

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПОРЯДКА РАЗРАБОТКИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И РОССИЙСКИХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

КИРИЧЕНКО ЕЛЕНА АЛЕКСАНДРОВНА

ФГБОУ ВПО «Тамбовский государственный технический университет»,
г. Тамбов, Российская Федерация, e-mail: kiriya.elena@gmail.com

ХОАНГ ДЫК ХАНЬ

ФГБОУ ВПО «Тамбовский государственный технический университет»,
г. Тамбов, Российская Федерация, e-mail: kiriya.elena@gmail.com

В статье проанализирован порядок разработки стандартов, регулирующих процесс формирования показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Для составления качественной, надежной и достоверной финансовой отчетности требуются не менее качественные стандарты. На качество стандартов влияют различные факторы. Определяющим среди этих факторов является порядок разработки стандартов учета и отчетности. В статье сопоставлены процедуры создания МСФО и РСБУ, установлено, что ряд процедур, предусмотренных регулируемыми документами, совпадает. Отмечено, что попытки разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета оказались бесплодными. Проанализированы причины пассивности субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и профессионального сообщества в отношении деятельности по разработке проектов федеральных стандартов. В частности, при составлении консолидированной финансовой отчетности компании должны применять МСФО, поэтому они не проявляют интереса к российским стандартам учета. Те же компании, которые составляют только индивидуальную финансовую отчетность, обычно относятся к категории средних и малых хозяйствующих субъектов, и их больше беспокоят проблемы налогообложения. В такой ситуации желательно, чтобы орган государственного регулирования бухгалтерского учета внес ясность по данному вопросу: будут ли все-таки создаваться российские федеральные стандарты бухгалтерского учета или нас ждет переход на МСФО, подобно тому, как в аудиторской деятельности – переход на МСА.

Ключевые слова: стандарт, качество, бухгалтерская (финансовая) отчетность, Комитет по МСФО, субъекты негосударственного регулирования

В настоящее время многие области человеческой деятельности регулируются стандартами. Стандарт – это документ, необходимость выполнения требований которого закреплена в законе или ином нормативном акте.

Стандартизация – это деятельность, направленная на достижение оптимальной степени упорядочения в определенной области посредством установления положений для всеобщего и многократного использования в отношении реально существующих или потенциальных задач [1].

Основная цель стандартизации – обеспечение приемлемого качества продукции, процессов, результатов работ или услуг.

Стандарты различаются в зависимости от сферы применения и регулируемого вида деятельности. Технические стандарты могут быть весьма детальными, например, ГОСТ Р 52969-

2008 [2] устанавливает содержание молочного жира в сливочном масле до десятой доли процента.

Другие стандарты, например, регулирующие сферу услуг, содержат более общие требования. В частности, ГОСТ Р 51304-2009 [3] среди требований эстетики услуг розничной торговли предписывает необходимость единства стиля и гармоничность дизайна при оформлении витрин, но, разумеется, не содержит каких-то детальных предписаний на этот счет.

Чем больше степень оценочных и субъективных суждений, которые связаны с определенным видом деятельности, тем меньше детальных предписаний будет содержать стандарт.

С другой стороны, если требования стандарта будут чрезмерно обтекаемыми, мы не сможем точно установить, соблюдаются ли они.

Качественный стандарт – это такой документ, в результате соблюдения требований которого достигается его цель, то есть выпускается качественная и безопасная продукция, эффективно выполняется работа или оказывается услуга. Так как стандарты – продукт человеческого творчества, сложно ожидать, что все они изначально будут совершенными.

Должное качество стандартов в определенной мере обеспечивается процессом их разработки, который может включать следующие этапы:

- предварительный этап, на котором обсуждается тема работы (проблема);
- этап подачи предложения, когда поступает конкретный запрос на разработку нового стандарта или изменение уже существующего стандарта;
- подготовительный этап, на котором разрабатывается предварительный, рабочий проект стандарта;
- этап обсуждения рабочего проекта стандарта;
- этап рассмотрения и внесения необходимых поправок;
- утверждение и публикация стандарта [4].

