УДК 657.01

Полемика и анализ критики МСФО И.Р. Сухаревым и О.А. Сухаревой

ГОЛОВАНОВ РУСЛАН СЕРГЕЕВИЧ,

ACCA, директор Департамента МСФО, ООО «РосКорп», Москва, Россия

ruslan.golovanov@gmail.com

Аннотация

Настоящая статья посвящена полемике вокруг критики Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Цель статьи – поддержать общественную дискуссию вокруг проблемы поиска места МСФО в системе российского финансового учета. Логически статья разделена на три части. В первой части автор поднимает проблему важности применения МСФО в России. Вторая часть посвящена важности общественного обсуждения вопроса применения и понимания МСФО в России. Автор предлагает очень краткий ликбез по МСФО: ключевые понятия, как ими пользоваться. Третья часть посвящена непосредственно полемике вокруг недостатков МСФО. Здесь центральной мыслью проходит обсуждение трех статей И.Р. Сухарева и О.А. Сухаревой, собранных в серию «Недостатки МСФО». Автор не соглашается с такой формулировкой, его аргументы – это единство основ и принципов, которые позволяют отчетности стать сопоставимой по всему миру. Он обращает внимание на негативный предыдущий опыт и отсутствие современного стратегического видения, которые не позволяют российскому профессиональному сообществу создавать современные стандарты самостоятельно.

Ключевые слова: МСФО; недостатки МСФО; IAS2; запасы; обсуждение МСФО.

Polemics and Analysis of Criticism of IFRS by I.R. Sukharev and O.A. Sukhareva

RUSLAN S. GOLOVANOV,

ACCA, Head of IFRS Department, PLC "RosCorp", Moscow, Russia

ruslan.golovanov@gmail.com

Abstract

The present article is to controvert the criticism in relation to International Financial Reporting Standards (IFRS). The purpose of the article is to contribute to the public discussion about the place of IFRS in the Russian financial accounting system. The article is divided into three parts: in the first part the author raises an issue of IFRS implementation in Russia. The second part is devoted to the importance of public debate of IFRS application and understanding in Russia. The author offers a very brief introduction to IFRS: key definitions and how to apply them. And the third part focuses directly on the IFRS weaknesses controversy. The emphasis here is made on the discussion of series of three articles by I.R. Sukharev and O.A. Sukhareva combined under the title "IFRS drawbacks". The author does not agree with such a wording; he supports the uniformity of fundamentals and principles which result in comparability of financial statements worldwide. The article draws the attention to the previous negative experience and lack of modern strategic view that prevented the Russian professional accountancy community from creating up-to-date standards on their own.

Keywords: IFRS; IFRS drawbacks; IAS2; inventory; discussion of IFRS.

Некоторое время назад автор данной работы познакомился с тремя статьями, составляющими серию под названием «Недостатки МСФО», посвященную МСФО (IAS) 2 «Запасы» [1]. Статьи подробно разбирают МСФО (IAS) 2 на целостность и законченность, в первой статье — признания, во второй статье — оценки, а в третьей — раскрытие информации о запасах компании. Авторы статей — уважаемые Игорь Робертович Сухарев, кандидат экономических наук, начальник отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России и Оксана Александровна Сухарева, директор Фонда развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета „Бухгалтерский методологический центр”». Хотя на сегодняшний день автор настоящей статьи и не такой известный специалист, осмелюсь выступить оппонентом уважаемым Игорю Робертовичу и Оксане Александровне.

Решение написать статью состоялось по трем причинам. Во-первых, это беспокойство понимания действительности тех, кто только начинает изучать МСФО или вообще начинает карьеру в финансах. Не хотелось бы, чтобы у них возникло ложное ощущение об отсутствии или несовершенстве единых международных стандартов для принятия финансовых решений: путаница в голове на старте карьеры может сместить приоритеты в сторону лжезнаний. Нам знакома проблема несистематизированных знаний на старте карьеры, возможно, это простимулировало продолжать образование. Итак, ключевое преимущество международных стандартов для подготовки финансовой отчетности (МСФО или IFRS по-английски) заключается в сопоставимости (т.е. снижении рисков и неопределенности, связанных со стандартами и оценками при составлении), которая позволяет расширить доступ к источникам капитала в глобальном мире и, таким образом, снизить стоимость финансирования для компании. До недавнего времени существовало два видения единых стандартов: основанного на четких правилах и бухгалтерской практике применения

