

2.6. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПОВ РСБУ И МСФО

Чичерина Е.Н., соискатель кафедры
учета, анализа и аудита

*Московский государственный
университет им. М.В. Ломоносова*

Работа посвящена рассмотрению основных различий в принципах международных и российских стандартах отчетности. Отдельно проанализированы подходы российских и международных стандартов финансовой отчетности в отношении качественных характеристик финансовой отчетности. Особое внимание уделяется составу финансовой отчетности и правилам формирования учетной политики по РСБУ и МСФО.

ВВЕДЕНИЕ

В течение последнего года кризис, начавшийся в США и именуемый первоначально кризисом ликвидности, разразился в полную силу почти на всем мировом экономическом пространстве. Без преувеличения можно сказать, что в той или иной мере затронуты практически все российские предприятия и финансовые институты. Как никогда менеджмент российских компаний заинтересован в дополнительных новых источниках финансирования, в том числе за рубежом для обеспечения финансирования с целью сохранения стабильности компаний, их дальнейшего роста и развития.

Успех российских компаний в привлечении инвестиций напрямую зависит от степени понимания иностранными и отечественными инвесторами сложившейся экономической среды российской экономики, экономическими условиями, в которых работают компании – в полной мере это относится к законодательству, регулируемому бухгалтерский учет и отчетность. Российские компании продолжают составлять финансовую отчетность в соответствии с Российской системой бухгалтерского учета (РСБУ). Постепенно в дополнение к российской отчетности некоторые из них начинают готовить финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) или Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (ОПБУ США). Российские компании теплоэнергетического комплекса, горнодобывающие и металлургические предприятия, нефтедобывающие и торговые компании, девелоперские и производственные компании стремятся выйти на международные рынки капитала с целью привлечь финансирование на более выгодных условиях. Привлечение капитала часто находится в непосредственной связи с подготовкой финансовой отчетности в соответствии с МСФО или ОПБУ США. Прозрачная, информативная отчетность, финансовые показатели, рассчитанные на основе отчетности по МСФО или US GAAP, играют решающую роль в привлечении финансирования, поиске партнеров и инвесторов. В этой связи вопрос подготовки финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами приобретает первостепенную важность для российских компаний.

ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕХОДА НА МСФО

Следует учитывать, что при переходе на международные стандарты финансовой отчетности последствия могут стать для компании как положительными, так и отрицательными. В качестве положительных аспектов можно отметить повышение прозрачности, информативности отчетности, улучшение сопоставимости показателей, увеличение возможностей для анализа деятельности компании и как следствие – облегчение доступа к международным рынкам капитала.

При этом следует учесть, что сама по себе отчетность еще не гарантирует притока инвестиций. К тому же, как показывает практика, зачастую величина балансовой прибыли при переходе на международные стандарты сильно страдает и прибыль в балансе по международным стандартам может быть значительно ниже, чем по российскому учету. Кроме того, переход на МСФО потребует от компании выделения значительных ресурсов трудовых, финансовых, временных, при этом оценить положительные экономические последствия от перехода на МСФО на первоначальном этапе будет довольно трудно.

Можно выделить три основные цели, которые преследует компания, начинающая применять МСФО.

1. Компании, работающие с зарубежными партнерами. В этом случае отчетность, составленная в соответствии с общепринятыми стандартами, например МСФО была бы большим подспорьем для облегчения взаимопонимания.
2. Компании, нуждающиеся в инвестициях. Основным препятствием для роста российских компаний сегодня является нехватка денежных ресурсов или их дороговизна. Менеджмент компании обращает свои взоры на западные рынки капитала, где традиционно более низкие процентные ставки как по краткосрочным, так и по долгосрочным кредитам. К данной категории можно отнести прежде всего капиталоемкие компании, принадлежащие к наиболее быстро растущим отраслям (лизинговые, торговые, промышленные, девелоперские компании).
3. Компании, имеющие развитую систему корпоративной культуры, внутреннего мониторинга и эффективного управления. Применение МСФО оказывается полезным и для тех компаний, которые не планируют пока выходить на западные финансовые рынки. Составляя отчетность по МСФО для внутренних управленческих целей, компания получает возможность обеспечить менеджеров информацией, которая повышает эффективность принятия решений, предоставляет возможность грамотно общаться с собственниками. Наиболее применима такая ситуация к компаниям, где собственник не участвует в повседневном руководстве компанией, но при этом заинтересован получить наиболее полную информацию о финансовом положении и результатах деятельности компании. Основным недостатком такой стратегии часто является отсутствие аудиторского заключения, без которого отчетность по МСФО не может считаться в полной мере соответствующей стандартам.

