

Значение введения МСФО в России



И. Р. Сухарев,
начальник
отдела
методологии
бухгалтерского
учета
и отчетности
Минфина
России

В завершение 2011 г. произошло знаковое событие в отечественном бухгалтерском учете. Россия вступила в "клуб" стран, адаптировавших в своей правовой системе международные стандарты финансовой отчетности. Приказом Минфина России от 25.11.11 № 160н на территории Российской Федерации введены в действие 63 документа МСФО. Это полный комплект международных стандартов и их разъяснений, действующих в отношении финансовой отчетности за 2012 г.

Введение международных стандартов финансовой отчетности является важнейшим шагом обеспечения информационной инфраструктуры рынка капитала в России, создания благоприятного инвестиционного климата и, соответственно, экономического роста.

В условиях рыночных отношений нормальное функционирование конкурентного рынка капитала возможно только при условии, что его участники обеспечены достоверной качественной информацией об объектах инвестиций. Основным источником такой информации является бухгалтерский учет, а точнее, бухгалтерская (финансовая) отчетность организаций. За последние полвека в мировой практике бухгалтерского учета формировались такие требования к финансовой отчетности, которые делают ее максимально полезной и удобной для принятия экономических решений неограниченным кругом пользователей. МСФО стали тем инструментом, с помощью которого эти требования формализуются с начала 70-х годов прошлого века. К сегодняшнему дню МСФО оказались наиболее распространенной и широко признан-

ной в мире основой для обеспечения качества представляемой в отчетности информации и ее полезности для принятия экономических решений.

Конечно, МСФО — это не идеал. Однако МСФО сегодня — это международный язык бизнеса. Чтобы получать выгоды от вовлеченности в мировую экономику, российский бизнес должен уметь говорить на этом языке. Именно поэтому вместе с началом рыночных реформ в России начался поиск механизмов официального принятия МСФО, успешно завершившийся в конце минувшего года.

Законодательной основой принятия МСФО в России стал Федеральный закон от 27.07.10 № 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности". В силу этого закона общественно значимые российские организации должны готовить, аудировать, представлять и публиковать годовую консолидированную финансовую отчетность, которая должна быть составлена в соответствии с МСФО.

Во исполнение Закона о консолидированной финансовой отчетности постановлением Правительства РФ от 25.02.11 № 107 утверждено Положение, в котором детально расписан механизм признания МСФО для применения на территории нашей страны. При разработке этого механизма использовался опыт принятия МСФО в других неанглоязычных странах, в частности, в Европейском союзе.

Минфин России заключил с Фондом МСФО соглашение, по которому последний передал в Минфин России тексты докумен-

тов МСФО на русском языке. В отношении них проведена экспертиза их применимости в Российской Федерации специально выбранным для этого экспертным органом. Подтверждена применимость всех представленных на экспертизу документов. Радует тот факт, что при этом не потребовалось вносить в тексты МСФО какие-либо корректировки

Конечно, результаты экспертизы были вполне ожидаемы, поскольку Россия является не первой страной, в правовую систему которой вводятся МСФО. Вряд ли у нас можно отыскать такие специфические факторы, которые препятствовали бы внедрению или требовали корректировки МСФО при условии, что в других странах в отношении них не нашлось препятствий для внедрения или необходимости корректировок.

Каждый новый поступающий от Фонда МСФО стандарт, разъяснение или поправка в действующие стандарты будет подвергаться такой же доскональной проверке на их применимость в России, какой был подвергнут первый пакет. Только на основе результатов экспертизы Минфин России по согласованию с Банком России и Федеральной службой по финансовым рынкам Российской Федерации принимает приказ о введении в действие в нашей стране документов МСФО.

Федеральный закон о консолидированной финансовой отчетности распространяется на все кредитные и страховые организации, а также на иные организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах. Пока этим и исчерпывается круг "общественно значимых" российских организаций, обязанных отчитываться по МСФО. В будущем возможно его расширение за счет открытых акционерных обществ, профессиональных участников рынка ценных бумаг, инвестиционных фондов и др.

Организации, на которые распространяется закон, должны составить первую отчетность по МСФО за 2012 г. Таким образом, в начале 2013 г. можно будет увидеть первую "официальную" финансовую отчетность по МСФО, составленную по требованиям российского законодательства.

Правда, ряду организаций закон дает трехлетнюю отсрочку — позволяет составить первую отчетность по МСФО лишь за 2015 г. Это те, кто до сих пор уже составлял консолидированную финансовую отчетность

по иным международно признанным правилам, таким как US GAAP, а также те, кто на организованных торгах котирует лишь облигации.

