

# Процесс совершенствования МСФО и российская учетная практика

## The Process of Improving of IFRS and Russian Accounting Practices

УДК 657.6

DOI: 10.12737/article\_5c88f3464ddaf0.95746469

**И.М. Дмитриева**, д-р экон. наук, профессор кафедры мировой экономики, Дипломатическая академия Министерства иностранных дел Российской Федерации

**e-mail:** dim280156@yandex.ru

**Г.Е. Машинистова**, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения ФГБОУ ВО «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова»; преподаватель бизнес-школы МИРБИС

**e-mail:** masheenistova@mail.ru

**Ю.К. Харакоз**, канд. экон. наук, доцент кафедры мировой экономики, Дипломатическая академия Министерства иностранных дел Российской Федерации

**e-mail:** yul-kharakoz@yandex.ru

**Аннотация.** В статье рассматриваются основные направления применения МСФО, а также вопросы реформирования национального учета и отчетности в соответствии с МСФО, Концептуальные основы финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** отчетность, гармонизация, конвергенция, Международные стандарты финансовой отчетности, Общепринятые принципы бухгалтерского учета США, Концептуальные основы финансовой отчетности.

**Abstract.** The article considers the issues of reforming the national accounting and reporting in accordance with International financial reporting standards, Conceptual framework for financial reporting.

**Keywords:** accounting, reporting, International financial reporting standards, Conceptual framework for financial reporting.

**Основными** задачами, которые призваны решать Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в современных экономических условиях, являются следующие:

- унифицировать и гармонизировать национальные системы учета и отчетности в разных странах;
- обобщить практику применения наиболее развитых учетных мировых систем;
- совершенствовать процесс формирования финансовой отчетности в целях достижения ее максимальной надежности и достоверности.

Для решения задачи гармонизации национальных учетных систем и в целях разработки универсальных стандартов еще в 2002 г. Совет

**I.M. Dmitrieva**, Doctor of Economic Sciences, Professor of the World Economy Department, Diplomatic Academy of the Ministry of Foreign Affairs of the Russian Federation

**e-mail:** dim280156@yandex.ru

**G.E. Machinistova**, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics; Lecturer at Business School MIRBIS

**e-mail:** masheenistova@mail.ru

**Yu.K. Kharakoz**, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the World Economy Department, Diplomatic Academy of the Ministry of Foreign Affairs of the Russian Federation

**e-mail:** yul-kharakoz@yandex.ru

по международным стандартам финансовой отчетности (далее — Совет по МСФО-IASB) и Совет по стандартам финансового учета США (FASB) начали работу по сближению МСФО и US GAAP — Общепринятых принципов бухгалтерского учета США. Приоритетным направлением в своей деятельности Совет по МСФО объявил конвергенцию с US GAAP. В результате проведенной работы по конвергенции стандартов было подписано соглашение о партнерстве между Советом по МСФО и Советом по стандартам финансового учета США. Выработку мер по конвергенции осуществляют, соответственно, две крупнейшие организации — Совет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета США.

Одним из результатов данного процесса следует считать то обстоятельство, что международные стандарты финансовой отчетности как альтернативу US GAAP разрешила применять Комиссия по ценным бумагам США. Начиная с отчетности за 2007 г., иностранные компании при осуществлении сделок на биржах США могут использовать МСФО для формирования отчетности без требования реконсиляции, или согласования с US GAAP. Соответственно, от компаний, претендующей на отсутствие реконсиляции с US GAAP, требуется заявление о том, что ею были использованы МСФО, опубликованные Советом по МСФО, аудиторское заключение должно содержать аналогичную фразу.

Работа в рамках «Партнерства по конвергенции» между Советом по МСФО и Советом по стандартам финансового учета США включает такие основные мероприятия, как:

- взаимодействие совместных комитетов по Меморандуму 2006 г.;
- проведение IASB и FASB совместного мониторинга основных проектов и разработка специальных краткосрочных проектов;
- функционирование специальных рабочих групп в целях решения отдельных вопросов, в частности, по унификации признания выручки, арендных операций, обязательств и капитала и т.д.