(US GAAP) и основанного на принципах и существенных допущениях МСФО (IFRS). В 2008 г. мировое сообщество приняло решение развивать единые стандарты финансовой отчетности на базе МСФО (IFRS). Безусловно, то преимущество, которое дает использование принципов для описания множества операций, в том числе новых, появляющихся в эпоху диджитализации или эволюции текущих финансовых инструментов, одновременно несет в себе и сложность в подборе таких основ, не просто угодить потребностям всех пользователей. Поэтому Совет по МСФО (International Accounting Standards Board, IASB) старается развивать стандарты таким образом, чтобы они отвечали интересам как можно более широкого круга пользователей. Нет сомнений, что такое видение усложняет учет, ведь применение четких правил проще, чем общих принципов. Но мир вокруг меняется с такой скоростью, что, пытаясь описать точные правила, мы всегда будем отставать от реальности: не успеваем за изменениями цифровых технологий, новых методов продаж, симбиоза продуктов и услуг: за последние 20 лет происходит размытие понятия момента времени оказания услуги, места оказания услуги, зачастую сложно определить саму услугу. Сегодня услуга — это подписка, комиссия, абонентская плата, которую мы оплачиваем миллионами, бонусами и различными «спасибо». Почему отставание от реальности чревато для экономики? Самый яркий пример — это констатированное несколько лет назад крупнейшими странами отставание налоговых систем от цифровой экономики. В результате локомотивы мировой экономики, такие как *Apple*, *Google* и *Microsoft*, продавали свои услуги с территории офшоров в другие страны путем экспорта. В результате крупнейшие и богатейшие компании мира не платят ни налога на прибыль, ни налога на добавленную стоимость. Итак, первая мысль — современной экономике необходимы такие стандарты, которые позволят описывать максимально правдиво текущие и возникающие новые бизнес-модели. Они сложнее для понимания, чем существовавшие до них четкие правила учета.

Вторая причина, побудившая начать дискуссию с И. Р. Сухаревым и О. А. Сухаревой,

заключается в желании привлечь внимание и стимулировать общественную дискуссию вокруг вопроса необходимости стандартов МСФО российской экономике. В этом вопросе нами разделяется и поддерживается позиция Игоря Робертовича и Оксаны Александровны. Дело в том, что на протяжении десятилетий в нашей стране отвергалось наличие точки зрения, отличающейся от официальной, в результате сегодня в нашем обществе отсутствует механизм обсуждения неоднозначных вопросов и выработки единого мнения. В том, как развивается внедрение МСФО в России, по нашему мнению, имеется большая проблема. В XX в. такого рода вопросы решались привлеченными для этих целей группами экспертов. Этот механизм не подходит для выработки решения в XXI в. Приведем пример. В 2002 г. в нашей стране стартовала пенсионная реформа. Группа экспертов, лоббируя свою позицию и противодействуя оппонентам всеми имеющимися средствами, реализовывала в жизнь свое видение пенсионной системы. Собственно, оппоненты также лоббировали свои идеи и включали административный ресурс, противодействуя реформе. Прошло 15 лет, и с большим сожалением мы констатируем, что очередное поколение наших сограждан обречено на получение минимального пособия на уровне прожиточного минимума в качестве пенсии. Не так ярко, не так остро и с большим успехом, но очень далеко от желаемого идет внедрение МСФО, но результат аналогичен пенсионной реформе. Проигравшим оказывается российская экономика, агенты которой будут вынуждены делать несколько вариантов отчетности, объяснять инвесторам и банкам расхождения между ними, а самое главное — тратить на это существенные ресурсы. Сегодня, с одной стороны, руководство Центрального банка Российской Федерации (ЦБ РФ) перехватило инициативу у Минфина России (к стыду последнего) и стремится занять лидирующие позиции во внедрении МСФО, повышая, таким образом, прозрачность и подотчетность, снижая риск маскировки неликвидных активов и убытков: это помогает правдиво презентовать уровень подверженности компаний рискам с учетом перспектив их деятельности. С другой стороны, мы слышим