Хотелось бы обратить внимание компаний, подпадающих под действие закона, на требования международных стандартов к первой отчетности, составляемой по МСФО. В отношении нее действует специальный стандарт IFRS 1 "Первое применение МСФО", вве-

МСФО сегодня – это международный язык бизнеса. Чтобы получать выгоды от вовлеченности в мировую экономику, российский бизнес должен уметь говорить на этом языке

денный в числе других на территории России упомянутым выше приказом Минфина России. В целом требования стандарта основаны на принципе ретроспективного применения, по которому первая финансовая отчетность по МСФО должна выглядеть так же, как если бы компания применяла МСФО всегда. Из этого принципа существует несколько десятков частных исключений, которые собственно и составляют содержание стандарта. Эти исключения облегчают составителю отчетности задачу подготовки вступительного баланса, позволяя сформировать ряд его показателей без ретроспективы.

Дата вступительного баланса должна предшествовать самым ранним представленным в отчетности данным. Как и российские, международные стандарты требуют представлять в отчетности сравнительные данные как минимум за один предшествующий период. Если отчетным периодом является 2012 г., то как минимум один предшествующий период — это 2011 г. Следовательно, датой вступительного баланса российских компаний, начинающих составлять отчетность по МСФО (при одном сравнительном периоде), является 1 января 2011 г. (или точнее 31 декабря 2010 г.). Исключения IFRS 1 применяются к событиям до этой даты и показателям на эту дату. Все, что произошло после нее, должно найти отражение в финансовой отчетности в полном соответствии со всеми требованиями МСФО, применяемыми для отчетности за 2012 г.

Это означает, что попадающим в сферу действия закона компаниям, которые полтора года назад не обратили внимания на его принятие и до сих пор "сидели сложа руки", теперь будет нелегко выполнить его требования. Чем позже они начнут решать эту задачу, тем труднее им будет. Конечно, непосредственное составление финансовой отчетности начинается только после отчетной даты, в данном случае это начало 2013 г., но подготовка для ее составления берет старт уже с формирования вступительного баланса на начало 2011 г. и обработки всех последующих фактов хозяйственной жизни в соответствии с требованиями МСФО.

Однако данная проблема коснется немногих. Большинство компаний, попавших в сферу действия Закона о консолидированной финансовой отчетности, уже и так составляли отчетность по МСФО в добровольном порядке, и для них задача составления вступительного баланса, как и применение IFRS 1, не актуальны. Их отчетность по МСФО за 2012 г. будет отличаться от предыдущих только тем, что теперь она становится "официальной".

Сейчас еще нельзя утверждать, что Россия полностью перешла на МСФО. Требование о составлении, представлении и публикации финансовой отчетности по международным стандартам распространяется лишь на часть организаций, причем оно ограничено только применением в отношении консолидированной отчетности. В то же время именно консолидированная отчетность котирующихся компаний, а также банков и страховщиков — это тот продукт, который на рынке востребован инвесторами в первую очередь. Для составления именно этой отчетности применение МСФО имеет принципиальное значение.

За компаниями, попавшими в сферу действия Закона о консолидированной финансовой отчетности, сохраняется обязанность представления обычной отчетности юридического лица в соответствии с Законом о бухгалтерском учете. Дело в том, что консолидированная отчетность котирующихся компаний имеет узкое применение — только для принятия инвестиционных решений. Она не затрагивает то множество сфер общественных отношений, которых касается бухгалтерская отчетность организаций, составляемая сейчас по российским правилам. Поэтому составление консо-

лидированной отчетности листинговыми компаниями непосредственно по МСФО может служить своеобразной опытной площадкой по применению документов, разработанных не в России. Этот опыт можно впоследствии использовать для разработки нормативных механизмов применения международных документов и в отношении неконсолидированной отчетности, после того как бухгалтерские стандарты будут полностью гармонизированы. В случае реализации указанных мер переход на международные стандарты можно завершить гармонично и безболезненно.

Между тем значение нормативного введения МСФО в России не ограничивается одной лишь сферой применения Закона о консолидированной финансовой отчетности. Это событие самым тесным образом связано с применением российских стандартов бухгалтерского учета в отношении обычной бухгалтерской отчетности любой организации, а также охватывает вопросы реализации норм законодательства в смежных областях.

Международные стандарты являются основой разработки нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет в нашей стране. Нацеленность отече-

В начале 2013 г. можно будет увидеть первую "официальную" финансовую отчетность по МСФО, составленную по требованиям российского законодательства

ственной системы регулирования бухгалтерского учета на МСФО обозначилась еще на заре рыночных реформ. Это направление нашло официальное закрепление в Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена постановлением Правительства РФ от 06.03.98 № 283). Ее реализация называлась в качестве цели принятия положений по бухгалтерскому учету непосредственно в текстах приказов об их утверждении и введении в действие. Иными словами, МСФО уже давно упоминаются в текстах нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет.