В современных условиях происходит активная трансформация стратегии конвергенции. Так, в июне 2010 г. Совет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета США внесли изменения в стратегию конвергенции. Вызвано это обстоятельство было тем, что в течение 2010 г. планировалось к выпуску достаточно большое количество проектов стандартов и разъяснений к ним. Совет по МСФО выпустил так называемый «рабочий план», в котором была определена приоритетность отдельных проектов, например, в отношении финансовых инструментов, признания выручки и арендных операций. Одновременно были скорректированы сроки реализации других проектов, к которым можно отнести проект по учету финансовых инструментов с характеристиками капитала и проект по представлению финансовой отчетности заинтересованным пользователям. Было согласовано совместное решение и по объему выпуска стан-

дартов, а именно — выпускать не более четырех существенных или сложных проектов стандартов в течение одного квартала.

В 2011 г. Совет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета США продлили срок реализации основных проектов стандартов в целях передачи информации заинтересованным сторонам и рассмотрения их отзывов по предварительным решениям. Реализация данных проектов в целом была завершена в 2012 г.

Наряду с конвергенцией процессы совершенствования МСФО идут также в направлении переработки действующих стандартов и устойчивой адаптации их к учетной практике в разных странах. Так, были переработаны и отменены действовавшие стандарты (IAS 18 «Выручка», IAS 11 «Договоры подряда», IAS 17 «Аренда» и др.) и введены такие стандарты, как IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями», IFRS 16 «Аренда», IFRS 9 «Финансовые инструменты» и другие.

Реализация программы перехода российской отчетности на Международные стандарты, которая была принята еще в 1998 г., предполагает внедрение в национальную практику новых и переработанных международных стандартов финансовой отчетности. Так, приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217-н были рекомендованы к обязательному применению основные переработанные стандарты. К применению в российской отчетности с января 2019 г. рекомендуется целый ряд стандартов, в том числе IFRS 9 «Финансовые инструменты», IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости», IFRS 16 «Аренда» и другие стандарты.

Основные принципы, заложенные в МСФО, должны соответствовать Концептуальным основам финансовой отчетности. Первый выпуск Концептуальных основ был подготовлен в 1989 г., после чего этот важнейший документ пересматривался в 2010 и 2018 гг. В последней версии Концептуальных основ были пересмотрены основные элементы финансовой отчетности.

Во-первых, уточнена цель финансовой отчетности с позиции ее полезности для инвесторов, заимодавцев и кредиторов. Во-вторых, определены качественные характеристики полезной финансовой информации. В-третьих,



указанны основные определения и принципы, а также признание и подходы к оценке элементов отчетности в целях выбора и формирования учетной политики компании.

Новой целью составления финансовой отчетности является предоставление информации об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах, полезной для пользователей при оценке будущих чистых экономических поступлений в компанию и способности руководства использовать экономические ресурсы компании.

В новой редакции Концептуальных основ появилось определение отчитывающейся организации как стороны экономической деятельности, которая имеет четко обозначенные границы. Отчитывающаяся организация может быть как отдельным юридическим лицом, так и частью юридического лица. Указано, что если материнская компания имеет контроль над дочерними компаниями и предоставляет отчетность, то такая отчетность называется консолидированной. Если же отчитывающаяся организация представлена только материнской компанией, то отчетность называется неконсолидированной. Если же отчитывающаяся компания состоит из нескольких организаций, не связанных отношениями материнская — дочерняя организации, то отчетность называется комбинированной финансовой отчетностью. МСФО не содержит требования к формированию комбинированной финансовой отчетности, но вот в Концептуальных основах предоставления финансовой отчетности появился этот термин.

Также в Концептуальных основах отмечается, что консолидированная отчетность более полезна для пользователей, чем неконсолидированная, т.е. в основу формирования отчетности заложен принцип полезности информации для принятия решений пользователями.

Кроме полезности было добавлено понятие ответственности за информацию, изложенную в финансовой отчетности, и выделена возможность пользователей отчетности оценить эффективность руководства компании в управлении экономическими ресурсами.

Введено новое понятие осмотрительности при подготовке финансовой отчетности, под которой понимается проявление осторожности при вынесении суждений в условиях неопре-

деленности. В основе осмотрительности, с одной стороны, лежит принцип осторожности для пользователей при принятии решений в условиях неопределенности, с другой стороны — принцип нейтральности в представляемых отчитывающейся стороной данных.

