

АНАЛИЗ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ РАЗЛИЧИЙ МЕЖДУ СИСТЕМОЙ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И РОССИЙСКОЙ СИСТЕМОЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

© **Аргучинцев Д. А., 2017**

Иркутский государственный университет, г. Иркутск

В данной статье были проанализированы концептуальные различия между системами международных стандартов финансовой отчетности и российской системы бухгалтерского учета, а именно принципы и подходы. Были даны пояснения к различиям между финансовой и бухгалтерской отчетностью, как в России, так и в странах использующих международные стандарты. Так же были отражены основные различия в центральных документах представления финансовой отчетности. Кроме того в статье даны определения терминов систем, краткая история их внедрения на территории РФ и приведены конкретные примеры различий.

Ключевые слова: МСФО, РСБУ, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, международные стандарты, Министерство Финансов, справедливая стоимость

В этой статье рассматриваются концептуальные различия между двумя системами бухгалтерского учета: системой международных стандартов финансовой отчетности (далее МСФО) и системой российского

бухгалтерского учета (далее РСБУ). В статье затронуты основные подходы и принципы, которые различают эти системы. Понимание данных различий объясняет сложность внедрения и адаптации системы МСФО в России. Кроме того, в

статье даны определения данным типам систем и приведены конкретные примеры, подчеркивающие фундаментальные различия между ними.

После кризиса конца двадцатого века Россия стала интенсивно интегрироваться в мировое экономическое сообщество, и это выявило одну существенную проблему. Основа любых финансовых процессов между странами это взаимодействие на уровне компаний и организаций. Когда политические границы стерты, основной проблемой становится формализация между различными финансовыми документами. Стоит признать, что стандарты МСФО достаточно сильно отличаются от положений и стандартов, принятых на территории РФ. Поэтому текущее развитие российской системы бухгалтерского учета направлено на интеграцию с международными стандартами финансовой отчетности. Последние три года сдача отчетности по МСФО является обязательной для ряда компаний. При этом перечень таких компаний постоянно расширяется [7]. Тем не менее, эти две системы существуют параллельно и не переходят в единый финансовый инструмент.

Прежде чем выяснять причины отсутствия прямой взаимной интеграции, рассмотрим общие определения данных систем:

- МСФО — это набор документов (стандартов, а так же дополнительных документов к ним), регламентирующий правила применения финансовой отчетности. Стандарты разрабатываются рабочей группой, включающей в себя: совет по МСФО, попечителей совета по МСФО, а так же национальные управляющие органы (если речь идет об адаптации стандарта). Документы включают в себя: стандарты МСФО с приложениями, разъяснения к стандартам (КИМФО), приложения, не входящие в стандарт, и рекомендации по внедрению, выпущенные советом по МСФО [4].

- РСБУ — это общая совокупность норм федерального законодательства РФ и положений по бухгалтерскому учету, установленные министерством финансов РФ. РСБУ применяется только на территории России и только для небанковских коммерческих организаций. Для банков эти положения разрабатывает Центральный Банк РФ [10].

Как видим, основными различиями между системами является их географическая применимость и возможность использования организациями. На самом деле разница заключается в еще более фундаментальных подходах. Надо понимать, что стандарты определяют исключительно вопросы формирования финансовой отчетности. В каждом из них дается концептуальный ответ на группу вопросов. Среди них: вопросы об оценке объектов для целей финансовой отчетности; вопросы ее раскрытия и т.д. Сам бухгалтерский учет с его четкими правилами, как в России, не представлен.

В России под бухгалтерским учетом понимают учетный процесс в целом, включая и текущий учет, и отчетность. При этом в это понятие включается и система сбора и хранения информации обо всех объектах учета. Для зарубежных специалистов, этот термин является синонимом финансовой отчетности в целом [6].