В настоящее время некоторые положения по бухгалтерскому учету содержат прямые ссылки на МСФО для решения отдельных вопросов. Например, п. 22 ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" и п. 20 ПБУ 24/2011 "Учет затрат на освоение природных ре-

В настоящее время некоторые положения по бухгалтерскому учету содержат прямые ссылки на МСФО для решения отдельных вопросов

сурсов" предписывают применять МСФО в вопросах обесценения внеоборотных активов, регулируемых этими положениями.

Наиболее важная, можно сказать фундаментальная, ссылка на МСФО содержится в ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации". В соответствии с п. 7 этого документа, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организацией осуществляется разработка соответствующего способа, исходя из норм ПБУ 1/2008 и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

Применение других ПБУ ограничено аналогичными или связанными фактами. В большинстве случаев в учете неурегулированных ситуаций придется обращаться к МСФО. Хочется обратить внимание на то, что приведенная норма не просто разрешает, а предписывает обращаться к МСФО. Иными словами, российские организации должны применять правила МСФО во всех случаях, не урегулированных ПБУ.

Данное требование действует с 2009 г. Однако появление такой, можно сказать, "революционной" нормы до сих пор оставалось практически незамеченным. И действительно, отсылка к документам, выпускаемым частной иностранной организацией на иностранном

языке, доступ к которым возможен лишь на платной основе, мало кем могла восприниматься всерьез. До их официального принятия МСФО не являлись легитимной частью нормативной базы Российской Федерации.

До настоящего времени Минюст России неоднократно регистрировал отсылки к МСФО, причем не только в нормах, направленных на решение отдельных вопросов, как в ПБУ, но и требования составления финансовой отчетности по МСФО в целом. Например, серия приказов ФСФР России (от 15.12.04 № 04-1245/пз-н, 09.10.07 № 07-102/пз-н (зарегистрирован в Минюсте России 14.11.07 № 10489), 28.12.10 № 10-78/пз-н (зарегистрирован в Минюсте России 25.03.11 № 20295)) содержит требования к российским эмитентам ценных бумаг для включения в котировальные списки определенных уровней на российских биржах представлять финансовую отчетность по МСФО или по ОПБУ США (US GAAP). Банк России также выпускал нормативные документы, требующие от кредитных организаций составления отчетности по МСФО с 2004 г. Все указанные требования выпускались при отсутствии самих текстов МСФО. И, конечно, до официального принятия этих текстов в легитимности таких требований оставались сомнения, несмотря на регистрацию документов в Минюсте России.

В этой связи значение официального введения МСФО в России выходит далеко за пределы сферы применения одного лишь Закона о консолидированной финансовой отчетности. Появилась возможность официально обращаться к МСФО для любых целей. Отметим, что приказ Минфина России от 25.11.11 № 160н не содержит ограничений сферы применения вводимых им МСФО.

По причине отсутствия официального текста МСФО на русском языке норма п. 7 ПБУ 1/2008 до сих пор оставалась фактически "мертвой". Теперь открываются возможности для ее реализации. На требование применять МСФО в ситуациях, не урегулированных РПБУ, теперь вынуждены обратить внимание даже те, кто до сих пор его не замечал или не хотел замечать. МСФО становятся неотъемлемой частью учетной политики по РПБУ.

Значение этого факта сложно переоценить. Фактическая учетная политика российских организаций

сегодня стала главным "камнем преткновения" российской бухгалтерской реформы. Именно в области фактической учетной политики, а не в требованиях российских нормативных правовых актов, следует искать основные причины несоответствий бухгалтерской отчетности российских организаций с требованиями МСФО.

Первые ПБУ, выпускавшиеся в конце 90-х годов, лишь отдаленно напоминали МСФО, но со временем это сходство неизменно усиливалось. Так, недавно выпущенное ПБУ 24/2011 во всех существенных аспектах соответствует МСФО (IFRS) 6 "Разведка и оценка запасов полезных ископаемых" (Exploration for and evaluation of mineral resources).

