

## **МЕЖДУНАРОДНАЯ СТАНДАРТИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПРИМЕНЕНИЕ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ В РОССИИ**

*Сафонова И.В., к.э.н., доцент кафедры  
«Бухгалтерский учет в коммерческих организациях»  
ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской  
Федерации»  
e-mail: 20302000@mail.ru  
Россия, Москва*

Стратегия развития бухгалтерского учета в мире связана, в первую очередь, с переходом учетных систем разных стран на МСФО. МСФО являются общепризнанным международным экономическим языком бизнес – сообщества. Появление системы международных стандартов связано, прежде всего, с происходящими процессами глобализации и интернационализации мировой экономики в целом, созданием транснациональных корпораций, повлекшими за собой необходимость сопоставления данных финансовой отчетности компаний разных стран.

МСФО сегодня используются:

- как основа для национальных требований к финансовой отчетности во многих странах;
- как международный норматив для тех стран, которые разрабатывают свои собственные требования (включая основные развитые страны и возрастающее число новых рынков, таких, как Китай и многие другие страны Азии, Центральной Европы и СНГ);
- фондовыми биржами и регулирующими органами, разрешающими иностранным и национальным компаниям представлять финансовые отчеты в соответствии с МСФО;
- наднациональными органами, такими, как Европейская комиссия, которая объявила о том, что в значительной степени опирается на МСФО при подготовке документов, отражающих потребности рынков капитала.

На протяжении последних двадцати лет в России успешно реализуются ряд последовательно разработанных Минфином Программ реформирования национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО и рыночной экономики. За это время создана солидная законодательная база, формирующая правовую основу современной учетной системы. На сегодняшний день разработано 24 Положения по бухгалтерскому учету (далее ПБУ), базирующиеся на принципах МСФО. В 2010 г. вступил в силу Федеральный закон Российской Федерации «О консолидированной финансовой отчетности», согласно нормам которого консолидированная финансовая отчетность должна представляться только в соответствии с МСФО. В 2011 г. в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» МСФО официально переведены и одобрены для применения на территории нашей страны. С 1 января 2013г. вступил в силу новый Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

Однако, несмотря на длительный период реформирования национальной системы бухгалтерского учета, пока не все удалось реализовать. Не завершен процесс по созданию еще целого ряда ПБУ, например, «Аренда», «Вознаграждения работникам», «Учет и отчетность по пенсионным планам», «Прибыль на акцию», «Сельское хозяйство», «Договоры страхования», «Оценка по справедливой стоимости» и др.

В ПБУ, в которых, на первый взгляд, заимствованы принципы МСФО, можно найти существенные несоответствия международным нормам. Например, в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), как и в МСФО 16 «Основные средства», заложены общие подходы в части признания объектов основных средств, расчета их амортизации, переоценки и отражения операций в учете. Однако в МСФО 16

«Основные средства» предусмотрено, что при выборе способа начисления амортизации организация должна отразить схему, по которой она предполагает получать экономическую выгоду от объекта; способы начисления амортизации, как и срок полезного использования объекта, могут быть изменены в течение срока эксплуатации основного средства. В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» данные нормы отсутствуют. Подобные отличия от своих международных аналогов можно найти и в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» и целый ряд других.

Основным документом, регулирующим вопросы организации и ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях, являются Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденные приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н, которые безнадежно «устарели». Важнейшее значение при разработке общей концепции учета в условиях глобализации для отечественных предприятий малого бизнеса имеет анализ информационных потребностей реальных пользователей, в том числе и с позиции инвестирования средств. Представители малого и среднего бизнеса могут заинтересоваться подготовкой отчетности по МСФО, например с целью реализации долгосрочных планов по выходу на IPO, привлечения финансирования, подготовки финансовой информации на языке, понятном иностранным партнерам, контрагентам и т.д.

В этом случае следует задуматься над официальным признанием МСФО для малых и средних предприятий (МСП) в рамках стран-участников Таможенного союза. Данный стандарт представляет собой единый набор учетных правил для малых и средних предприятий, которые определены как непубличные коммерческие компании, составляющие финансовую

отчетность общего назначения для внешних пользователей. МСФО для МСП состоит из 35 разделов, каждый из которых тематически соответствует тому или иному объекту. Стандарт содержит правила по всем объектам учета и не требует использования составителями отчетности малых и средних предприятий полного комплекта МСФО, за исключением только одной ссылки на полные МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Таким образом, малые предприятия имеют право выбора в части применения полного комплекта МСФО или МСФО для МСП. В основу МСФО для МСП легла полная версия МСФО, принципы которых существенно упрощены для данной категории хозяйствующих субъектов. Все предлагаемые изменения Советом по МСФО были тщательно проанализированы на полезность получаемой информации и сопоставимость сокращения затрат с потенциальной выгодой.