В разработке стандартов заинтересованы различные группы участников, среди которых можно выделить:

- исполнителей, т. е. субъектов, которые будут осуществлять деятельность, руководствуясь определенным стандартом;
- потребителей (пользователей), т. е. лиц, которые выступают в роли покупателей результата деятельности либо пользуются этим результатом на безвозмездной основе;
- регулирующий орган, который должен следить за соблюдением требований стандарта, и в случае нарушений со стороны исполнителя – принимать ответные действия.

Интересы исполнителей, потребителей (пользователей) и регулирующих органов часто не совпадают. Потребители могут предъявлять завышенные требования, а исполнители – заниженные. Регулирующий орган может сделать акцент на тех требованиях, соблюдение которых легче всего проконтролировать, а не на тех, которые определяют основные качественные характеристики результата деятельности.

Поэтому необходимо обеспечить участие всех заинтересованных сторон в процессе разработки и обсуждения стандарта.

Информация, представленная в бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта требуется инвесторам, кредиторам, государствен-

ным органам и другим участникам экономических отношений. Все они должны иметь равную возможность понять и оценить информацию о финансовом положении и результатах деятельности хозяйствующего субъекта, которая представлена в его отчетности.

Такая возможность возникает в том случае, если при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующие субъекты будут руководствоваться одинаковыми принципами и применять одинаковые подходы.

Эти принципы и подходы содержатся в стандартах финансовой отчетности. Разумеется, наличие качественных стандартов финансовой отчетности является необходимым, но не единственным условием подготовки и представления качественной бухгалтерской отчетности.

Как известно, в соответствии с федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ [5], консолидированная финансовая отчетности в Российской Федерации составляется в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Таким образом, на государственном уровне признается преимущество применения МСФО по сравнению с российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ). Следовательно, качество МСФО выше, чем качество РСБУ.

Качество стандартов финансовой (бухгалтерской) отчетности закладывается на стадии их разработки и принятия, поэтому далее мы сравним порядков разработки МСФО и РСБУ.

МСФО разрабатывает Комитет по МСФО, руководствуясь комплексной процедурой одобрения и выпуска стандартов. Эта процедура является открытой и общедоступной.

МСФО разрабатываются в процессе международных консультаций, в которые вовлекаются все заинтересованные лица и организации.

На рисунке 1 показаны основные этапы разработки стандарта.

Процесс разработки включает шесть шагов:

1. Включение проблемы в повестку (рабочий план).
2. Планирование проекта.
3. Разработка и публикация Документов для обсуждения, получение комментариев.
4. Разработка и публикация проекта стандарта, получение комментариев от всех заинтересованных участников.
5. Разработка и публикация окончательного варианта стандарта.
6. Процедуры после ввода стандарта в действие [6].