Финансовая отчетность, составленная по МСФО, позволяет заинтересованным пользователям оценить не только финансовое положение и результаты деятельности компании, но и качество работы менеджмента компании с целью принятия экономически оправданных решений. В западной экономике основными пользователями отчетности публичных компаний являются существующие и потенциальные инвесторы. В Российской Федерации на сегодняшний день основная группа заинтересованных пользователей состоит из банков, финансирующие деятельность организаций, и акционеров, которые требуют точной и надежной информации, отражающей экономическую сущность деятельности компании.

МСФО является только инструментом для составления финансовой отчетности, но каждая компания одновременно составляет управленческую отчетность в соответствии с требованиями руководства, учредителей, акционеров. Если руководству компании удастся увязать принципы МСФО с теми ключевыми моментами, выполнение которых требуется для составления управленческой отчетности, то ее финансовая отчет-

ность будет открытой и понятной как российским собственникам, так и иностранным инвесторам.

Факторы, препятствующие массовому переходу на МСФО

Нехватка квалифицированного персонала

В настоящее время на рынке труда все еще недостаточно квалифицированных специалистов по МСФО, из-за этого немногие российские предприятия готовят международную отчетность самостоятельно, а вынуждены обращаться к консалтинговым и аудиторским компаниям.

Сопротивление руководства компании отражению полной и прозрачной информации в финансовой отчетности

Отчетность по МСФО должна быть прозрачной, в частности, раскрывать информацию о структуре группы и реальных владельцах бизнеса – физических лицах. Информация о связанных сторонах перестает быть личным делом руководителей и собственников. Многие российские компании и их собственники к этому не готовы.

Для МСФО принципиальна юридическая и организационная чистота структуры группы компаний, которая составляет консолидированную отчетность. В РФ нередки структуры, которые юридически не организованы в группы. Часто это совокупность компаний, зарегистрированных на физических или юридических лиц, которые фактически подконтрольны одному или нескольким частным владельцам. При переходе на МСФО таким компаниям приходится приводить в порядок с юридической точки зрения свои взаимоотношения.

Высокие затраты

Как отмечено выше, многие компании не располагают собственными кадрами для подготовки отчетности по МСФО и вынуждены привлекать консалтинговые компании. Зарплаты специалистов, знающих МСФО и имеющих сертификаты, подтверждающие эти знания, гораздо выше, чем у прочих финансовых специалистов. Существенно высоки затраты именно при переходе на МСФО, после внедрения системы международного учета затраты снижаются.

Способы подготовки отчетности по МСФО

Существует два основных способа подготовки отчетности по международным стандартам:

- трансформация данных отчетности по РСБУ в МСФО;
- параллельное ведение финансового учета по РСБУ и МСФО.

Трансформация представляет собой процесс перекладки российской финансовой отчетности в отчетность по международным стандартам путем необходимых корректировок. Путь трансформации обычно обходится дешевле и по временным и по финансовым показателям.

Параллельное ведение учета по международным стандартам заключается в отражении в учете по МСФО каждой хозяйственной операции. При наличии значительного количества операций ведение параллельного учета технически возможно с помощью дорогостоящей системы автоматизации.

Выбор способа подготовки отчетности по МСФО обычно обусловлен предполагаемыми целями, которые преследует предприятие при составлении отчетности по МСФО. Чем шире собирается руководство использовать информацию, подготовленную на основе

МСФО (например, для целей управленческого учета и составления бюджетов и прогнозов, финансового анализа, оценки бизнеса), тем больше компании склоняются к системе параллельного ведения учета.

