерживает эту парадигму за исключением тех случаев, когда недвижимость была получена за символическую плату или бесплатно. В таком случае себестоимость оценивается по справедливой стоимости актива на день покупки.

МСФО ОС 17 «Основные средства» (сравнивается с МСФО 16). Прежде всего, данный стандарт не запрещает (но и не обязывает) признание активов культурного наследия основными средствами. При этом если этот актив признан основным средством, то на него действуют все положения данного стандарта. В данном стандарте, в отличие от МСФО при использовании модели учета по переоцененной стоимости, не следует ретроспективно раскрывать информацию об эквивалентной стоимости. В данном стандарте изменение стоимости в результате переоценки меняется лишь в классе активов, когда в МСФО по каждому из объектов.

МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность» (сравнение с МСФО 14). Данный стандарт по-другому определяет сегменты, характеризуя их, как отчетность пригодную для оценки результатов и распределения ресурсов в прошлых периодах. Причем вторичные сегменты могут не отражаться в отчетности. В МСФО сегменты же определяются по географическому или функциональному признакам. Так же МСФО просит детально отразить все не денежные операции, которые происходили в сегменте.

МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (Сравнение с МСФО 24). В данном стандарте в отличие от МСФО остаются включенными в состав дочерние организации компаний. Из-за некоммерческой направленности МСФО ОС в данном стандарте введены дополнительные правила раскрытия информации по операциям и вознаграждениям, связанным с управленческим персоналом и их семьями. В свою очередь МСФО требует раскрытие информации по всем остальным операциям с связанными сторонами в нормальных условиях.

МСФО ОС 21 «Обесценивание активов, не генерирующие денежные средства» (сравнение с МСФО 36). Прежде всего, в классическом стандарте обесценивание тесно связано с возможностью получения экономических выгод, когда в общественном секторе такая цель не преследуется. Данный стандарт не отражает данный тип активов, если они учтены по переоцененной стоимости на отчетную дату. Кроме того, такие активы оцениваются по дисконтированной стоимости оставшейся возможности использования, а не в денежных потоках. Кроме того, возможные изменения в рыночной стоимости не включаются в изменение оценки стоимости актива. Сам стандарт отражает возможность оценки любого отдельного актива, а «корпоративные» отражает как не денежные активы. В МСФО ОС так же включены исключенные из МСФО группы активов: биологические; отложенные налоговые; нематериальные активы, связанные со страхованием; долгосрочные активы, планирующиеся для продажи.

МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам» (сравнение с МСФО 19). В данном стандарте закрепляют требования для определения ставки дисконтирования в частности и определения стоимости денег в целом. В стандарте есть и спорное допущение, что долговременную нетрудоспособность следует оценивать как вознаграждение после окончания трудовой деятельности; в МСФО же подобное четко разграничено.

МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство» (Сравнение с МСФО 41). В данном стандарте не рассматриваются биологические активы, которые можно использовать, как запасы или инструмент для продажи. Данный стандарт содержит требования по оценке биологических активов, приобретенных через необменные операции, при первоначальном признании и на каждую отчетную дату. Так же стандарт требует отражение биологических активов по группам в количественном выражении.

МСФО ОС 31 «Нематериальные активы» (сравнение с МСФО 38). Данный стандарт не запрещает признавать исторические ценности и проводить их по этому стандарту. В свою очередь стандарт не обязывает это делать. Так же, МСФО ОС включает в себя требования к нематериальным активам и общей репутации компании. Стандарт устанавливает, что если нематериальный актив приобретен путем необменной операции, его себестоимостью является справедливая стоимость на дату приобретения. Ну и наконец, в данный стандарт в отличие от МСФО добавлены рекомендации для тех случаев, если нематериальные активы будут обменены на безвозмездной основе.

Подведем итог всему вышесказанному. Группы стандартов МСФО и МСФО ОС имеют концептуальные, а не фундаментальные различия. Они, прежде всего, касаются того, что организации общественного сектора не ставят под собой задачу в получении прибыли. Поэтому большой объем информации отдается под определение обменных или дарственных операций, а так же определению справедливой стоимости активов. Понимание базовых концепций организаций общественного сектора (при учете опыта внедрения коммерческих МСФО) не должно вызвать проблем для внедрения стандартов МСФО ОС на территории РФ. ■

1. План работы Межведомственной рабочей группы по применению МСФО на 2016 г.

2. Приказ Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н (ред. от 02.04.2013).

3. Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 года. Официальный перевод. 2012. ISBN 978-5-9551-0573-4.

4. Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора [Электронный ресурс] // EY: Совершенствуя бизнес, улучшаем мир: Интернет-портал – URL:<http://www.ey.com/ru/ru/industries/government---public-sector/ipsas-time-to-update-your-accounting> (Дата обращения: 4.03.2017)

5. Разработка национальных стандартов для бюджетных организаций на основе МСФО для общественного сектора [Электронный ресурс] // PWC: Интернет-портал – URL:<http://www.pwc.ru/ru/accountingadvisory/ipsas.html> (Дата обращения: 4.03.2017)

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора [Электронный ресурс] // EY: Совершенствуя бизнес, улучшаем мир: Интернет-портал – URL:<http://www.ey.com/ru/ru/industries/government---public-sector/ipsas-time-to-update-your-accounting> (Дата обращения: 4.03.2017)

План работы Межведомственной рабочей группы по применению МСФО на 2016 г.

Приказ Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н (ред. от 02.04.2013).

Разработка национальных стандартов для бюджетных организаций на основе МСФО для общественного сектора [Электронный ресурс] // PWC: Интернет-портал – URL:<http://www.pwc.ru/ru/accountingadvisory/ipsas.html> (Дата обращения: 4.03.2017)

Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 года. Официальный перевод. 2012. ISBN 978-5-9551-0573-4.

### **Comparative analysis of the content of international standards of commercial and public sectors**

© Arguchintsev D., 2017

In this article will be conducted a comparative analysis of the content and existing contradictions in the international standards of financial reporting of the commercial sector and international standards of financial reporting of the public sector. Some fundamental approaches to each of the groups of standards will be considered, as well as general groups that are not worth repeating when considering each of the standards. At the end of the article, in chronological order, all the standards will be considered, which contain key differences that did not fall into the basic groups identified earlier.

*Keywords:* IFRS, IFAC, accounting, financial reporting, international standards, International Accounting Standards Board