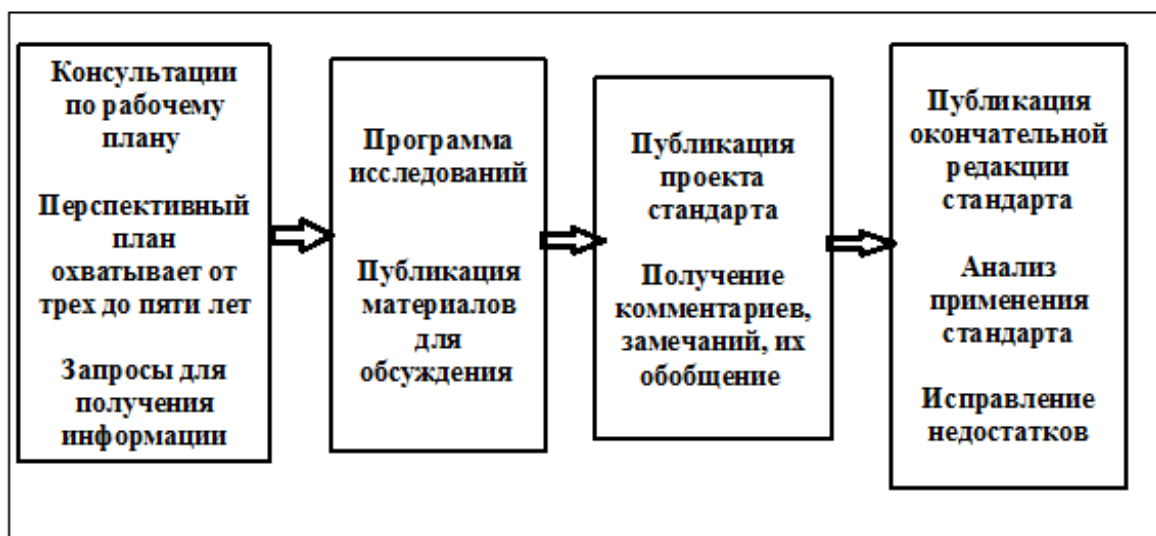


Рис. 1. Основные этапы разработки МСФО

Посредством разработки высококачественных стандартов бухгалтерского учета, Комитет по МСФО стремится ответить на запросы всех пользователей финансовой отчетности относительно высокого качества информации.

Совет оценивает пользу от включения потенциальных тем в повестку дня (рабочий план), учитывая, в первую очередь, запросы инвесторов.

Совет рассматривает:

- значимость информации для пользователей и надежность информации, которая может быть обеспечена;
- существуют ли какие-либо доступные руководства по данному вопросу и возможность значительного сближения этих руководств с принципами МСФО;
- качество разрабатываемого стандарта;
- ресурсные ограничения.

Сотрудники Комитета по МСФО заняты выявлением, обзором и изучением проблем, которые потенциально могут привлечь внимание Комитета. Это помогает в разработке плана работы на перспективу.

Новые проблемы могут быть связаны с изменением Концептуальных основ. Кроме того, на повестку дня влияют другие органы, устанавливающие стандарты в своей сфере, и иные заинтересованные стороны.

Комитет по МСФО получает запросы от профессионального сообщества на интерпретацию, обзор или исправление существующих публикаций. Сотрудники рассматривают такие запросы, обобщают важнейшие или наиболее часто встре-

чающиеся вопросы, и время от времени представляют их Комитету в качестве кандидатов на включение в будущую повестку дня.

Во время открытых заседаний Комитета происходит обсуждение потенциальных проектов и принимается решение о включении их в рабочий план, устанавливаются приоритеты. Комитет по МСФО также рассматривает факторы, которые могут повлиять на его инициативы по сближению с другими органами, разрабатывающими стандарты бухгалтерского учета.

Решения принимаются простым большинством голосов.

После включения проблемы в рабочий план Комитет принимает решение разрабатывать проект обособленно или объединить его с другим проектом.

После рассмотрения природы проблемы и уровня заинтересованности профессионального сообщества Комитет по МСФО может создать Консультативную группу. Проект возглавляют два наиболее опытных сотрудника из числа технического персонала:

- технический руководитель;
- руководитель исследований.

Менеджер проекта составляет план проекта под наблюдением этих руководителей. Группа может также включать представителей других органов, устанавливающих стандарты бухгалтерского учета, если Комитет сочтет это приемлемым.

Хотя публикация Документов для обсуждения не является обязательной, обычно Комитет

делает это, чтобы обозначить самые важные проблемы и как можно раньше запросить комментарии у профессионального сообщества. Если же Комитет решит пропустить этот шаг, он должен обосновать такое решение.

Как правило, Документы для обсуждения включают:

- сжатый обзор проблемы;
- возможные подходы к решению обозначенной проблемы;
- предварительные предложения авторов или Комитета по МСФО;
- приглашение к комментариям.