Сравнительный анализ принципов РСБУ и МСФО

Перечень действующих различий между требованиями МСФО и РСБУ, при кажущихся похожих формулировках, колоссален. Мы рассмотрим только принципы двух систем учета МСФО и РСБУ, которые влекут за собой непреодолимые на сегодняшний день расхождения, как в составе, так и в показателях финансовой отчетности, составленной по российским и международным стандартам.

Несмотря на большое количество сходных вариантов учетных политик, разрешенных в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета, применение этих «схожих» учетных политик часто базируется на различных основополагающих принципах, теориях, целях и базисах оценки. Основные различия между МСФО и российской системой учета связаны с исторически обусловленными различными конечными целями использования финансовой информации, содержащейся в отчетах.

Так, финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, готовится главным образом для действительных и потенциальных инвесторов и финансовых институтов. Финансовой отчетностью, составленной в соответствии с РСБУ, пользуются фискальные органы, органы государственного управления и статистики. Эти группы пользователей имеют различные интересы и различные потребности в информации, поэтому принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, исторически развивались в различных направлениях.

Принципы

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» декларирует в качестве цели бухгалтерского учета в РФ формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении, необходимой с одной стороны внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, участникам и собственникам организации, с другой – внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности. В условиях рыночной экономики эта цель трактуется более широко, внимание акцентируется на то, что отчетность должна, прежде всего, отвечать интересам ее внутренних и внешних заинтересованных пользователей для принятия решений. Несомненно, признание данных целей является значительным шагом в сторону сближения с МСФО. Но, несмотря на это на практике, составители отчетности часто преследуют иные цели, прежде всего, фискальные.

Так, одним из принципов 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 докумен-

тации 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.

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 предп-

сывает 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 (табл. 1).

Таблица 1

СРАВНЕНИЕ ПРИНЦИПОВ ПОДГОТОВКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В МСФО И РСБУ

МСФО	РСБУ	Источник в РСБУ	Примечания
I. Основополагающие допущения			
1. Метод начислений	Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Концепция, п. 4.1; ПБУ 1/2008, п. 5	В МСФО используется термин «метод начислений», в российской практике он используется в налоговом законодательстве
2. Непрерывность деятельности	Допущение непрерывности деятельности организации	Концепция, п. 4.1; ПБУ 1/2008, п. 5; ФЗ «О бухгалтерском учете», ст. 8, п. 3	В отличие от МСФО в Концепции не раскрывается необходимость использования и раскрытия другой основы составления отчетности в том случае, если предприятие не отвечает требованию непрерывности деятельности
-	Допущение последовательности применения учетной политики	Концепция, п. 4.1; ПБУ 1/2008, п. 5; ПБУ 4/99, п. 9	В МСФО в принципах данное допущение отсутствует, последовательность применения учетных политик требуется МСФО 8 «Учетные политики, изменения бухгалтерских оценок, исправление ошибок».
-	Допущение имущественной обособленности организации	Концепция, п. 4.1; ПБУ 1/2008, п. 5; ФЗ «О бухгалтерском учете», ст. 8, п. 3	В МСФО данное допущение отсутствует
II. Качественные характеристики финансовой отчетности			
1. Понятность			В РСБУ требование отсутствует
2. Уместность	Уместность	Концепция, п. 6.2.1.	В МСФО данная характеристика раскрывается более подробно
2.1. Уместность по характеру	Содержание	Концепция, п. 6.2.1.	Существенных различий нет
2.2. Уместность по существенности	Существенность	Концепция, п. 6.2.1.	в приказе Минфина РФ от 22.07.2003 №67н «О формах бухгалтерской отчетности» существенной может признаваться сумма в 5% от общего итога
3. Надежность	Надежность	Концепция, п. 6.3.	В МСФО данная характеристика раскрывается более подробно
3.1. Правдивое представление	Объективное отражение	Концепция, п. 6.3.1.	Существенных различий нет
3.2. Приоритет содержания над формой	Приоритет содержания над формой	Концепция, п. 6.3.2.; ПБУ 1/2008, п.6.	Существенных различий нет
3.3. Нейтральность	Нейтральность	Концепция, п. 6.3.3.; ПБУ 4/99, п.7	В Концепции данное требование не распространяется на отчеты специального назначения
3.4. Осмотрительность	Осмотрительность	Концепция, п. 6.3.4.; ПБУ 1/2008, п.6	Существенных различий нет
3.5. Полнота	Полнота	Концепция, п. 6.3.5.; ПБУ 1/2008, п.6; ПБУ 4/99, п.6	Существенных различий нет
4. Сопоставимость	Сравнимость	Концепция, п. 6.4.; ПБУ 4/99, п.33	Существенных различий нет
-	Непротиворечивость	ПБУ 1/2008, п.6	МСФО не содержит требования непротиворечивости, что объясняется отчасти тем, что МСФО регулирует именно вопросы отчетности, в РСБУ (системе бухгалтерского учета) требуется тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на отчетную дату
III. Ограничения уместности и надежности информации			
1. Своевременность	Своевременность	Концепция, п. 6.5.1.; ПБУ 1/2008, п.6	В ПБУ данное ограничение сформулировано как требование, а не как возможный компромисс между уместностью и надежностью информации
2. Баланс между выгодами и затратами	Баланс между выгодами и затратами, рациональность	Концепция, п. 6.5.2.	Данное ограничение в ПБУ 1/2008 сформулировано как требование рациональности, однако подробно данное требование не раскрыто
3. Баланс между качественными характеристиками	Баланс между качественными характеристиками, рациональность (согласно ПБУ)	Концепция, п. 6.5.3.	Данное ограничение в ПБУ 1/2008 сформулировано как требование рациональности, однако подробно данное требование не раскрыто