Важно понимать разницу между финансовой отчетностью (которую рассматривает МСФО) и бухгалтерской отчетностью. Финансовая отчетность является лишь разновидностью бухгалтерской отчетности. Она представляет собой систему информации о финансовом положении и результатах деятельности компании. Данная информация чаще всего публикуется в открытом доступе (по МСФО), и дает полезную информацию для внешних пользователей [5]. Бухгалтерская отчетность в свою очередь включает в себя внутривозвращаемую отчетность. Эта информация важна, прежде всего, для менеджмента. Форма и содержание такой информации определяются менеджментом, исходя из потребностей в плановой деятельности. Стоит отметить, что международные стандарты напрямую не распространяются на эту отчетность, однако финансовая отчетность базируется на ее данных. Иными словами, на западе финансовая отчетность это элемент другого уровня, которая имеет дело не со всей финансовой отчетностью, а лишь с отчетностью общего назначения, когда в России все сведено в одну систему. Последнее, что стоит отметить про МСФО, это работа со сводной и индивидуальной отчетностью. Несмотря на равные возможности, основная ориентация МСФО это сводная финансовая отчетность. Данный тип обеспечивает предоставление достоверной и объективной информации о финансовом состоянии компании. Компании подготавливают индивидуальную финансовую отчетность по своим национальным требованиям, при этом зачастую эти требования отличны от МСФО. Теперь, когда мы рассмотрели функциональные различия, рассмотрим вопрос более подробно.

Главные различия базируются на различиях в подходе к составлению отчетности. МСФО обращает внимание на концептуальную сущность экономических операций. Иными словами, МСФО не делает акцент на формализации по сравнению с содержанием. В то же время РСБУ ориентированы на процедуры учета и составление документации [10]. Невозможно в рамках одной статьи перечислить все отличия в стандартах, правилах и методах между системами. Поэтому мы сгруппируем некоторые отличия, которые выделяют финансисты и аудиторы. Это поможет понять наиболее проблемные зоны в каждой из систем.

Для начала рассмотрим основные положения по обеим системам. Например, МСФО регламентирует применение всех стандартов в отношении предыдущих периодов на отчетную дату первой

отчетности по данной системе, но при этом возможны разрешенные исключения и обязательные исключения. В российской же системе такие правила не регламентированы. По российской системе главным основанием для записи в бухгалтерском учете является первичный документ. Этот документ имеет больший авторитет, чем мнение работника или приведенное им профессиональное заключение. Это и является основным доказательством превалирования юридической сущности над ее реальной составляющей [9]. В свою очередь в МСФО предпочитают обращаться к профессиональному мнению по большинству вопросов. Примером может служить выбор ставки дисконтирования для расчёта приведенной стоимости. Стоит отметить, что разделы, в которых требуется наличие профессионального мнения, еще не полностью отражены в российских положениях. Иными словами, несмотря на подробный обзор хозяйственной деятельности, российская система сильно теряет в функционале. Но стоит и отметить то, что и российские бухгалтеры пока не способны взять на себя груз профессионального суждения там, где это уже возможно.

Следующим важным разделом, который будет рассмотрен, является представление финансовой отчетности. Структура отчетности в международных стандартах четко не регламентирована, в ней содержится лишь минимальный перечень статей. В российской же системе в соответствии с 67-м приказом министерства финансов регламентируется четкий порядок составления финансовой отчетности [2]. Рассмотрим основные отчеты.

- Бухгалтерский баланс. Главным отличием в международных стандартах является возможность отражать активы и обязательства с точки зрения ликвидности. В российской же системе возможно лишь разделение по времени. В МСФО возможность отражения по двум вариантам дает простор для максимального отражения финансовой деятельности компании [8].

- Отчет о движении денежных средств: Главное отличие это возможность использования в МСФО прямого или косвенного метода, когда в России используется лишь прямой метод. При этом обе системы не дают четких границ в формировании отчета и отсылают нас к списку общих рекомендаций [8].

