СРАВНЕНИЕ ОСНОВНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С ПБУ И МСФО

Проведено сравнение отчетности, составленной в соответствии с российскими и международными стандартами. В частности, рассмотрены определение и цель составления отчетности, ее состав, отчетный период и отчетная дата, особенности промежуточной отчетности, а также порядок представления информации о финансовом положении и результатах деятельности организации.

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность; финансовая отчетность; положения по бухгалтерскому учету; международные стандарты финансовой отчетности.

Бухгалтерская отчетность играет важную роль в современном деловом мире. Она является основным средством коммуникации, так называемым «языком бизнеса», посредством которого происходит взаимодействие различных хозяйствующих субъектов. В процессе сближения российских и международных стандартов важными являются несколько этапов. Первому этапу характерно принятие в 2010 году закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ, согласно которому такая отчетность составляется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее по тексту – МСФО). В рамках второго этапа Министерством финансов РФ с 2011 года начали публиковаться переводы международных стандартов. Содержание третьего этапа заключается в утверждении в 2017 году Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета (на основе МСФО). Вступление стандартов в силу предполагается в 2019–2021 гг. МСФО необходимы для заинтересованных пользователей (инвесторов, кредиторов, собственников, особенно иностранных), также некоторыми банками и крупными кредиторами требуется отчетность по МСФО. В результате реализации каждого этапа усиливается коммуникативная функция бухгалтерского учета и отчетности – обеспечение пользователей необходимой информацией для принятия ими экономических решений.

В рамках данной статьи предполагается провести сравнение основных положений отчетности, составленной в соответствии с российскими и международными стандартами, по основным признакам, характеризующим форму представления отчетных данных.

В России основными документами, регулирующими бухгалтерскую отчетность, являются: федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положение по бухгалтерскому учету (далее по тексту – ПБУ) 4/99 «Бухгалтерская

* Бадужева Анастасия Игоревна – магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, bad-nas.irk@yandex.ru.

** Сорокина Елена Михайловна – доктор экономических наук, профессор, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, SorokinaEM@bgu.ru.

отчетность организаций»; в международной практике – МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Согласно ПБУ 4/99, бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам [п. 4, 2].

Стандарт МСФО (IAS) 1 определяет финансовую отчетность как отчетность, предназначенную для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности требовать от организации подготовки отчетов, отвечающих их частным информационным потребностям [п. 7, 4].

Из приведенных определений можно сделать вывод, что российскими и международными стандартами используются разные термины: бухгалтерская и финансовая отчетность соответственно. Исходя из содержания федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» и Концепции развития бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, утвержденной приказом Министерства финансов РФ № 180 от 01.07.2004, отметим, что термин «бухгалтерская» применяется к индивидуальной отчетности хозяйствующего субъекта, составленной в соответствии с требованиями российского законодательства по бухгалтерскому учету. Термин «финансовая» – к отчетности группы компаний или одного юридического лица, составленной в соответствии с МСФО [12].

Также, кроме разных терминов, российскими и международными стандартами приведены различные определения отчетности. Л.Н. Герасимова [9] отмечает, что определение финансовой отчетности шире, чем бухгалтерской, так как оно может включать в себя дополнительные виды отчетов (например, отчеты по вопросам охраны окружающей среды и т.п.).

Цель отчетности, согласно МСФО, состоит в представлении информации о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках организации, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений [п. 9, 4]. Целью отчетности, составленной по российским стандартам, является обеспечение достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовом результате ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении [п. 6, 2]. Из этого следует, что цели бухгалтерской и финансовой отчетности аналогичны. Исключение составляет тот факт, что в ПБУ не упоминается о пользователях, поэтому зачастую цель составления отчетности сводится к удовлетворению требований законодательства по бухгалтерскому и налоговому учету, а не на обеспечение полезности информации для заинтересованных пользователей.

По российским стандартам в состав отчетности входят: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним. В качестве приложений выделяются отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств и пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах (также аудиторское заключение, если в соответствии с федеральным законом «Об аудитор-

ской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ организация подлежит обязательному аудиту). При этом в зависимости от особенностей деятельности организации состав бухгалтерской отчетности может отличаться. Так, в состав отчетности некоммерческой организации входят бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств и приложения к ним; состав отчетности бюджетных организаций и Центрального банка РФ утверждается соответственно бюджетным законодательством и федеральным законом «О Центральном банке РФ (Банке России)» от 10.07.2002 № 86-ФЗ [ст. 14, 1; п. 28, 2].