Документы для обсуждения могут быть получены:

- как результат исследований, которые провел другой орган, устанавливающий стандарты бухгалтерского учета;
- как первый этап выполнения проекта в соответствии с рабочим планом.

Если Документы для обсуждения включают предварительные выводы других авторов, Комитет по МСФО проводит обзор этих Документов для получения уверенности в том, что анализ проведен на приемлемой основе, и можно переходить к публичному обсуждению.

Публикация Проекта стандарта является обязательной. Вне зависимости от того, были ли опубликованы Документы для обсуждения, публикация Проекта – основной способ донести его до общественности, чтобы получить комментарии и замечания.

В отличие от Документов для обсуждения, Проект стандарта разрабатывается с учетом структуры будущего стандарта.

Разработка Проекта начинается с рассмотрения Комитетом по МСФО:

- выводов на основе исследований сотрудников и рекомендаций;
- комментариев, полученных по любым Документам для обсуждения;
- предложений, полученных от Консультативного Совета, Консультативной группы и органов, устанавливающих стандарты бухгалтерского учета, а также от образовательных учреждений.

После заседания, Комитет по МСФО дает сотрудникам задание на составление текста Проекта. Когда Проект стандарта будет завершен, Комитет проводит голосование, чтобы определить, можно ли его опубликовать для дальнейшего обсуждения.

Обычно обсуждение длится 120 дней. Этот срок может быть сокращен, но не более чем до 30 дней. Ежегодные поправки обычно доступны

для обсуждения минимум в течение периода в 90 дней.

Разработка Стандарта проходит на заседаниях Комитета, когда Комитет рассматривает комментарии, полученные по поводу опубликованного Проекта стандарта. Комитет может принять решение опубликовать вторую версию Проекта стандарта, в которой будут учтены ранее сделанные замечания. Повторное обсуждение Проекта предлагается в тех случаях, когда произошли какие-либо фундаментальные изменения.

При рассмотрении необходимости повторного обсуждения Комитет:

- выявляет значительные проблемы, которые не были рассмотрены при первом обсуждении;
- оценивает доказательства того, что они будут рассмотрены;
- оценивает, имеется ли достаточное понимание проблем и выявляет взгляды профессионального сообщества;
- рассматривает, получили ли различные точки зрения должное отражение в Проекте Стандарта.

Если Комитет по МСФО приходит к выводу, что достигнуто единство мнений по определенной проблеме, то он дает задание персоналу перейти к составлению текста Стандарта.

До голосования текст нового Стандарта проходит процедуру внешнего обзора, обычно в Комитете по разъяснениям МФО.

Непосредственно перед голосованием финальная версия Стандарта размещается на ресурсе eIFRS.

После завершения всех процедур и положительного результата голосования членов Комитета по МСФО, Стандарт будет опубликован.

После публикации Стандарта персонал и члены Комитета проводят регулярные встречи с заинтересованными сторонами, чтобы получить понимание непредвиденных проблем, связанных с его практическим применением.

Кроме того, осуществляется деятельность в сфере обучения, для получения уверенности в надлежащем применении Стандарта.

Через определенный промежуток времени Комитет по МСФО:

- проводит обзор практики применения Стандарта;
- изучает изменения нормативных требований и окружающей среды финансовой отчетности;
- рассматривает отзывы Консультационного Совета, Комитета по разъяснениям МФО, других органов, устанавливающих стандарты и профессионального сообщества относительно качества Стандарта.

В результате такого рассмотрения в рабочий план могут быть добавлены новые темы.

В статье 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ [7] указано, что основой разработки федеральных и отраслевых стандартов учета являются международные стандарты. А в ст. 21 этого же закона перечислены вопросы, которые регулируются федеральными стандартами учета.

Министерство Финансов в соответствии с законом утверждает:

– программу разработки федеральных стандартов. Эта программа составляется на основе предложений, как органов государственного ре-

гулирования бухгалтерского учета, так и субъектов негосударственного регулирования. Программа должна уточняться каждый год [8];

– требования к оформлению проектов этих стандартов;

– окончательную редакцию федерального стандарта, после того, как проект стандарта пройдет экспертизу.

Экспертизу проектов стандартов должен проводить созданный специально для этих целей Совет по стандартам бухгалтерского учета.

На рисунке 2 показаны основные этапы разработки федерального стандарта.

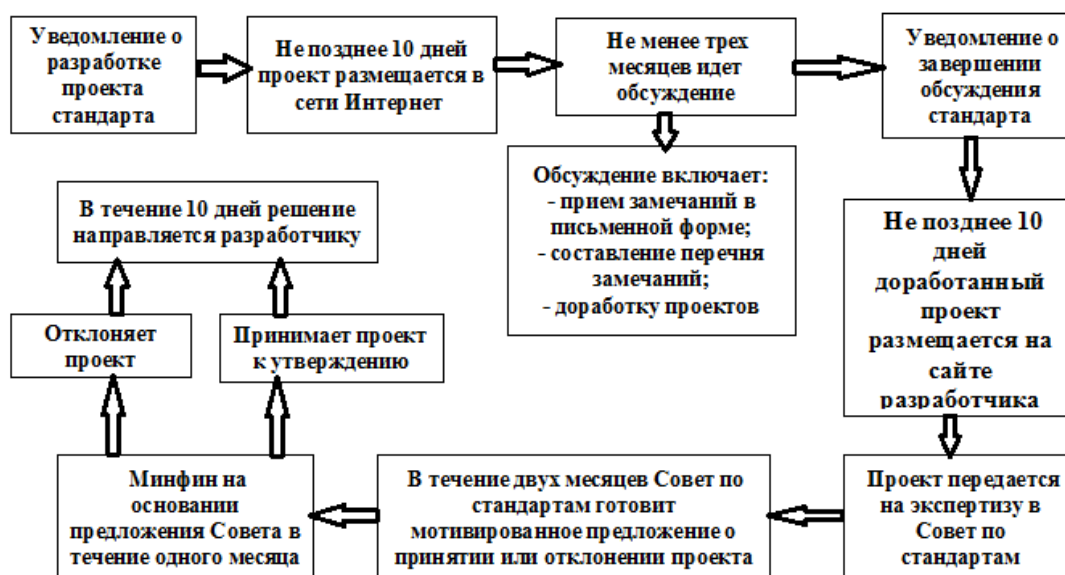


Рис. 2. Основные этапы разработки федерального стандарта

Любой субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета может стать разработчиком проекта федерального стандарта. Такими субъектами негосударственного регулирования могут быть саморегулируемые организации предпринимателей, аудиторов, других некоммерческих организаций.

На первый взгляд процесс разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета выглядит обоснованным и эффективным, потенциально он позволяет выявить точки зрения профессионального сообщества, хотя решающая роль – утверждать или не утверждать стандарт, отведена органу государственного регулирования.

Проблема заключается в том, что эта модель разработки и утверждения федеральных стандартов не работает.

И через четыре года после принятия закона о бухгалтерском учете у нас нет ни одного действующего федерального стандарта.

На официальном сайте Минфина РФ в 2011 г. размещен один проект федерального стандарта и в 2012 г. еще три проекта [9]. Информация об обсуждении этих проектов на сайте отсутствует. Если руководствоваться нормами закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, эти проекты уже давно должны быть приняты или отклонены. Также отсутствует информация о деятельности Совета по

стандартам бухгалтерского учета, хотя в соответствии с законом [6], такой отчет должен публиковаться ежегодно.

Причин такой пробуксовки процесса разработки и принятия федеральных стандартов может быть несколько.