- В отчете о прибылях и убытках опять же более функциональной выглядит система МСФО. В отчете компании могут показывать расходы по функциям или по содержанию. То есть, в этом отчете могут быть показаны как различные расходы, так и отдельные уникальные статьи, например, амортизация. Но при этом стоит отметить, что в зависимости от выбранного подхода компания должна отметить и объяснить данный подход в примечаниях. В российской

системе можно отражать лишь по функциям, но при этом обязательно отражение по содержанию в примечаниях. Важно заметить, что в российской системе существует понятие чрезвычайных статей для этого отчета, что может создать пространство для маневра. Данные статьи не регламентированы, и в них можно вписать любой расход. Поэтому в международных стандартах данная статья в отчетах запрещена [8].

Последнее, что можно сказать по этому пункту, это правило исправления ошибок в отчетах. По МСФО производится пересчет сравнительных показателей. Исправления, относящиеся к предыдущим периодам, которые не представлены в отчете, отражаются путем коррекции. Правятся изменения в отчетности за первый период, представленный в финансовой отчетности. В российской же системе ошибки исправляются в том же периоде. В случае их систематичности это не даст информации об их природе. Таким образом, МСФО предлагает более аналитический подход к этому вопросу.

Теперь рассмотрим основные принципы, без которых невозможно существование системы МСФО в отличие от РСБУ. Первый из них это принцип непрерывности деятельности, который предполагает, что предприятие действует, и будет продолжать действовать в течение периода отчетности. Из этого можно сделать вывод, что предприятие не имеет поводов сокращать или ликвидировать свою деятельность. Поэтому активы компании будут отображены по первоначальной стоимости без учета возможных ликвидационных расходов. Вторым является принцип начисления. Он базируется на том, что доходы и расходы предприятия отражаются по мере их возникновения, а не по мере фактического получения средств. Данный принцип формулирует признание результата операции по мере ее совершения. При этом все операции будут отображаться в прошедшем отчетном периоде. Принцип отражает информацию об обязательствах по получению или оплате, а не только об уже свершившихся финансовых операциях. Исполнение принципа начисления обеспечивает признание доходов и расходов по мере появления возможности для прибыли и потребности в различных видах ресурсов. Финансовая отчетность, основанная на этом принципе, показывает ее пользователям данные не только о прошлых сделках, но и о будущих обязательствах или денежных приходах. Иными словами принцип дает возможность прогнозировать, как совершенные операции влияют на финансовое положение компании [9].

Теперь для подкрепления фундаментальных различий между системами рассмотрим один из прикладных терминов. В качестве локального примера рассмотрим термин, который отсутствует в системе РСБУ, это «справедливая стоимость активов». В МСФО достаточно часто применяется

это понятие, что, прежде всего, связано с важностью знания текущей цены актива для менеджеров и потенциальных инвесторов. Справедливая стоимость дает объективную основу для понимания экономических выгод и возможностей инвестиций. В то же время в РСБУ основным способом оценки для большинства объектов учета продолжает оставаться учет по исторической стоимости. В качестве альтернативы используется рыночная стоимость активов, но практика ее применения еще более мала, чем справедливая стоимость. Специально ради формализации был выпущен стандарт IFRS 13 «Справедливая стоимость» [3].

Теперь у бухгалтеров появилось единое руководство, которое показывает методики оценки, требования к раскрытию справедливой стоимости. Увы, в российской системе ничего подобного, как по справедливой, так и по рыночной стоимости, еще нет. В положениях бухгалтерского учета по рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи запасов (ПБУ 05/01) [1].

Подведем итог всему выше сказанному. Действительно, российская система бухгалтерского отчета и система международных стандартов финансовой отчетности достаточно сильно различаются. Причем различия носят фундаментальный характер. Если система МСФО ориентирована практически на любого потребителя финансовой информации, то РСБУ со своей детальностью и направленностью внутри себя на хозяйственную сторону учета ориентирована на налоговые органы страны. При этом объеме РСБУ все равно не хватает функциональности, что мы и доказали, приведя показательные примеры. Даже если в российских стандартах и отражен нужный функционал, то на практике он выполняется достаточно редко. ■

1. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016).

2. Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н (ред. от 08.11.2010).

3. Приказ Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н.