Все ПБУ принимались с целью приведения российского учета в соответствие с международными стандартами, поэтому почти все они являются в той или иной степени аналогами МСФО. Во многих случаях текст международных стандартов воспроизводится в российских ПБУ почти буквально. Из года в год в ПБУ вносятся поправки, которые делают их все ближе и ближе к МСФО. Каждое новое ПБУ, или новая редакция

Появившийся в последние годы опыт осознанной направленности учетной политики в российских организациях на требования МСФО показывает, что существующая нормативная база позволяет без особого труда избавиться более чем от 90 % обычных трансформационных процедур. Причем по мере внесения поправок в ПБУ такие возможности только возрастают. Эти факты свидетельствуют о том, что причиной необходимости трансформации является фактически применяемая российскими организациями учетная политика, которая во многом отличается не только от требований международных стандартов, но и отступает от требований ПБУ.

Если задать вопрос, в соответствии с какими правилами организация ведет бухгалтерский учет, то наиболее точным ответом на него будет отсылка к учетной политике. Любая организация ведет бухгалтерский учет, прежде всего, в соответствии со своей учетной политикой. Стандарты бухгалтерского учета, будь то РПБУ, МСФО или какие-либо другие, являются основой для учетной политики. Но, так или иначе, вопрос отражения конкретной хозяйственной ситуации в бухгалтерском учете решает сам бухгалтер. И решая такой вопрос, он фактически принимает определенную учетную политику.

На практике учетная политика зачастую воспринимается российскими бухгалтерами как документ, утвержденный в установленном порядке, в котором расписаны способы ведения бухгалтерского учета. Это слишком формальный взгляд. В документе типичной российской организации, имеющем название "Учетная политика", обычно сложно найти даже половину из того, что составляет фактическую учетную политику этой организации. А учетная политика — это, прежде всего, фактически применяемые способы ведения бухгалтерского учета.

В соответствии со ст. 8 нового Федерального закона "О бухгалтерском учете" от 06.12.11 № 402-ФЗ учетную политику экономического субъекта составляет совокупность способов ведения им бухгалтерского учета. Аналогично в соответствии с ПБУ 1/2008 под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения

Значение официального введения МСФО в России выходит далеко за пределы сферы применения одного лишь Закона о консолидированной финансовой отчетности. Появилась возможность официально обращаться к МСФО для любых целей

ПБУ, или даже отдельные поправки к ним являются собой очередной шаг к сближению с МСФО.

Но если процесс создания и модернизации ПБУ с такой явной направленностью на сближение с МСФО длится уже второе десятилетие, то почему в действительности заметного сближения не происходит? Очевидно, главная причина кроется не в ПБУ — не в качестве их текстов и не в содержании их требований. Причина заключается в практической реализации требований ПБУ, т. е. в фактически применяемой организациями учетной политике. "Пропасть" действительно существует, но не в стандартах, а в практике их применения.

фактов хозяйственной деятельности. К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации. Эти нормы по существу воспроизводят определение учетной политики по МСФО, данное в § 5 IAS 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки", в соответствии с которым учетная политика — это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности.

Слово "принятая" в указанных определениях следует понимать не как "письменно зафиксированная в утвержденном руководителем документе", а как "фактически принятая". Разумеется, никто не отменяет требования о том, чтобы учетная политика письменно формализовывалась и утверждалась руководителем организации. Однако практическая реализация данного требования еще далека от того, чтобы считаться удовлетворительной, а полное его воплощение вряд ли вообще практически осуществимо. Ни один самый высококвалифицированный бухгалтер не сможет заранее предвидеть все вопросы бухгалтерского учета, с которыми он столкнется при фиксации и интерпретации фактов хозяйственной жизни.

Когда бухгалтер сталкивается с хозяйственной ситуацией, отражение в бухгалтерском учете которой четко не урегулировано нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, он становится творцом учетной политики организации, занимаясь решением проблемы. Любое принятое решение — хорошее или плохое, правильное или неправильное — будет выражаться в бухгалтерских записях, и соответственно такое решение становится частью учетной политики организации. Даже в "патовых" ситуациях, когда решения найти не удалось, и факт хозяйственной жизни не находит никакого отражения в бухгалтерском учете, само по себе неотражение тоже является частью учетной политики организации.

Именно эта область учетной политики организации, касающаяся нормативно не урегулированных вопро-

сов, остающаяся за рамками одноименного официального документа, и большей частью даже за рамками пояснений к бухгалтерской отчетности организации, является наиболее важной с точки зрения хода российской бухгалтерской реформы и развития национальной системы бухгалтерского учета.

В практике российского учета до сих пор повсеместно господствуют взгляды, подходы и принципы 90-х годов прошлого века, приспособленные не под рыночные условия, а под потребности налогообложения. В них никак не вписываются задачи демонстрации финансового положения и финансовых результатов хозяйствующего субъекта для принятия пользователями отчетности экономических решений. Вопросы отражения в бухгалтерском учете хозяйственных ситуаций чаще всего решаются на основе сложившихся традиций по принципу "так всегда все делают". Из норм ПБУ на практике реализуются лишь те, которые вписываются в эти традиции.