По МСФО в состав отчетности входят: отчет о финансовом положении по состоянию на дату окончания периода, отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, отчет об изменениях в собственном капитале за период, отчет о движении денежных средств за период, примечания, состоящие из краткого обзора значимых положений учетной политики и прочей пояснительной информации, а также отчет о финансовом положении на начало предшествующего периода в случае, если организация применяет какое-либо положение учетной политики ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет, или переклассификацию статей [п. 10, 4].

Принципиальных различий в составе отчетности нет. Отметим, что по международным стандартам обязательными являются все перечисленные формы, они равны по степени значимости. В российских нормативных актах бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах рассматриваются как основные формы отчетности, а остальные формы – как приложения к ним. Поэтому, в соответствии с положениями Приказа Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [3], организации, применяющие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, в приложениях имеют право приводить только наиболее важную информацию по своему усмотрению. Кроме того, по МСФО организация может использовать названия форм отчетности, отличные от принятых в стандарте, в то время как в российских стандартах такой порядок не предусмотрен.

Согласно положениям федерального закона «О бухгалтерском учете», отчетным периодом является календарный год с 1 января по 31 декабря, а отчетной датой – последний календарный день отчетного периода, то есть 31 декабря; исключения составляют случаи реорганизации и ликвидации юридического лица. При создании организации после 30 сентября отчетным периодом является период с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года, а при регистрации до 30 сентября – по 31 декабря текущего года [ст. 15, 1].

В международном стандарте сказано, что организация должна представлять финансовую отчетность как минимум ежегодно. Если продолжительность отчетного периода изменяется, то необходимо раскрыть в пояснениях следующую информацию: основание для использования периода большей или меньшей продолжительности и тот факт, что суммы, представленные в отчетности, не являются в полной мере сопоставимыми. Отчетной датой считается дата окончания отчетного периода [п. 36, п. 51, 4].

По данному признаку в правилах составления отчетности заметны существенные различия: отчетный период и, соответственно, отчетная дата в МСФО не имеют четкой привязки к конкретным датам, что является благоприятным моментом для организаций, чей операционный цикл и календарный год не совпадают.

Бухгалтерская отчетность по российским стандартам должна быть составлена на русском языке и в валюте РФ. Правила использования языка в международных стандартах прямо не установлены. При этом в МСФО выделяются: функциональная валюта, под которой понимается валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность, а также валюта представления отчетности, которая определяется исходя из нужд пользователя [п. 8, 5; 8].

Также различными являются положения, касающиеся порядка составления промежуточной отчетности. Российским ПБУ 4/99 закреплены отчетный период и отчетная дата для промежуточной бухгалтерской отчетности: она составляется за месяц или за квартал нарастающим итогом с начала отчетного года. В ее состав входят бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, если иное не установлено законодательством или участниками (собственниками). Такая отчетность формируется не позднее 30 дней со дня окончания отчетного периода [п. 48-51, 2].

Промежуточная отчетность по МСФО регулируется стандартом МСФО (IAS) 34. Отчетным периодом признается период продолжительностью меньше полного финансового года. Состав промежуточной отчетности может быть полным, в соответствии с МСФО (IAS) 1, или содержать сокращенные отчеты о финансовом положении, о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, об изменениях в собственном капитале, о движении денежных средств и избранные пояснительные примечания к отчетности. В стандарте также прописано, что он не устанавливает, какие организации должны публиковать такую отчетность, в какой срок и с какой периодичностью, это относится к компетенции органов государственной власти, регуляторов рынка ценных бумаг и т.п. [п. 1, п. 4, п. 8, 6].

Соглашаясь с мнением Л.Н. Герасимовой [9], можно сделать вывод, что требования российских стандартов бухгалтерского учета более формализованы, чем требования международных стандартов.

Еще одним немаловажным различием является то, что в МСФО обязательным является соблюдение принципа приоритета экономического содержания над юридической формой. По мнению Т.В. Понедельчук, В.В. Шнайдер и Н.С. Морозова [10; 11], в России данный принцип лишь декларируется в п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». В отечественной практике ведения бухгалтерского учета внимание акцентируется на документальном оформлении хозяйственной операции, в то время как в МСФО нет строгой зависимости осуществления операции от наличия документа и во многом используется профессиональное суждение бухгалтера.

По нашему мнению, данный факт не стоит оценивать абсолютно отрицательно. Документальное оформление факта хозяйственной жизни делает его отражение и оценку в бухгалтерском учете более обоснованными, придает юридическую силу. Тем не менее, существуют случаи, когда законодательством предусмотрен выбор, например, из нескольких способов оценки объекта, или ситуация, порядок учета которой не урегулирован. Тогда бухгалтер принимает объект к учету, применив профессиональное суждение, исходя из своих знаний, опыта. Отметим, что в данном случае необходим достаточно высокий уровень квалификации бухгалтера, чтобы обосновать целесообразность, правильность выбранного им способа учета и оценки факта хозяйственной жизни.

Различия в порядке представления информации в данной статье рассмотрены относительно двух основных (согласно российским стандартам) форм отчетности. Пунктом 20 ПБУ 4/99 устанавливается, какие показатели должен содержать бухгалтерский баланс. Он представляется с подразделением активов и обязательств на долгосрочные и краткосрочные. Статьи актива объединены в два раздела, они располагаются в порядке возрастания степени их ликвидности; статьи пассива – в три раздела – располагаются в порядке убывания срока погашения обязательств. При недостаточности данных для формирования полного представления о финансовом положении организации в отчетность включаются дополнительные статьи и пояснения.

МСФО (IAS) 1 раскрывает перечень статей, которые должен включать отчет о финансовом положении (аналог бухгалтерского баланса). При этом в стандарте сказано, что он не предписывает очередность или формат, в которых организация представляет статьи. Так же, как и в российском стандарте, предполагается разделение активов и обязательств на долгосрочные и краткосрочные, но порядок представления не указывается (по возрастанию или убыванию ликвидности). При необходимости, уместности для понимания финансового положения компании в отчетность включаются дополнительные статьи, промежуточные итоги, заголовки, определяемые самостоятельно.

Пункт 23 ПБУ 4/99 содержит показатели, которые должны быть отражены в отчете о финансовых результатах и в какой последовательности. При составлении данного отчета предполагается разделять доходы и расходы на обычные и прочие, также следует учитывать, что доходы и расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими доходами и расходами (принцип начисления). При этом, согласно Информации Министерства финансов РФ [7], допускается применение кассового метода субъектами малого предпринимательства.

Аналог российского отчета о финансовых результатах, составленный по МСФО, называется отчетом о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период. Данный отчет имеет отличительную особенность: он может быть представлен в одном из двух форматов анализа расходов. Согласно первому формату, расходы разделяются по их характеру (например, амортизация, закупки ма-

териалов, вознаграждения работникам и т.д.). Согласно второму формату, расходы разделяются по их назначению (например, себестоимость, административные расходы, затраты на дистрибуцию и т.д.). Второй вариант имеет большую схожесть с российским отчетом о финансовых результатах. Способ разделения расходов организация выбирает самостоятельно в зависимости от исторических, отраслевых и других факторов [п. 99–105, 4]. Данный отчет составляется по методу начисления.

Подводя итог сказанному, можно отметить, что в настоящее время в отчетности, составленной в соответствии с российскими стандартами и МСФО, существует немало различий. Многими авторами отмечается, что российская отчетность более формализована, а международная – больше направлена на удовлетворение интересов пользователя. При составлении отчетности по международным стандартам у российских специалистов могут возникнуть сложности с применением профессионального суждения, которому в международной практике уделяется значительное внимание.

Список использованной литературы

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 14.04.2018).

2. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 14.04.2018).

3. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 02.07.2010 № 66н // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 14.04.2018).

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 28.12.2015 № 217н // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 14.04.2018).

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 28.12.2015 № 217н // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 14.04.2018).

6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов РФ от 28.12.2015 № 217н // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 14.04.2018).

7. Об упрощенной системе бухгалтерского учета бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства [Электронный ресурс]: информация Министерства финансов РФ от 01.11.2012 № ПЗ-3/2012 // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 17.04.2018).

8. Мирошниченко Т.А. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность (продвинутый уровень): учебник / Т.А. Мирошниченко, О.А. Зубарева, И.М. Бортникова. – Персиановский: Изд-во ДонГАУ, 2015. – 257 с.

9. Герасимова Л.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность в свете РСБУ и МСФО / Л.Н. Герасимова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 18. – С. 43–49.

10. Морозова Н.С. Направления совершенствования российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО / Н.С. Морозова // Актуальные вопросы совершенствования бухгалтерского учета, статистики и налогообложения организации. Материалы VI международной научно-практической конференции. – Тамбов: Изд-во «Тамбовский государственный университет им. Г.Р. Державина», 2017. – С. 289–305.

11. Понедельчук Т.В. Основные подходы формирования финансовой отчетности по РСБУ и МСФО: некоторые сходства и различия / Т.В. Понедельчук, В.В. Шнайдер // Вестник НГИЭИ. – 2016. – № 10. – С. 163–169.

12. Сорокина Е.М. Возможности и проблемы применения МСФО в России / Е.М. Сорокина // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2016. – Т. 26, № 3. – С. 469–477.