Первая очевидная причина – у нас отсутствует признанный авторитетный лидер среди субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета, нет образования, которое бы в Российской Федерации играло такую же роль, как Комитет по МСФО в отношении международных стандартов отчетности. Так как в законе сделана отсылка к неопределенной совокупности таких субъектов, на практике реализуется поговорка о семи няньках.

И. Н. Ложников в комментариях к закону «О бухгалтерском учете» высказал мысль, что «...на сегодняшний день наиболее компетентным и подготовленным к законотворческой работе является НП «ИПБ России», включая его территориальные институты» [10]. Однако на сайте ИПБ нет информации о разработке каких-либо проектов федеральных стандартов [10].

И. Н. Ложников указывает на возможную причину пассивности потенциального разработчика [10]. Дело в том, что в законе 402-ФЗ не предусмотрено финансирование работ по разработке проектов федеральных стандартов, а такие работы требуют значительных затрат труда высококвалифицированных специалистов и адекватного вознаграждения.

В октябре 2015 г. на сайте «Национального негосударственного регулятора бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» появилось сообщение [11] о начале процедуры обсуждения первых двух проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Однако по состоянию на конец ноября 2015 г. на сайте не появилось ни одного комментария или замечания по поводу этих проектов.

Отсутствие заинтересованности в обсуждении предложенных проектов можно объяснить тем, что нет твердой уверенности в том, что Минфин по-прежнему будет нацелен на разработку федеральных стандартов бухгалтерского учета.

В 2014 г. Федеральным законом от 01.12.2014 № 403-ФЗ [12] были внесены изменения в закон «Об аудиторской деятельности», в соответствии с которыми, начиная с 2016 г., аудиторская деятельность на территории Российской Федерации будет осуществляться на основе Международных стандартов аудита.

Можно ожидать, что подобным образом МСФО будут приняты в качестве основы состав-

ления как консолидированной, так и индивидуальной отчетности всех крупных компаний.

Литература

1. ISO/IEC GUID2:2004 «Стандартизация и смежные виды деятельности. Общий словарь». URL: http://www.iso.org/iso/iso_iec_guide_2_2004.pdf
2. ГОСТ Р 52969-2008. Масло сливочное. Технические условия. URL: <http://standartgost.ru>
3. ГОСТ Р 51304-99. Услуги розничной торговли. Общие требования. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online>
4. Федеральное агентство по техническому регулированию и метрологии. Этапы разработки стандартов / URL: <http://iec.gost.ru/wps/portal/content>
5. О консолидированной финансовой отчетности: федер. закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Standard-setting process. How we develop IFRS / URL: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards>
7. О бухгалтерском учете: федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Об утверждении правил подготовки и уточнения программы разработки федеральных Стандартов бухгалтерского учета, за исключением программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора: приказ Минфина от 11.03.2013 г. № 26н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL: <http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/projects/>
10. Ложников, И. Н. Комментарий к Закону «О бухгалтерском учете» / URL: http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik_2012_4_lozhnikov
11. Началось публичное обсуждение первых двух проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета «Запасы» и «Основные средства». URL: <http://bmcenter.ru/News/obsugde>
12. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: федер. закон от 01.12.2014 № 403-ФЗ. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW>

References

1. ISO/IEC GUID2:2004 «Standartizatsiya i smezhnye vidy deyatel'nosti. Obshchij slovar'» [«Standardization and adjacent kinds of activity. General dictionary»]. URL: http://www.iso.org/iso/iso_iec_guide_2_2004.pdf
2. GOST R 52969-2008. Maslo slivochnoye. Tekhnicheskiye usloviya [RNS R 52969-2008. Butter. Specifications] / URL: <http://standartgost.ru>
3. GOST R 51304-99. Uslugi roznichnoj trgovli. Obshchiye trebovaniya [RNS R 51304-99. Services of retail trade. General requirements] / URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online>.
4. Federal'noye agentstvo po tekhnicheskomu regulirovaniyu i metrologii. Etapy razrabotki standartov [Federal