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 нерешенной до настоящего времени.

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 формирования 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.

Элементы финансовой отчетности

Элементы финансовой отчетности – это экономические категории, которые связаны с предоставлением информации о финансовом состоянии предприятия и результатах его деятельности. В качестве элементов финансовой отчетности определяются активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Эти категории определены в МСФО также в составе Принципов. В Концепции бухгалтерского учета РФ перечень элементов, характеризующих финансовое положение, такой же, как и в МСФО, однако формулировки Концепции гораздо короче, чем в МСФО, и не содержат пояснений и примеров. В законодательных актах РФ, регламентирующих учет и отчетность, нет определения категорий «активы», «обязательства» и «капитал». Федеральный закон «О бухгалтерском учете» определяет объекты бухгалтерского учета как имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности (гл. 1, ст. 1). В Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) не приводятся определения или трактовки понятий актива и пассива баланса как хозяйственных средств и их источников. При этом капитал рассматривается как один из видов пассива, а в недалеком прошлом убытки в балансе по РСБУ рассматривались в качестве актива баланса. Таким образом, трактовки элементов баланса в РСБУ отличаются от их трактовок в МСФО. Следует сказать, что в Концепции эти определения приближены к международным стандартам. Однако заявленные в Концепции трактовки активов, обязательств и капитала не согласуются с действующими нормативными актами, и как результат их реализация на практике затруднена.

Согласно МСФО, элементы отчетности признаются тогда и только тогда, когда они удовлетворяют критериям признания, а именно, существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с ним, будет получена или утрачена компанией, а также элемент отчетности имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена. В российской Концепции также обозначаются критерии признания активов и обязательств. Трактовка признания капитала в РСБУ отсутствует, так как в Концепции нет статей, посвященных концепции капитала и концепции поддержания капитала как в МСФО.