В новой редакции Концептуальных основ также отдельно выделен такой принцип формирования отчетности, как приоритет экономического содержания над формой, что будет способствовать в перспективе повышению качества информации.

Как известно, актив как важнейший элемент финансовой отчетности определялся ранее как ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод. В новой редакции Концептуальных основ актив представляет собой существующий экономический ресурс, контролируемый компанией в результате прошлых событий. Экономический ресурс определяется как право организации, предоставляющее потенциал к получению экономических выгод. Так, например, в переработанном IFRS 16 «Аренда» арендатор может отразить в Отчете о финансовом положении актив как право использования имущества — в активе и обязательства по аренде — в пассиве. Таким образом, имущество представляется не объектом в физической форме, а совокупностью прав на этот объект.

Обязательство организации ранее представлялось как существующая обязанность организации, возникающая в результате прошлых событий, погашение которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды.

В новой редакции Концептуальных основ обязательство определяется как существующая обязанность компании в результате прошлых событий, урегулирование которой приведет к уменьшению экономических ресурсов. Обязательство представляет собой обязанность осуществить передачу экономических ресурсов, избежать которой представляется непрактичным. В определении подчеркивается то обстоятельство, что избежать обязанности погашения обязательств путем передачи экономических ресурсов, непрактично. Другими словами, при оценке факта того, имеет ли ор-

ганизация практическую возможность избежать передачи экономических ресурсов, важным становится назначение долга, когда невыполнение обязательства приведет к наиболее отрицательным последствиям, чем его осуществление, т.е. будет непрактичным.

Что касается критерии признания для элементов финансовой отчетности по МСФО, то, как известно, таковыми являются следующие. Первый критерий определяет, что существует вероятность, что любая экономическая выгода, связанная с объектом или обязательством, будет получена или утрачена; вторым критерием является надежная оценка стоимости объекта или обязательства.

В новой редакции Концептуальных основ даны новые критерии признания элементов финансовой отчетности. Активы, обязательства, капитал, а также доходы и расходы признаются, если обеспечивают пользователей финансовой отчетности: во-первых, уместной информацией об активах, обязательствах, а также связанных с ними доходах, расходах и изменениях в капитале и, во-вторых, правдивой информацией о представлении активов, обязательств, а также связанных с ними доходах, расходах и изменениях в капитале. Например, когда не работают критерии уместности и правдивости и признание элементов в отчетности лучше не производить? В условиях неопределенности или низкой вероятности поступления будущих потоков экономических выгод информация может быть неуместной для пользователей, а в условиях неопределенности измерений информация может оказаться неправдивой для пользователей. В случае, если элемент, соответствующий определению актива или обязательства, не подлежит признанию, стоит раскрыть полезную информацию о нем в примечаниях к финансовой отчетности.

Информация будет уместной, если она способна повлиять на решения пользователей отчетности, т.е. имеет прогнозную либо подтверждающую ценность или обе эти характеристики. Для правдивого представления финансовая информация должна обладать тремя характеристиками: быть полной, нейтральной и не содержать ошибок.

Указанные принципы уместности и правдивости в российском учете и отчетности от-

сутствуют, хотя с ними можно сравнить требование рациональности, которое отражено в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Главным и наиболее принципиальным вопросом при формировании отчетности является вопрос оценки ее элементов. В Концептуальных основах были предложены два подхода к оценке — по исторической стоимости и текущей ценности, которая предполагает определение справедливой стоимости, ценности использования и стоимости замещения. Концептуальные основы не содержат указаний на то, какую базу использовать в конкретных ситуациях, но при этом определяют характер информации для выбора базы оценки.

При определении метода оценки необходимо учитывать эффект оценки на Отчет о финансовом положении и на Отчет о совокупном доходе (Отчет о прибылях и убытках и Отчет о прочем совокупном доходе). Кроме этого, оценка определенного актива или обязательства зависит от того, как этот актив создает денежный поток для компании в будущем или как компания будет исполнять обязательство.