На пути сближения с МСФО российские ПБУ ушли вперед по сравнению с практикой бухгалтерского учета, и теперь задача ликвидации разрыва между требованиями нормативных правовых актов и их практическим воплощением вышла на первый план. В этой связи последние изменения нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету нацелены не столько на установление новых правил, сколько на уточнение уже существующих. Основной задачей изменений стало заставить работать на практике то, что до сих пор давало сбои.

За примерами далеко ходить не надо.

"Новое" требование о необходимости ссылок на пояснения к статьям бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, которое бухгалтеры "обнаружили" в приложении к приказу Минфина России от 02.07.10 № 66н, уже второй десяток лет существует в абз. 2 п. 28 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации".

Настолько же "новое" требование о том, чтобы сравнительные данные хотя бы за один предшествующий год представлялись не только к отчету о прибылях и убытках, но и к бухгалтерскому балансу, начинает выполняться на практике лишь 11 лет спустя после его установления в первом абз. п. 10 того же ПБУ 4/99 —

только при появлении соответствующих колонок все в том же приложении к приказу № 66н.

"Новые" требования о признании обязательств с неопределенной величиной или сроком погашения начинают выполняться лишь на основе новой редакции ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы", в которой они названы "оценочными обязательствами", несмотря на то что уже 10 лет назад такие же требования были прописаны в прежней редакции положения (ПБУ 8/01 "Условные факты хозяйственной деятельности"), только именовались "резервы по условным обязательствам".

"Новое" требование о признании основных средств независимо от момента регистрации права собственности начинает применяться лишь после уточнения редакции п. 52 Методических указаний по учету основных средств (касающегося, между прочим, не признания, а амортизации), несмотря на то что условия принятия к учету основных средств уже 10 лет как установлены ПБУ 6/01 "Учет основных средств", и среди них изначально не было даже намека на применение права собственности.

"Новые" правила исправления ошибок, установленные ПБУ 22/2010 "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности", не покажутся такими уж новыми, если внимательно проанализировать совокупность требований нормативных правовых актов по этому вопросу, действовавших до ПБУ 22/2010.

Данный список можно продолжать и дальше. В этой связи выпуск любого нового нормативного пра-

ской отчетности, тем с большим основанием можно считать принятую в организации учетную политику "надлежащей". И наоборот, если требования новых нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету вызывают неприятие и отторжение, значит, в существующей корпоративной системе бухгалтерского учета не все в порядке. Вполне возможно, имеют место отступления от уже действующих требований ПБУ.

Все недавние нормативные документы по бухгалтерскому учету объединяет одно – направленность на реализацию требований МСФО. Она остается неизменной все последние годы и не поменяется в обозримой перспективе. Такая определенность вектора развития нормативной базы дает возможность организациям заранее настраивать свои учетные системы, поскольку теперь тексты МСФО стали частью российского правового поля.

Еще один тонкий момент, который объединяет недавние документы: все основные содержащиеся в них нововведения могли бы быть (а точнее, должны были бы быть) применены российскими организациями до их принятия на основании ранее действовавших документов.

Наступивший 2012 г. может ознаменоваться новыми изменениями ПБУ. Что собой будут представлять указанные новшества в содержательном отношении, узнать несложно. Достаточно обратиться к соответствующим аналогам МСФО. Мало того, подавляющее большинство готовящихся новых требований может быть реализовано в учетной политике российских организаций уже сегодня в условиях имеющейся нормативной базы. Ориентируясь на МСФО, организация может сформировать такую учетную политику, которая будет гармонировать с последующими изменениями ПБУ. Эти изменения не будут приводить к необходимости каждый раз перестраивать учетные системы, а будут лишь подтверждать правильность уже выбранных организацией подходов к отражению тех или иных хозяйственных ситуаций.

В этой связи появление официальных МСФО является важнейшим шагом на пути реформирования российского бухгалтерского учета, превращения его в эффективный инструмент создания качественной, полезной и востребованной информации ■

Все недавние нормативные документы по бухгалтерскому учету объединяет одно – направленность на реализацию требований МСФО

вового акта в области бухгалтерского учета можно считать в какой-то мере лакмусовой бумажкой для индикации качества учетной политики организации. Чем понятнее новый нормативный документ для бухгалтеров организации, чем лучше его требования вписываются в уже существующую в организации систему ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтер-