Кожевникова Светлана Игоревна. Международные стандарты финансовой отчетности как условие эффективного осуществления финансово – правовой деятельности в РФ: правовое решение и практика применения: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Кожевникова Светлана Игоревна;[Место защиты: Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)].- Москва, 2015.- 213 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Понятие, базовые положения и сферы применения Международных стандартов финансовой отчетности 15**

1.1. История создания МСФО и сфера применения в России 15

1.2 Структура системы международных стандартов финансовой отчетности 32

1.3 Принципы и значение международного учета в российской системе бухгалтерского учета и отчетности 44

**Глава 2. Правовое регулирование МСФО 64**

2.1 Правовые аспекты внедрения МСФО 64

2.2 Правовое регулирование бухгалтерского учета 76

2.3 Законодательное регулирование аудита 97

2.4. Разработка и утверждение положений (стандартов) бухгалтерского учета 116

**Глава 3. Практика применения международных стандартов финансовой отчетности в РФ 132**

3.1 Бухгалтерский учет основных хозяйственных операций по международным стандартам финансовой отчетности и российским бухгалтерским стандартам 132

3.2 Формирование финансового результата по международным стандартам финансовой отчетности и российским стандартам бухгалтерского учета 146

3.3 Бухгалтерский учет материально-производственных запасов в международном и российском бухгалтерском учете 167

Заключение 177

Библиографический список

## Структура системы международных стандартов финансовой отчетности

Необходимость применения МСФО признана мировым сообществом в качестве истины, не требующей доказательства. Обратимся к истории вопроса. История не сохранила имени изобретателя бухгалтерского учета. Доподлинно известно только то, что в XIII-XIV вв. в некоторых городах Северной Италии начала проявляться система двойной записи. Первое достоверное упоминание о системе двойной бухгалтерии относится к 1340 г. Оно обнаружено в записях муниципалитета Генуи.

Исследователи считают, что первая систематизация учета была использована францисканским монахом Лукой Пачоли, университетским преподавателем из Болоньи4. Истоки терминов – дебет, кредит, проводки, регистры, счета, баланс, отчет о прибылях и убытках – восходят к эпохе Возрождения. Понятия «дебет», «дебиторы», «дебетование» имеют латинское происхождение – от debere, т.е. «должен». Безусловно, консолидированная отчетность появилась не одномоментно, а в процессе формирования рыночного механизма хозяйствования и развития мировой экономики.

Еще до начала XX века некоторые компании в США стали составлять первые консолидированные отчетности. Так, 12 марта 1903 г. компания U.S. Steel опубликовала свою первую консолидированную финансовую отчетность по состоянию на 31 декабря 1902 г. К отчетности прилагалось

Эта отчетность была признана самой полной и обстоятельной отчетностью, когда-либо выпускаемой большими американскими компаниями. Об этом писал в 1903 г. журнал «Scientific American»6. С некоторым запозданием шел процесс развития консолидированной финансовой отчетности в Европе7.

Формирующиеся международные рынки капитала настоятельно требовали сближения существующих методик учета. Если до Второй мировой войны все потребности в финансировании удовлетворялись за счет внутренних источников, то после ее окончания ситуация резко изменилась. Специальные программы помощи восстановлению разрушенных стран способствовали росту международных рынков капитала.

Фондовые кризисы 1987 и 1998, 2008 годов затронули практически все ведущие рынки мира и показали очевидность взаимосвязи рынков капитала8. Все это настоятельно требовало создания единой системы финансового учета, иначе ставилось под вопрос само существование и дальнейшее развитие международных рынков капитала, так как разнообразие систем учета затрудняло выбор эффективного объекта для инвестирования.

Общепринятой тенденцией является сопоставление национальных правил учета с действующими в США (US GAAP). Однако это не свидетельствует о том, что американские правила учета лучше, чем все иные. Подтверждением этого стал скандал с американской компанией Enron, в котором наглядно проявилось несовершенство американских стандартов консолидации отчетности.

Также следует отметить, что американские стандарты отчетности – это свод правил и практических инструкций, в то время как МСФО построены на Принципов, что позволяет, опираясь на профессиональное суждение бухгалтера, достаточно гибко применять их в различных спорных ситуациях. Поэтому доминирование американских стандартов финансовой отчетности объясняется прежде всего преобладанием американского рынка капиталов, составляющего более половины общемирового рынка.

Компании, использующие МСФО, имеют ограниченный доступ на американский рынок капитала до тех пор, пока МСФО не будут одобрены американской Комиссией по ценным бумагам и биржам (Security Exchange Commission, SEC). В то же время эти компании могут достаточно активно действовать на конкурирующих с американскими фондовых рынках в Лондоне, Гонконге и Токио.

Многие развивающие страны не имеют национальных стандартов учета и в результате чего вынуждены следовать предписаниям GAAP США и Великобритании или МСФО.

Российские предприятия, желающие получить доступ к иностранному финансированию, также зачастую сталкиваются с препятствиями, которые вызваны тем, что иностранные кредиторы требуют значительно больший объем финансовой информации. Это препятствие вполне преодолимо, если предприятие предоставит финансовую информацию и финансовую отчетность, составленную в соответствии с МСФО9.

Наиболее детально история и причины возникновения института консолидированной отчетности, на наш взгляд, исследованы З.М. Алиевым (2011), который сделал вывод о том, что основополагающим моментом для появления института консолидированной отчетности явилось наличие двух факторов: крупного частного бизнеса и развитого финансового рынка10.

Появление автоматизированных систем учета стало катализатором дальнейшего развития финансовой отчетности, которое продолжается и в настоящее время (рисунок 1.1).

## Принципы и значение международного учета в российской системе бухгалтерского учета и отчетности

Внедрение МСФО в правовое поле России происходит уже в течение значительного времени (более 20 лет). Однако следует учитывать, что уровень и сложность произошедших социально-экономических процессов не имеет аналогов в мировой истории. Переход от государственно-распорядительной экономики к рыночной потребовал коренной перестройки всей учетной системы.

Одной из принципиальных проблем, требующих решения на национальном уровне, в настоящее время является выработка эффективного механизма правового внедрения МСФО в национальную практику.

По причине отличий способов правового регулирования, которые сложились в разных странах, возникла необходимость объединения усилий на международном и наднациональном уровнях по координации механизмов правового внедрения.

Несмотря на то, что вопросы правового внедрения МСФО являются прерогативой национальных регуляторов, усилия предпринимаются на международном уровне. Международная организация комиссии по ценным бумагам (далее – IOSCO) в 2004 г. IOSCO инициировала проект, целью которого являлось создание базы данных для обеспечения единообразия применения МСФО86. Такая же база данных создана и в ЕС Комиссией Европейских регуляторов ценных бумаг (далее – CESR). В апреле 2007 Комиссия опубликовала некоторые выдержки из этой базы данных с целью проинформировать участников рынка о том, какие решения национальные регуляторы в ЕС считаются соответствующими МСФО, что, безусловно, должно было способствовать единообразному применению МСФО в ЕС.

Обратимся к опыту России. В марте 2014 года исполнилось шестнадцать лет с начала момента реформы бухгалтерского учета, которая была заявлена в постановлении Правительства Российской Федерации № 283 от 06.03.98 г. «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»87. Но реформирование системы учета и отчетности в России продолжается и на сегодняшний день. Что позволяет подводить определенные итоги и делать выводы.

Основные проблемы перехода на МСФО в России состоят в большей степени не в отсутствии квалифицированных бухгалтеров и аудиторов, которые профессионально владеют навыками работы по МСФО, и не в отсутствии широкого доступа к официальному переводу английского издания стандартов на русский язык, и не в том, что правовое поле применения МСФО явно недостаточно. Основной проблемой, на наш взгляд, является неправильное понимание необходимости перехода на МСФО со стороны отдельных законодателей и уполномоченных специалистов при министерствах и ведомствах, которые отвечают за реформирование бухгалтерского учета в РФ, а также тех, кто должен непосредственно осуществлять этот переход на практике, то есть бухгалтерами и финансовыми менеджерами88.

Конечная цель реформирования бухгалтерского учета подразумевает привлечение дополнительных иностранных инвестиций в экономику страны, выход отечественных предприятий на международные рынки товаров и капитала, дальнейшая интеграция России в мировое сообщество и т.д.

В настоящее время продолжает иметь место мнение, что переход на МСФО актуален только для тех компаний, которые связаны с зарубежными партнерами. Отсутствие зарубежных связей воспринимается как главная

О. А. Переход на международные стандарты финансовой отчетности как фактор влияния на конкурентоспособность региона. //Вестник Иркутского Государственного Технического Университета. – 2009. – N 4. – С. 78-81. причина не применения МСФО на уровне конкретного предприятия. Это в конечном итоге приводит к тому, что значительное количество организаций в регионах РФ, где доля иностранных инвестиций велика, уже формируют финансовую отчетность по МСФО, а предприятия дотационных и депрессивных субъектов РФ, которые не планируют в ближайшем будущем выход на иностранные рынки, не планируют переход на МСФО в повседневной практике. Такое решение не способствует привлечению не только иностранного, но и отечественного капитала в экономику этих организаций и соответственно в экономику региона, где эта организация действует. Поэтому и без того низкая конкурентоспособность дотационных регионов усугубляется недоиспользованием дополнительных возможностей экономического роста.

Безусловно, МСФО – это не идеал. Но не нуждается в подтверждении тот факт, что МСФО на сегодняшний день используется в качестве международного языка бизнеса. Для получения 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, которые получили закрепление в ч. 2 ст. 2 Закона N 208-ФЗ, в которой указано, что если федеральными законами предусмотрены составление, представление и публикация консолидированной финансовой отчетности, то она должна быть составлена в соответствии с данным законом.

Таким образом, положения Закона N 208-ФЗ распространяются и на лиц, которые осуществляют раскрытие информации в соответствии с Федеральным законом от 26.12.1995 N 208-ФЗ «Об акционерных обществах»89 и Федеральным законом от 22.04.1996 N 39-ФЗ «О рынке

Положения упомянутых Законов, которые касаются раскрытия информации, конкретизированы Приказом ФСФР РФ от 10.10.2006 N 06-117/пз-н «Об утверждении Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг»91 (далее – Приказ N 06-117/пз-н).

Приказом N 06-117/пз-н устанавливается, что к ежеквартальному отчету эмитента должны прилагаться: - консолидированная бухгалтерская отчетность, составленная в соответствии с требованиями законодательства РФ; - консолидированная сводная бухгалтерская отчетность, составленная в соответствии с МСФО, при наличии ее у эмитента. Если компания представляет консолидированную бухгалтерскую отчетность, составленную в соответствии с МСФО, то сводную бухгалтерскую отчетность, составленную в соответствии с требованиями законодательства РФ можно не представлять.

## Законодательное регулирование аудита

В августе того же года утверждены (Приказ Министерства финансов РФ от 17 августа 2010 г. N 90н186): - Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита»; - Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 6/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита».

Существует некоторый временной разрыв между принятием нового федерального стандарта об аудиторской деятельности и утратой силы прежнего. Но он незначителен. Причина заключается в юридической силе актов, которыми закрепляются данные действия, а именно: Постановления Правительства РФ, которые имеют большую юридическую силу, отменяют стандарты, а приказы Министерства финансов РФ утверждают новые. Приведем пример: Постановление Правительства РФ от 2 августа 2010 г. N 586 «О внесении изменений в акты Правительства Российской Федерации»187 признало утратившим силу Правило (стандарта)

«Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696, таким образом, Приказ Министерства финансов РФ от 20 мая 2010 г. N 46н вступил в силу позже срока своего издания. Приказ Минфина России от 24 февраля 2010 г. N 16н «Об утверждении Федерального стандарта аудиторской деятельности «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» //Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 26. 2010. 186 Приказ Минфина РФ от 17.08.2010 N 90н (ред. от 16.08.2011) «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» (вместе с «Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010).

Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», «Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 6/2010). Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита») (Зарегистрировано в Минюсте РФ 11.11.2010 N 18934) // Российская газета, N 265, 24.11.2010.

Данный переходный этап приводит к тому, что на территории Российской Федерации действуют и федеральные правила (стандарты), утвержденные Правительством РФ, и создаются, утверждаются Министерством финансов РФ новые федеральные стандарты (правила), а также имеют место правила (стандарты), одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Из вышесказанного следует, что как частные отношения индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций с аудируемыми субъектами, так и публичные отношения профессиональных субъектов аудита с государственными органами и обществом регулируются федеральными стандартами аудиторской деятельности. Они являются подзаконными нормативными правовыми актами в общей системе нормативного правового регулирования Российской Федерации, но императивного характера и обязательны для всех профессиональных субъектов аудиторской деятельности.

В настоящее время Международные стандарты аудита (далее – МСА) – International Standards on Auditing (ISA), разработанные международным профессиональным объединением аудиторов и бухгалтеров – Международной федераций бухгалтеров (далее – МФБ) – International Federatation of Accountants (IFAC)188, ложатся в основу федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, но при этом не дублируют их.

МФБ была основана 7 октября 1977 года с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, финансовой отчетности и аудита189.

Существуют различные мнения о соответствии отечественных федеральных стандартов аудита международным стандартам. А.В. Суворов, например, в своей статье отмечает: «Российские правила (стандарты) аудиторской деятельности создавались в основном как аналог МСА и по уровню своих требований последовательно приближаются к МСА»190.

Подтверждение данной позиции можно найти в федеральных стандартах аудита. Но к этому не следует относиться отрицательно, ведь Российская Федерация вступает в завершающую стадию внедрения МСФО. Во многих федеральных стандартах аудита в тексте указано, что они разработаны с учетом того или иного международного стандарта аудита (например, федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности N 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»). На данной стадии внедрения особое внимание уделяется базовым принципам и основным процедурам МСА (International Standards on Auditing – ISA)191 как при проведении аудита в соответствии с российскими ПБУ, так и в формате МСФО.

По мнению других ученых192, нормативные правовые акты в области аудита только ориентируются на МСА. Это можно проследить по текстам федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности в последних версиях, отражающих отечественную специфику. В мировом сообществе постоянно происходят изменения, в связи с чем происходит пересмотр МСА, а значит нельзя сказать, что процесс разработки федеральных стандартов аудита завершен. Мониторинг на регулярной основе изменений, происходящих в документах Совета по международным стандартам аудита и гарантии достоверности (International Auditing and Assurance Standards Board) (IAASB), позволит отражать содержание МСА более полно в федеральных правилах аудиторской деятельности.

## Формирование финансового результата по международным стандартам финансовой отчетности и российским стандартам бухгалтерского учета

Подводя итоги сравнительной характеристики российских положений и международных стандартов можно отметить, что отражение финансовых результатов в российской практике не в полной мере соответствует требованиям МСФО. В настоящее время принятые ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 в большей доле сблизили финансовый учет и отчетность в российской системе (в частности, порядок исчисления выручки) к международным стандартам. Но противоречия, связанные с классификацией доходов и расходов, с международной практикой, пока что остаются нерешенными.

Следует отметить, в международных стандартах приоритет принадлежит достоверному отображению хозяйственной деятельности субъекта, учитывая уровень инфляции, а в российской практике приоритет отдается соблюдению требований нормативных правовых актов. Такое жесткое нормативное регулирование в Российской Федерации скорее всего обосновано, поскольку сохраняется пока еще доля «теневой экономики» в нашей стране. В связи с этим и вопросы учета финансовых результатов организаций жестко регулируются государством. Пока что наблюдается сохранение фискальной направленности учета, однако заявления в указанных нормативах уже содержат информацию о независимости представления финансовых результатов в отчетности.