4. Бахрушина М. А. Международные стандарты финансовой отчетности / М. А. Бахрушина и др. – М.: Омега-Л, 2006.

5. Палий В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2002.

6. Ширшова Л. И., Пинясова И. А. МСФО в России: особенности перехода [Электронный ресурс] // Молодой учёный: электронный журнал – URL: <http://moluch.ru/archive/51/6582/> (Дата обращения: 5.03.2017)

7. Внедрение МСФО в России: история, реалии и перспективы [Электронный ресурс] // МИСБФМ: Интернет-портал – URL: <http://www.misbfm.ru/article/vnedrenie-msfo-v-rossii-istoriya-realii-i-perspektivy> (Дата обращения: 5.03.2017)

8. Существенные различия международных стандартов финансовой отчетности и российских принципов бухгалтерского учета [Электронный ресурс] // АС-аудит: Интернет-портал – URL: <http://www.as-audit.ru/consult/show/1481/> (Дата обращения: 5.03.2017)

9. Сравнение МСФО и РСБУ. Принципиальные расхождения в учете. [Электронный ресурс] // МСФО Дипифр: Интернет-портал – URL: <http://msfo-dipifr.ru/sravnenie-msfo-i-rsbu/#comparison3> (Дата обращения: 5.03.2017)

10. Сравнительный анализ МСФО и РПБУ [Электронный ресурс] // KPMG: Интернет-портал – URL: <https://www.kpmg.com/RU/ru/topics/IFRS-Portal/IFRS-publications-ru/Documents/2012-RAP-Comparison/IFRS%20vs%20Russian%20GAAP%202012.pdf> (Дата обращения: 5.03.2017)

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

Бахрушина М. А. Международные стандарты финансовой отчетности / М. А. Бахрушина и др. – М.: Омега-Л, 2006.

Внедрение МСФО в России: история, реалии и перспективы [Электронный ресурс] // МИСБФМ: Интернет-портал – URL: <http://www.misbfm.ru/article/vnedrenie-msfo-v-rossii-istoriya-realii-i-perspektivy> (Дата обращения: 5.03.2017)

Палий В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2002.

Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016).

Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н (ред. от 08.11.2010).

Приказ Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н.

Сравнение МСФО и РСБУ. Принципиальные расхождения в учете. [Электронный ресурс] // МСФО Дипифр: Интернет-портал – URL: <http://msfo-dipifr.ru/sravnenie-msfo-i-rsbu/#comparison3> (Дата обращения: 5.03.2017)

Сравнительный анализ МСФО и РПБУ [Электронный ресурс] // KPMG: Интернет-портал – URL: <https://www.kpmg.com/RU/ru/topics/IFRS-Portal/IFRS-publications-ru/Documents/2012-RAP-Comparison/IFRS%20vs%20Russian%20GAAP%202012.pdf> (Дата обращения: 5.03.2017)

Существенные различия международных стандартов финансовой отчетности и российских принципов бухгалтерского учета [Электронный ресурс] // АС-аудит: Интернет-портал – URL: <http://www.as-audit.ru/consult/show/1481/> (Дата обращения: 5.03.2017)

Ширшова Л. И., Пинясова И. А. МСФО в России: особенности перехода [Электронный ресурс] // Молодой учёный: электронный журнал – URL: <http://moluch.ru/archive/51/6582/> (Дата обращения: 5.03.2017)

Analysis of the conceptual differences between the system of international

financial reporting standards and the russian accounting system

© **Arguchintsev D., 2017**

In this article, it was analyzed the conceptual differences between the systems of international financial reporting standards and the Russian accounting system, namely the principles and approaches. Explanations were made to the differences between financial and accounting reporting, both

in Russia and in countries using international standards. The main differences in the central documents of financial reporting were also reflected. In addition, the article gives definitions of system terms, a brief history of implementation in the territory of the Russian Federation and gives specific examples of differences.

Keywords: IFRS, RAS, accounting, financial reporting, international standards, Ministry of Finance, fair value