слова о том, что МСФО слишком сложно, избыточно, непонятно, отсутствуют четкие указания, и потому оно не нужно нам, также подкрепляя свою позицию статусом эксперта. К сожалению, профессиональное сообщество не так активно участвует в решении этого вопроса, но ответ на него государство хочет слышать именно от профессионального сообщества. ЦБ РФ не будет распространять МСФО для обязательного использования во всей экономике, его интересы ограничены подконтрольными ему организациями: банками, страховыми компаниями и негосударственными пенсионными фондами. Поэтому наша вторая мысль — давайте обсуждать эту проблему вместе и вырабатывать единственно верный подход. Давайте задавать друг другу правильные вопросы. Зачем вообще необходимы российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ)? Раньше данные бухгалтерского учета брались за базу расчета налога на имущество, но сейчас базой для начисления налога на имущество постепенно стала кадастровая стоимость объектов недвижимости, и такой необходимости больше нет. Почему мы не можем, как в Казахстане, принять МСФО за основу учета? Чего мы боимся? Кто-то скажет, что не хватает квалифицированных кадров. На это можно ответить, что в Советском Союзе бухгалтеров готовили техникумы, средне-специального образования им хватало. Сейчас профессия бухгалтера стала модной, и их выпускают вузы, откуда такая проблема? Значит, нужно повысить требования к получаемой квалификации. Нам бы очень хотелось, чтобы эти вопросы задела каждого участника профессионального сообщества, сегодня информационные технологии позволяют высказаться каждому из нас. С удовольствием поддержу дискуссию на любой площадке, как на профессиональной конференции, так и в Facebook.

Читатель справедливо ожидал услышать опровержение или полемику вокруг критики МСФО. Третья мысль прозвучит как продолжение первой — не хотелось бы, чтобы вопросы, которые были поставлены И. Р. Сухаревым и О. А. Сухаревой по МСФО (IAS) 2, остались без ответа у уважаемых читателей после прочтения настоящей статьи. Главное наше оружие — это знание, системное и законченное. Итак, что

МСФО (IAS) 16, п. 8:

«Такие статьи, как запасные части, резервное оборудование и вспомогательное оборудование, признаются в отчетности в соответствии с настоящим МСФО, если они отвечают определению основных средств. В противном случае такие статьи классифицируются как запасы».

такое МСФО в трех словах? МСФО — это критерии *признания, оценки и классификации* элементов финансовой отчетности. Существуют пять элементов финансовой отчетности: это активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы. То есть стандарты предписывают, в какой момент времени и в какой сумме признавать и как классифицировать факты хозяйственной деятельности в перечисленные выше элементы. Необходимо обратить внимание читателя к документу под названием «Концептуальные основы финансовой отчетности», поскольку в нем даны определения этим элементам. Именно в Концептуальных основах происходят изменения, которые определяют вектор развития стандартов в обозримом будущем. Кстати, в 2017 г. планируется выпуск изменений к Концептуальным основам, не пропустите.

Итак, попробуем устранить недостатки МСФО с помощью этих базовых понятий. Вы можете самостоятельно сделать это, пройдясь по всем трем статьям полностью. Здесь лишь ограничимся несколькими. В первой статье [2], посвященной определению запасов, уважаемые авторы высказывают мнение о том, что отсутствует всеобъемлющее определение запасов; кроме того, в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» также перечислено то, что можно считать запасами. По нашему мнению, ничего противоречивого в стандарте нет. Вот две вставки из стандартов, которые вызвали противоречие. На наш взгляд, запасы, отраженные

в п. 8 МСФО (IAS) 16, перечислены в подп. «с» п. 6 МСФО (IAS) 2: если запасы отвечают определению основных средств, т.е. предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров или предоставления услуг, а также срок использования превышает 1 год, то они признаются как основные средства, т.е. МСФО (IAS) 16 уточняет лишь положение МСФО (IAS) 2. Это не противоречие, а как раз та грань, где заканчиваются «Запасы» и начинаются «Основные средства». Далее в статье [2] встает вопрос: как классифицировать приобретенное оборудование для выставки, которая состоится в январе следующего года, на конец текущего года, в декабре? А какие варианты? Очевидно, речь идет о расходах на маркетинг или, как пишут авторы статьи, коммерческих расходах. Мы должны лишь проверить, соответствуют ли они определению актива? Ожидается ли поступление будущих экономических выгод в организацию? Если «да», то это актив, если «нет», то расход на маркетинг. Если классифицировали приобретенное оборудование как актив, то это prepaid расходы, можно сослаться в учетной политике все на тот же подп. «с» п. 6 МСФО (IAS) 2, по которому мы можем туда относить различные материалы, которые собираемся потребить для оказания услуги. В данном случае мы сами планируем получить услугу коммерческого характера

МСФО (IAS) 2, п. 6:

«Запасы — это активы:

- (а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;**
- (б) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или**
- (с) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг».**

в виде участия в выставке. Здесь нет никакого разночтения.

Вторая статья [3] посвящена оценке запасов, но ключевые вопросы возникают в части классификации операций. По мнению ее авторов, накладные расходы должны всегда включаться (распределяться) в стоимость запасов. Тут нужно акцентировать позицию МСФО (IAS) 2: накладные и прочие административные расходы, если они не улучшают качественные характеристики запасов, не могут увеличивать стоимость запасов, так как не соответствуют определению активов. Накладные расходы должны списываться в периоде возникновения. То, что не создает добавленную стоимость для потребителя, должно сразу списываться в расходы.

Далее авторы углубляются в вопрос капитализации процентов в стоимости активов. Стандарты МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 23 позволяют и даже обязывают это сделать, но формулировки говорят о том, что это целесообразно, если величина закапитализированных финансовых расходов в стоимости активов будет существенная. Вводится понятие квалифицированного актива, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени. При этом МСФО (IAS) 23 не признает квалифицированными активами те, что произведены за короткий период времени. По умолчанию, коротким периодом времени в МСФО считается срок до 1 года. Думается, это и есть та причина, по которой финансовые расходы достаточно редко капитализируются в составе запасов. Здесь же авторы статьи [3] поднимают еще один важный вопрос, который получил широкое распространение в МСФО в последние 5 лет: наличие финансовой составляющей в условиях приобретения запасов. Другими словами, необходимо учитывать скидки, возникающие от ранней оплаты, и премии за более позднюю оплату запасов как финансовые доходы и расходы. Капитализировать эти финансовые расходы или нет, нужно опять же исходя из того, являются ли запасы квалифицированным активом.

В третьей статье [4], посвященной раскрытию информации о запасах, ее авторы сетуют на отсутствие утвержденной таблицы

с представлением движения запасов по их видам в течение периода. Как мы знаем, МСФО формулируют нам лишь основные требования: как мы презентуем — это наш выбор, главное — чтобы было видно, сколько было списано в себестоимость, сколько обесценено. Эта информация является полезной для пользователя, она согласуется с информацией из отчета о совокупном доходе: себестоимость в операционной деятельности, обесценение ниже операционной деятельности. Так зачем ограничивать себя? В последнее десятилетие мы научились наглядно визуализировать информацию не только в табличном формате. Тут ведь еще важно не переборщить. Как мы знаем, критики финансовой отчетности указывают на то, что она временами избыточна и вследствие этого нечитаема. Поэтому необходим баланс полноты и краткости.

Надо отдать должное, авторы серии статей справедливо отмечают, что международные стандарты, заезжая в пограничные области, зачастую начинают описывать то, что находится в поле регулирования другого стандарта, и получаются не совсем удачные формулировки. Такая проблема есть, и она решается постепенно, по мере переиздания стандартов, и не носит критический характер.

Насколько видно из выборочного обсуждения недостатков МСФО, приведенных авторами в трех статьях, одним из них является отсутствие четких указаний, как поступить в том или ином случае, что именно нужно показать и как. Нам же известно, это возможность для составителя отчетности включить голову и презентовать информацию максимально полно, наглядно и кратко, по возможности соблюдая баланс между полнотой и краткостью, сроком представления и существенностью. Это ведь своего рода возможность рассказать по-своему о достижениях и положении организации, дифференцировать ее.

Наверное, справедливым был бы вопрос каждому критику: а каким бы он хотел видеть процесс разработки и адаптации российских стандартов? По нашему мнению, прежде всего рациональным. Необходимо бережно использовать деньги налогоплательщиков и не расходовать их на свои, российские, МСФО, или,

как их теперь называют, «Федеральные стандарты». Некорректно упоминать в разговоре с иностранными коллегами, что они лучше, чем МСФО. Тем более, у нас есть плачевный опыт. Мы помним такой проект стандарта, как Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Учет аренды», который был опубликован на сайте Минфина России в далеком 2012 г. Большею частью это был перевод МСФО (IAS) 17 «Аренда», но самое главное, что Минфин России так и не осмелился ввести его в действие. Теперь же пора опять создавать стандарт — впереди новый МСФО (IFRS) 16 «Аренда», который заменил МСФО (IAS) 17 и порядок учета арендных отношений. Возникают вопросы, видимо в пустоту: а что делать с заработной платой уважаемых коллег, кто писал это ПБУ «Учет аренды»? это деньги, простите, выброшенные в никуда? И это не единственный такой стандарт, живущий только в архиве. С текущим бюрократическим подходом мы никогда не сможем своевременно выпускать свои стандарты, которые «лучше» МСФО, ведь передовая мысль и г-н Ханс Хугерворст (Hans Hoogervorst), председатель

IASB, живут в завтрашнем дне, а мы стараемся догнать вчерашний день. Пожалейте наши налоги! Может быть, лучше адаптировать текущие положения к требованиям времени и устранить несоответствие с МСФО? Думается, уважаемые читатели лучше нас знают примеры хозяйственных операций, не описанных в ПБУ по причине того, что они появились недавно, в цифровую эру. Несоответствия РСБУ и МСФО так и вообще, насколько нам известно, проходят в университетах. Что нам мешает отказаться от лишней области знаний?

В качестве заключения хотелось бы обратить внимание на то, что все ключевые решения компании, такие как оценка стоимости при продаже бизнеса, слиянии и поглощении, определении размера дивидендов, стоимости акций при эмиссии или обратном выкупе, определении цены исполнения опциона и других параметров вознаграждения ключевого персонала компании, принимаются на основе данных финансовой отчетности, подготовленной по МСФО. Вот и решайте сами, какое место занимают международные стандарты и насколько они удачны.

Литература

1. International Accounting Standard (IAS) 2 “Inventory”. URL: <http://www.ifrs.org> (дата обращения: 20.04.2017).
2. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Недостатки МСФО: определение запасов // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6. С. 11–16.
3. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Недостатки МСФО: оценка запасов // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 1. С. 23–30.
4. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Недостатки МСФО: раскрытие информации о запасах в отчетности // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 2. С. 6–15.

References

1. International Accounting Standard (IAS) 2 “Inventory” URL: <http://www.ifrs.org> (accessed: 20.04.2017).
2. Sukharev I. R., Sukhareva O. A. Nedostatki MSFO: opredelenie zapasov [Drawbacks of IFRS: Defining inventories]. *Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 6, pp. 11–16 (in Russian).
3. Sukharev I. R., Sukhareva O. A. Nedostatki MSFO: opredelenie zapasov [Drawbacks of IFRS: Inventory Valuation]. *Uchet. Analiz. Auditing — Accounting. Analysis. Audit*, 2016, no. 1, pp. 23–30 (in Russian).
4. Sukharev I. R., Sukhareva O. A. Nedostatki MSFO: Nedostatki MSFO: raskrytie informatsii o zapasakh v otchetnosti [Drawbacks of IFRS: Disclosing information about inventories in reporting]. *Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing*, 2016, no. 2, pp. 6–15 (in Russian).