Так, оценка по исторической стоимости содержит информацию об активах и обязательствах и связанных с ними доходах и расходах, полученную из цены сделки или другого произошедшего события. Как известно, эта база оценки не отражает последующие изменения текущей ценности элемента, за исключением обесценения активов. Если сделка проведена не на рыночных условиях, то можно использовать текущую ценность как условную первоначальную стоимость, которая будет базой для последующей оценки исторической стоимости. При последующей оценке историческая стоимость активов меняется за счет амортизации, обесценения, получения платежей и т.д. Историческая стоимость обязательств обновляется путем платежей по их погашению, начислению процентов и т.д.

Справедливая стоимость представляет собой цену сделки между заинтересованными, информированными и независимыми сторонами. Получается, что справедливая стоимость не корректируется на затраты по сделке и на затраты, которые потребуются при окончательном выбытии актива или погашении обязательства.

Концептуальные основы позволяют признать доход при первоначальном определении спра-



ведливой стоимости элемента финансовой отчетности. Например, если компания приобрела актив по ценам одного рынка, а определила справедливую стоимость для продажи данного актива по ценам другого рынка, то разница двух цен признается как доход при первоначальном определении справедливой стоимости.

С одной стороны, для компании справедливую стоимость можно оценить, исходя из будущих денежных потоков, путем дисконтирования, а также будущих доходов или расходов, связанных с рисками. С другой стороны, прогнозная ценность справедливой стоимости позволяет определить эффективность управления ресурсами компании со стороны ее руководства.

Согласно Концептуальным основам, ценность использования актива представляет текущую стоимость денежных потоков, которые компания ожидает извлечь в результате использования актива и его окончательного выбытия, а ценность исполнения обязательства — текущую стоимость денежных потоков, которые компания ожидает передать по мере исполнения обязательства любому лицу.

Допущения компаний заключаются в том, что ценность использования и ценность исполнения основываются на будущих денежных потоках и включают в себя текущую стоимость затрат по сделке, которые компания ожидает понести при окончательном выбытии актива или выполнении обязательства. Оценка величины ценности использования и ценности исполнения может иметь прогнозную ценность для оценки будущих чистых денежных потоков.

Стоимость замещения или текущая стоимость актива трактуется как стоимость эквивалентного актива на дату оценки, состоящая

из вознаграждения, которое подлежало бы уплате на дату оценки, и затрат по сделке, которые были бы понесены на эту дату. Стоимость замещения обязательства представляет собой вознаграждение, которое было бы получено за эквивалентное обязательство на дату оценки минус затраты по сделке, которые были бы понесены на эту дату.

Следовательно, стоимость замещения отличается от исторической стоимости тем, что предусматривает доходы и расходы компании на дату оценки. Кроме того, если на рынке высока вероятность рисков и компания сильно реагирует на рыночные факторы, то историческая стоимость может сильно отличаться от текущей ценности. Следовательно, пользователи информации, которые хотят оценить изменения ценности элементов отчетности, будут отдавать предпочтение оценке по стоимости замещения. Так, например, при наличии активного рынка стоимость актива можно оценить совершенно определенно, т.е. неопределенности в оценке не наблюдается, но может наблюдаться неопределенность в результатах использования актива с точки зрения генерирования денежных потоков.

Очевидно, что предыдущая версия Концептуальных основ содержала недостаточно полные указания по оценке элементов финансовой отчетности. Новые Концептуальные основы восполняют недостающую информацию и предназначены для использования компаниями в целях оптимизации учетной политики в части признания и оценки основных элементов финансовой отчетности, а для пользователей отчетности — для получения уместного и правдивого представления информации в целях принятия обоснованных решений.

## Литература

1. Балихина Н.В., Машинистова Г.Е., Харакоз Ю.К. Особенности применения МСФО в российской и зарубежной практике. Экономика и предпринимательство. — 2017. — № 8-3 (85).
2. Дмитриева И.М., Харакоз Ю.К. Международная практика учета результатов интеллектуальной деятельности // Аудитор. — 2015. — № 1-2.
3. Дмитриева И.М. Перспективы внедрения Международных стандартов финансовой отчетности в национальную учетную систему // Мир новой экономики. — 2016. — № 3.
4. Заходякина Е. Совет по МСФО поменял определения активов и обязательств: предстоит много работы // Электронный журнал МСФО на практике. — 2018. — № 9.