Agency for Technical Regulation and Metrology. Development stages of standards]. URL: <http://iec.gost.ru/wps/portal/content>

5. O konsolidirovannoj finansovoj otchetnosti: feder. zakon ot 27.07.2010 № 208-FZ [About the consolidated financial statements: federal law from 27.07.2010 № 208-FL]. Dostup iz sprav.-pravovoj sistemy «Konsul'tantPlus»

6. Standard-setting process. How we develop IFRS / URL: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards>

7. O bukhgalterskom uchete: feder. zakon ot 06.12.2011 g. № 402-FZ [About accounting: federal law from 06.12.2011 № 402-FL]. Dostup iz sprav.-pravovoj sistemy «Konsul'tantPlus»

8. Ob utverzhdenii pravil podgotovki i utochneniya programmy razrabotki federal'nykh Standartov bukhgalterskogo ucheta, za isklyucheniyem programmy razrabotki federal'nykh standartov bukhgalterskogo ucheta dlya organizatsij gosudarstvennogo sektora: prikaz Minfina ot 11.03.2013 g. № 26n [About the approval of rules of preparation and specification of the program of development of federal Standards of accounting, except for the program of development of federal standards of accounting for the organizations of public sector: order of the Ministry of

Finance from 11.03.2013 № 26n]. Dostup iz sprav.-pravovoj sistemy «Konsul'tantPlus»

9. Ofitsial'nyj sajt Ministerstva finansov RF [Official site of the Ministry of Finance of the Russian Federation] / URL: <http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/projects/>

10. Lozhnikov I. N. Kommentarij k Zakonu «O bukhgalterskom uchete» [The comment to the Law «About Accounting»] / URL: http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik_2012_4_lozhnikov

11. Nachalos' publichnoye obsuzhdeniye pervykh dvukh proyektov federal'nykh standartov bukhgalterskogo ucheta «Zapasy» i «Osnovnye sredstva» [Public discussion of the first two drafts of federal standards of accounting «Stocks» and «Fixed assets» began] / URL: <http://bmcenter.ru/News/obsugde>

12. O vnesenii izmenenijv otdel'nye zakonodatel'nye akty Rossijskoj Federatsii: feder. zakon ot 01.12.2014 № 403-FZ [About modification of separate acts of the Russian Federation: federal law from 01.12.2014 № 403-FL] / URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW>

* * *

COMPARATIVE ANALYSIS OF THE ORDER OF DEVELOPMENT OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND RUSSIAN ACCOUNTING STANDARDS

KIRICHENKO ELENA ALEKSANDROVNA

Tambov State Technical University,
Tambov, the Russian Federation, e-mail: kiriya.elena@gmail.com

HOANG DUC HANH

Tambov State Technical University,
Tambov, the Russian Federation, e-mail: kiriya.elena@gmail.com

In article authors analyzed the order of development of the standards regulating process of formation of indicators of financial (accounting) statements. For drawing up qualitative, reliable and authentic financial statements not less qualitative standards are necessary. Various factors influence quality of standards. The order of development of standards of the account and reporting is defining among these factors. In article authors established that a number of the procedures provided by the regulating documents coincides, noted that attempts of development of federal standards of accounting provided were fruitless and analyzed the reasons of passivity of subjects of non-state regulation of accounting and professional community concerning activities for development of drafts of federal standards. In particular, during drawing up the consolidated financial statements of the company have to apply IFRS therefore they don't show interest in the Russian standards of the account. The same companies which make only individual financial statements usually treat category of averages and small economic entities, and taxation problems disturb them more. In such situation it is desirable that the body of state regulation of accounting cleared up on the matter: whether the Russian federal standards of accounting will be created after all or we are waiting for transition to IFRS, just as in auditor activity – transition to ISA.

Key words: standard, quality, accounting (financial) reports, Committee on IFRS, subjects of non-state regulation