С большой проблемой несоответствия некоторых подходов принципам международных стандартов сталкиваются организации, которые начинают составлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО. Так, согласно международным стандартам предполагается, что доход может признаваться только в том случае, если он реально получен или нет сомнений в том, что он будет получен в будущем245. Это жесткий подход. Но российское законодательство не предполагает, что возможно неполучение дохода. Ситуации, описанные выше, когда несовпадение момента передачи рисков и вознаграждений, связанных с собственностью, исключены. Таким образом, до настоящего времени сохраняются нерешенные вопросы, касающиеся отражения финансовых результатов предприятия в соответствии с международными стандартами.

Сравнительная характеристика показала, что в настоящий момент имеются некоторые отличия в учете, оценке и критериях признания выручки согласно МСФО и РСБУ, что, в первую очередь, связано с особенностями бухгалтерского учета в России. Как уже было сказано выше, МСФО 18 ориентировано в большей степени на инвесторов, в то время как российский стандарт – на интересы государственных органов.

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов в международном и российском бухгалтерском учете

Материально-производственные запасы (далее - МПЗ) являются основной материальной составляющей производственного цикла, и потому их учет имеет исключительно важное значение для всех уровней учета и соответственно для всех его пользователей. От правильной оценки запасов во многом зависят себестоимость реализации и, соответственно, чистая прибыль. Учет МПЗ представляет довольно трудоемкий процесс. Во-первых, необходимо определить себестоимость единицы запасов, во-вторых, в процессе учета следует по возможности максимально придерживаться принципа осмотрительности, в-третьих, необходимо определить момент выручки (продажи) и далее использовать метод соотнесения доходов и расходов.

Любое предприятие создается и ведет свою деятельность с целью получения прибыли и материальной выгоды. Для того чтобы определить, является ли выгодным данный вид деятельности, в первую очередь необходимо знать объем тех средств, которые потрачены на производство конкретного продукта или конкретной услуги246. Также, безусловно, важной является информация о наличии на складах товаров или материалов, которые необходимы для функционирования фирмы или предприятия. Поэтому, несомненно, важным является учет МПЗ ввиду того, что это оказывает существенное влияние на правильность расчета товарных запасов фирмы, на финансовую отчетность и финансовый результат компании в целом.

Ряд авторов обосновывает точку зрения, в соответствии с которой основной целью учета МПЗ является именно точное определение прибыли и, как следствие, оценки собственного капитала, а не фактической стоимости запасов247.

Большинство инвесторов и кредиторов принимают свои решения именно на основе размеров прибыли, указанной в финансовой отчетности, и оценки запасов МПЗ, а также четкости соблюдения их учета. В отдельных отраслях промышленности их удельный вес в себестоимости продукции достигает 95% всех издержек. Однако есть материальные ценности, которые лишь изменяют свою форму в производственном процессе, придавая более совершенный вид изготовляемой продукции. Другие, напротив, способствуют более четкой постановке самого производственного процесса, но не входят в состав продукции, выполненных работ или оказанных услуг. Различают такие материальные ценности (запасные части), которые непосредственно включаются в изделия, не подвергаясь никакой обработке. В связи с тем, что номенклатура учитываемых материально-производственных запасов в ряде организаций достигает нескольких тысяч наименований, их учет является достаточно сложным и трудоемким248. Эффективность использования активов хозяйствующих субъектов в большей степени зависит от эффективности использования МПЗ. Концепцией развития бухгалтерского учета в России предусмотрен переход к международным стандартам бухгалтерского учета. Положение по бухгалтерскому учету, принятое в России, имеет ряд отличий от МСФО 2 «Запасы». Основные различия между ПБУ и МСФО приведены в приложении 2. В России учет производственных запасов регулируют нормативные документы: — ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н)249; — Методические указания по бухгалтерскому учету материально производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н (далее – Методические указания)250. Вопросы учета и оценки сырья, материалов, готовой продукции, товаров и незавершенного производства рассматриваются в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Этот документ утвержден приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н251