Сформированные в Концепции Критерии признания активов и обязательств совпадают с требованиями МСФО. При этом ни в одном нормативном акте, регламентирующем бухгалтерский учет в РФ, нет термина «признание элементов отчетности». Отражение активов и обязательств в российском балансе осуществляется на основании первичных документов, оформленных в соответствии с унифицированными формами первичной документации. Специалист по РСБУ не имеет возможности применить профессиональное суждение для определения вероятности получения или утраты экономических выгод от активов и обязательств. На практике объявленные в Концепции подходы к признанию активов, обязательств и капитала, несмотря на схожесть с МСФО, носят лишь декларативный характер, их применение затруднено.

Базисы оценки

В соответствии с МСФО активы и обязательства могут оцениваться в учете, с использованием следующих методов:

- фактическая стоимость приобретения или первоначальная стоимость;
- текущая или восстановительная стоимость;
- возможная стоимость продажи или погашения;
- дисконтированная или приведенная стоимость.

Методы оценки, установленные в Концепции, совпадают с перечнем в МСФО, однако их трактовка в Концепции дается только для активов. В Концепции ничего не говорится о применении данных методов к обязательствам. В Концепции отсутствует определение дисконтированной стоимости. В российских нормативных актах содержатся различные способы оценки для конкретных статей баланса, как, например, в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Наиболее распространенной является фактическая себестоимость, хотя в ряде случаев используются иные оценки, разрешенные законодательством РФ. В то же время в РСБУ подходы к оценкам активов и обязательств строго регламентированы. МСФО в ряде случаев допускают оценку активов и обязательств на основании и основополагающих принципов МСФО и, полагаясь на профессиональное суждение руководства, позволяют учесть особенности предприятия, интересы пользователей. При составлении отчетности по РСБУ оценка любой статьи баланса производится строго в соответствии с требованиями соответствующих Положений.

Доходы и расходы

Элементами, отражающими финансовые результаты предприятия, являются доходы и расходы. Требования к определению дохода схожи в МСФО, ПБУ/99 и Концепции. Как в МСФО, так и в ПБУ 9/99 доходы подразделяются на доходы от обычных видов деятельно-

сти и прочие. Принцип отнесения доходов к определенной группе определяется исходя из характера деятельности предприятия и его операций. Отнесение доходов к тому или иному виду носит условный характер и зависит, прежде всего, от специфики деятельности компании, для разных предприятий доходы, поступающие по сходным сделкам, могут быть основными для одних предприятий и прочими для других (например, арендная плата, полученные проценты и др.).

Критерии признания выручки в МСФО и Концепции также схожи. ПБУ 9/99 (п. 12) содержит пять критериев признания выручки, которые распространяются на все виды выручки и три критерия признания выручки от предоставления за плату во временное пользование активов (табл. 2).

Таблица 2

КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО И РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКОЙ

№	ПБУ 9/99	МСФО 18
1	Организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом	Компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары
2	Сумма выручки может быть определена	Сумма выручки может быть надежно оценена
3	Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации	Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию
4	Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены	Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены
5	Право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)	Компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары

Во многих случаях оба подхода будут давать одинаковую картину в отчетности, но в отношении первого критерия следует отметить, что моменты перехода значительных рисков (МСФО) и перехода юридических прав (РСБУ) могут быть различны. Тогда одни и те же доходы могут попадать в различные периоды в отчетности по МСФО и РСБУ.

Сравнивая критерии признания расходов в отчетности по МСФО и Концепции также можно отметить их схожесть. Дополнительно в Концепции отмечается условие, по которому расход должен быть признан в отчетности независимо от признания этого расхода для налогообложения. Все требования к признанию расходов, изложенные в Концепции, в ПБУ 10/99 включены дополнительные условия: «расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота». То есть, в отличие от МСФО, расход не может быть признан только на основании вероятного уменьшения экономических выгод, а должен подтверждаться документально. П. 18 ПБУ содержит возможность признания расхода по кассовому методу, что противоречит МСФО.

Несмотря на заметное сближение МСФО и РСБУ, остаются нерешенными многие проблемы, как, напри-

мер, жесткое нормативное регулирование некоторых вопросов учета финансовых результатов предприятия. Декларируемое заявление о независимости представления финансовых результатов в отчетности от целей налогообложения, на практике выполнение этой задачи требует от предприятия выделения дополнительных ресурсов, многие компании «идут по пути наименьшего сопротивления» и сохраняют фискальную направленность учета.

Таким образом, сегодня сохраняются существенные различия в отражении элементов финансовой отчетности в соответствии с МСФО и РСБУ, которые часто в условиях действующих стандартов являются неустраиваемыми.

Состав финансовой отчетности

В табл. 3 состав отчетности по РСБУ приведен в соответствии с нормативными актами Министерства финансов РФ. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» предусматривает следующий состав бухгалтерской отчетности:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- приложения к ним, предусмотренные нормативными актами;
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- пояснительная записка.

Таблица 3

СОСТАВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО И РОССИЙСКОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ

МСФО	РСБУ
Отчет о финансовой позиции	Бухгалтерский баланс (ф. №1)
Отчет о комплексной прибыли и убытках	Отчет о прибылях и убытках (ф. №2)
Отчет об изменении собственного капитала	Отчет об изменениях капитала (ф. №3)
Отчет о движении денежных средств	Отчет о движении денежных средств (ф. №4)
	Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. №5)
	Отчет о целевом использовании полученных средств (ф. №6)
Учетная политика и примечания к отчетности	Пояснительная записка Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если она подлежит обязательному аудиту

Следуя логике федерального закона, отчет об изменениях капитала и отчет о движениях денежных средств является приложениями к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Необходимо отметить различие в терминологии стандартов: международные стандарты – это стандарты финансовой отчетности, в то время как в РСБУ отчетность называется бухгалтерской.

Необходимо особо подчеркнуть обязательность заявления о соответствии МСФО. Отчетность считается соответствующей МСФО, если она подготовлена в соответствии со всеми стандартами и интерпретациями. Соответствие МСФО означает, что отчетность удовлетворяет всем требованиям каждого применимого стандарта. И наоборот, невозможно сделать заявление о том, что финансовая отчетность соответствует МСФО, если имеются какие-либо существенные отсут-

пления от стандартов и интерпретаций в отношении учета и раскрытия информации. Соответствие отчетности национальным стандартам, противоречащим МСФО, а также раскрытие отклонений от требований МСФО в учетной политике и включение в отчетность соответствующих пояснений не считаются оправданием отклонениям от требований МСФО. МСФО предусматривает, что в исключительных случаях отступление от требований МСФО может оказаться необходимым. Это возможно когда применение международных стандартов может привести к искажению информации об отдельных хозяйственных операциях. В этом случае примечания должны содержать следующие обоснования: мнение руководства компании о необходимости отклонений от МСФО; подробное объяснение причины, по которой применение этих стандартов может привести к искажению отчетности; описание правила, предписанных МСФО, и фактически использованной схемы учета; оценку влияния данного отклонения на элементы отчетности и величину денежных потоков для каждого периода, представленного в отчетности. Знание всех фактов отклонений от МСФО позволяет пользователю составить собственное мнение об отчетности и подсчитать сумму поправок, необходимых для приведения отчетности в соответствие с МСФО.

Следует отметить также, что МСФО требуют достаточно жесткого подхода к выбору учетной политики и устанавливают серьезные ограничения на ее пересмотр. Специальный стандарт МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» определяет правила, на которые компания должна ориентироваться в вопросе изменения учетной политики. При отсутствии четко сформулированных требований для отражения отдельных операций или событий, руководство компании разрабатывает учетную политику, которая обеспечит содержание более надежной и уместной информации, необходимой пользователям для принятия решений, достоверно отражающую финансовое положение, результаты деятельности и экономическую суть операций (а не их юридическую форму). Для достижения этой цели необходимо ориентироваться на требования, принятые в отношении сходных операций или событий, и принципы МСФО. В качестве вспомогательных правил допускается использовать общепринятые отраслевые методики и передовую практику в той мере, в которой они требования не противоречат МСФО.

Чичерина Елена Николаевна

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Бухгалтерская отчетность организации [Электронный ресурс] : ПБУ 4/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Доходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 9/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 1 июля 2004 г. №180. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт.