5. Заходякина Е. Как по-новому оценивать активы и обязательства // Электронный журнал МСФО на практике. — 2018. — № 10.
6. Концептуальные основы финансовой отчетности [https://www.norma.uz/nashi\\_obzori/obnovleny\\_konceptualnye\\_osnovy\\_msfo](https://www.norma.uz/nashi_obzori/obnovleny_konceptualnye_osnovy_msfo)
7. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» <http://msfo-dipifr.ru/msfo/>
8. Официальный сайт Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]. — URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>.
9. Официальный сайт Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB) [Электронный ресурс]. — URL: <http://www.iasb.org/>.
10. Официальный сайт Организации по Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS Foundation) [Электронный ресурс]. — URL: <http://www.ifrs.org/>.
11. Финансовый и управлеченческий учет в условиях перехода на МСФО. Теория и практика : Моно-графия / И.М. Дмитриева, Г.Е. Машинистова, Ю.К. Харакоз. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

## ОТМЫВАНИЮ ДЕНЕГ ИЗ РОССИИ СПОСОБСТВУЕТ НИЗКАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ ЕВРОПЕЙСКОГО НАДЗОРА

Новость об очередном разоблачении «российской прачечной», как она названа в статье Международного центра по исследованию коррупции и организованной преступности (OCCRP), заставила задуматься о том, почему вообще происходят подобные явления. Правдивость изложенных сведений в материале еще предстоит установить – возможно даже, что проверкой сведений будут заниматься российские органы финансового надзора. А Рубен Варданян, как сообщил «Коммерсанть», уже задействовал юридические ресурсы в целях защиты репутации «Тройки Диалог», которая, по его словам, всегда вела свою деятельность в полном соответствии с законом. Однако еще с прошлого года свежа память об очень громком разоблачении Danske Bank, который в течение многих лет участвовал в выводе денежных средств из стран бывшего СССР, в том числе России. Встает вопрос — почему все вскрывается так поздно, как будто зарубежные финансовые контролеры смотрят, но не видят?

По мнению «Ведомостей», все дело в низком качестве европейского, якобы централизованного финансового надзора. В этой системе есть паньевропейские структуры — Европейский центральный банк, Европейское банковское управление — однако сам надзор по факту осуществляется на национальном уровне, для которого единых стандартов нет. «Европейская финансовая система очень фрагментирована, что абсолютно не соответствует ее международной направленности и взаимосвязанности», — этот момент отмечает в своем интервью Bloomberg член Европейского парламента от Дании Джеппе Кофод (Jeppe Kofod).

Идея создания единого паньевропейского органа по контролю за отмыванием денежных средств время

от времени озвучивается. По данным «Ведомостей», это сделала председатель наблюдательного совета Европейского центрального банка Даниэль Ноу (Daniele Nouy) в октябре прошлого года. Она отметила незавидное положение национального контролирующего органа с ограниченным опытом и квалификацией в отдельно взятой небольшой стране, по соседству с которой расположилось государство с, напротив, большим опытом «со знаком минус», в проведении сомнительных операций — как он себя должен чувствовать в таком случае?

В то же время опыт и квалификация борьбы с финансовыми нарушениями в США несравненно выше. Также в ЕС особняком стоит Великобритания — вместе с США они «наказали» Deutsche Bank на 630 млн долл. за «зеркальные» сделки для российских клиентов. А вот Германия только назначила в банк внешнего контролера. «В феврале прошлого года хватило одного только заявления главы американского Минфина, чтобы закрылся латвийский банк ABLV, по слухам, занимавшийся отмыванием средств клиентов из России, Украины, Азербайджана и Северной Кореи», — пишет российское издание.

Российский финансовый контроль — тема особая. Уже не первый год продолжается активная чистка банковского сектора, и для кого-то это может выглядеть даже предметом для гордости. Возможно, так и есть. Но как бы то ни было, такую эффективность надзора российские регуляторы стали демонстрировать лишь в последние годы, тогда как российское антиотмывочное законодательство в августе «отметит» свое восемнадцатилетие.

Источник: GAAP.RU  
Дата публикации: 7 марта 2019 г.