2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Представление финансовой отчетности [Электронный ресурс] : МСФО 1 // GAAP.RU : интернет-издание. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru>.
7. Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, исправление ошибок [Электронный ресурс] : МСФО 8 // GAAP.RU : интернет-издание. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru>.
8. Барабанов А. Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс] : краткий конспект // GAAP.ru. – [сайт]. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru>.
9. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике РФ от 29 декабря 1997 г.
10. Принципы международных стандартов финансовой отчетности.
11. Финансовый юрист [Электронный ресурс] : информационное агентство. – Режим доступа: <http://www.financial-lawyer.ru>.
12. PricewaterhouseCoopers Россия [Электронный ресурс] : сайт компании. – Режим доступа: <http://www.pwc.ru>.

Ключевые слова

РСБУ; МСФО; принципы составления финансовой отчетности; качественные характеристики; переход на МСФО; способы подготовки отчетности по МСФО; Показатели финансовой отчетности; элементы финансовой отчетности; базы оценки; доходы; расходы; выручка; учетная политика; состав финансовой отчетности.

РЕЦЕНЗИЯ

Автор работы охватывает ряд вопросов, касающихся сравнения принципов подготовки отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) и по Международными стандартам финансовой отчетности (МСФО), автор подробно анализирует качественные характеристики отчетности. В работе сравниваются подходы РСБУ и МСФО к отражению информации, содержащейся в балансе и отчете о финансовых результатах компании, поясняет неизбежные различия в представлении информации в отчетности, связанные именно с разными подходами к качественным характеристикам информации.

В работе сопоставляются критерии признания в отчетности по МСФО и РСБУ выручки как важнейшего показателя результатов деятельности компании, подходы к классификации доходов и расходов компании в отчете о финансовых результатах.

Автор подчеркивает особенности экономической и правовой среды, в которой работают российские компании, показывает какие в связи с этим препятствия и сложности ждут российские компании, решившие применять МСФО.

Работа отвечает предъявляемым требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

В.Т. Чая, д.э.н., профессор, академик РАЕИ

2.6. COMPARATIVE ANALYSIS OF THE BASIC PRINCIPLES OF RAS AND IAS

E.N. Chicherina, Applicant Department of Accounting, Analysis and Audit

Moscow State University

This paper is devoted to consideration of the fundamental differences in the principles of international and domestic accounting standards. Separately analyzed approaches RAS and IFRS with respect to the qualitative characteristics of financial reporting. Particular attention is paid to the composition of financial reporting and the rules of formation of the accounting policy for RAS and IFRS.

Literature

1. Principles of International Financial Reporting Standards.

2. IFRS 8 «accounting policies, changes in accounting estimates, correction of errors».
3. IFRS 1 «Presentation of Financial Statements»
4. Federal law №129-FZ «On Accounting» dated 21 November 1996.
5. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 06.10.2008 №106n situation Accounting «Accounting Policies Organization» (RAS 1/2008).
6. Order of the Ministry of Finance dated 6 May 1999 №32n situation Accounting Revenues of RAS 9/99.
7. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 06.07.99 №43n situation Accounting «Financial Statements of (RAS 4/99).
8. The concept of accounting in a market economy of Russia of 29 December 1997.
9. Order of the Minister of Finance of the Russian Federation of 1 July 2004, №180 The concept of development of accounting and reporting in the Russian Federation in the medium term.
10. Internet resource site GAAP.ru International Financial Reporting Standards. A brief synopsis Author: Alexander Barabanov.
11. Internet resource PWC.ru. Comparison of International Financial Reporting Standards with generally accepted accounting rules, the U.S. and Russian accounting rules.
12. Internet resource www.financial-lawyer.ru

Keywords

RAS; IFRS; principles of financial reporting; quality characteristics; transition to IFRS; methods of reporting under IFRS; financial reporting; elements of financial statements; bases assessment; expenditures; revenue; accounting policies; composition of financial statements.