Отдельные отечественные ПБУ в силу объективных и субъективных причин содержат слишком упрощенные правила оценки активов и обязательств, что снижает качество учетной информации хозяйствующих субъектов, прежде всего, для инвесторов. Еще активно применяется метод оценки по исторической стоимости («по себестоимости»). Одним из основополагающих требований МСФО является оценка активов и обязательств по справедливой стоимости.

В истории развития экономической мысли немало дискуссий связано с теорией стоимости. Принцип оценки в учете «по себестоимости» или по «справедливой цене» - обоснование самой сложной и противоречивой проблемы в учете.

С тех пор, как появилось понятие «собственность», человека стал интересовать вопрос об истинной ценности того, чем он владеет. Проблема мнимых ценностей существовала всегда. В одном из сочинений французского философа начала XX века Эммануэля Мунье сказано: «Как собранное вместе отчаяние многих людей не приведет к надежде, так и совокупность мнимых ценностей не обернется истинной ценностью».

Понятие «справедливости» имеет давнюю историю и восходит к временам Древней Греции. Идея «справедливой» цены как квинтэссенции идеи справедливого обмена, при котором товары обмениваются в пропорциях и никто «не наживается», принадлежит Аристотелю.

Уже в средние века, когда целью учета, была регистрация движения товара и велась она в учетных книгах, средневековые схоласты исходили не только из реальных рыночных цен, а из цен идеальных, справедливых, установленных властью, т.е. они мыслили не о сущем, а о должном. Великий философ Фома Аквинский<sup>1</sup>, главный идеолог того времени утверждал: «Справедливость прежде всего». Под справедливой ценой он понимал «цену, служащую мерой стоимости полезных для жизни вещей... Если цена превосходит стоимость вещи или наоборот, стоимость вещи превосходит цену, требуемое справедливостью равенство увеличивается. Поэтому несправедливо и незаконно продавать вещь дороже или дешевле ее стоимости [6, с. 389]».

В XIX веке началось формирование научных концепций бухгалтерского учета, что способствовало развитию принципов оценки объектов бухгалтерского наблюдения. К середине прошлого столетия был реализован процесс регламентации оценки различных активов и обязательств, а к концу XX века процесс стандартизации бухгалтерского учета охватил весь мир. Противоречие между необходимостью выражать факты хозяйственной жизни в денежных единицах момента идентификации и желанием получить представление о действительных размерах активов обусловило стремление к альтернативным способам измерения.

Сторонники концепции справедливой стоимости считают, что именно использование принципа справедливой стоимости позволяет сделать бухгалтерскую финансовую отчетность существенно более информативной. При использовании справедливой стоимости, величина капитала организации рассматривается не столько как результат оценок прошлых событий, сколько

---

<sup>1</sup> Великий философ Средневековья, 1225-1274гг.

как результат сегодняшних оценок текущего состояния организации, которые в большей степени (по сравнению с оценками прошлых событий) могут служить основой для принятия инвестиционных решений, ориентированных на будущее. В действительности можно получить обоснованную оценку только тем компаниям, для которых проведение оценки является наиболее трудной задачей. Ценность, определяемая в процессе оценки, зависит от множества факторов, способных повлиять на нее как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. Вследствие этого стоимость может меняться в зависимости от общерыночных или внутрифирменных изменений. Поэтому для эффективного управления активами недостаточно одновременно определить их стоимость, необходимо также знать о факторах, способных оказывать влияние на эти активы и быть в состоянии своевременно получать обновленные данные об оценках.

В МСФО понятие справедливой стоимости впервые было использовано в 1977 году в проекте МСФО (IAS) 17 «Учет аренды», затем в МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 18 «Выручка», МСФО (IAS) 22 «Объединение компаний» хотя на концептуальном уровне оно еще не применялось. Значительным вкладом в распространение использования справедливой стоимости стало ее введение в конце 1980-х годов в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты». Далее в 2000 году справедливая стоимость была использована в МСФО для оценки нефинансовых активов в частности инвестиционной недвижимости (МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»), и биологических активов (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»).

С 1 января 2013г. вступил в силу МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости», согласно которому «справедливая стоимость - это цена, которая может быть получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть выходная цена) независимо от того, является ли

такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки».

МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости» предусматривает трехуровневую иерархию источников оценки справедливой стоимости, которая определяет приоритетность исходных данных при оценке справедливой стоимости:

Таблица 1 - Иерархия источников оценки справедливой стоимости

1 уровень	2 уровень	3 уровень
Котировки на активном рынке по идентичным активам или обязательствам, информацию о которых компания может получить на дату оценки	Предполагается, что может и не быть активного рынка, но могут быть так называемые «наблюдаемые рыночные параметры» (валютные курсы, спреды, данные по аналогичным сделкам и т.д.)	Ненаблюдаемые исходные данные для оценки актива или обязательства, оценка самой компании.

Данный вид оценки, несомненно, имеет свои преимущества над исторической оценкой:

- справедливая стоимость отражает текущую рыночную оценку денежных потоков, следовательно, является более объективной и информационной;
- справедливая стоимость предоставляет возможность сопоставить информацию об активах и обязательствах, которые, например, были приобретены в разное время;
- справедливая стоимость учитывает и отражает все экономические изменения, затрагивающие активы и обязательства;

Переходя к справедливой стоимости необходимо также понимать, что данный способ оценки требует особого внимания к раскрытию информации в отчетности. Организация в части активов и обязательств, отражаемых по справедливой стоимости, должна раскрывать:

а) методы оценки и исходные данные, используемые для получения данных оценок в балансе после их первоначального признания;

б) влияние оценок на финансовые результаты в отношении многократных оценок справедливой стоимости с использованием значительных ненаблюдаемых исходных данных (3 уровень);

в) более реально его финансовое положение.

Раскрытие в финансовой отчетности по каждому классу активов и обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости, как минимум, должно включать следующую информацию:

а) оценку активов и обязательств на конец отчетного периода по справедливой стоимости;

б) определение справедливой стоимости впервые или на регулярной основе; если впервые, то указываются причины, побудившие к этому;

в) уровень в иерархии справедливой стоимости, к которому относятся данные оценки (1,2 или 3 уровень);

г) использованный метод оценки, являющийся наиболее приемлемым для оценки конкретного актива или обязательства в сложившихся обстоятельствах на дату оценки (рыночный, затратный или доходный);

д) стоимость переведенных (при наличии таковых) активов и обязательств с 1-го уровня во второй в иерархии их справедливой стоимости, с указанием причин таких переводов; стоимость переведенных (при наличии таковых) активов и обязательств со 2-го уровня в первый в иерархии их справедливой стоимости, с указанием причины таких переводов; стоимость переведенных (при наличии таковых) активов и обязательств с 3-го уровня на другие уровни в иерархии их справедливой стоимости, с указанием причин таких переводов; стоимость переведенных (при наличии таковых) активов и обязательств на 3-ий уровень с других уровней в иерархии их справедливой стоимости, с указанием причин таких переводов;

е) описание исходных данных и метода(ов) оценки, а также изменений, внесенных в последний (если они были в отчетном периоде) в



отношении активов и обязательств, отнесенных к 2-му уровню в иерархии их справедливой стоимости;

ж) описание исходных данных и метода(ов) оценки, а также изменений, внесенных в последний (если они были в отчетном периоде) в отношении активов и обязательств, отнесенных к 3-му уровню в иерархии их справедливой стоимости, с предоставлением количественной информации о значительных ненаблюдаемых исходных данных, использованных в оценке справедливой стоимости.

Необходимо отметить, что при переходе на МСФО в большей части российских положений по бухгалтерскому учету пока нет даже упоминания о применении справедливой стоимости и о таком важном инструменте оценки как расчет по дисконтированной стоимости. Применение дисконтированной стоимости предусмотрено только в ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» в части долговых ценных бумаг и предоставленных займов. Отдельные ПБУ в силу объективных и субъективных причин содержат слишком упрощенные правила оценки активов и обязательств.

Анализ состояния национальной системы бухгалтерского учета в условиях глобализации экономик разных стран и расширения информационных потребностей пользователей разных групп, а также действующей практики применения МСФО в России позволили сформулировать возможные перспективные направления внедрения принципов МСФО в России:

1) Для публичных компаний в России, составляющих консолидированную финансовую отчетность, при подготовке бухгалтерской финансовой отчетности применять МСФО. В таком случае следует освободить данные компании от составления и представления отчетности по российским ПБУ.

2) Для всех остальных хозяйствующих субъектов (за исключением публичных компаний, составляющих консолидированную финансовую отчетность) использовать нормы отечественных ПБУ. При этом

реформировать национальные стандарты на базе МСФО для МСП. В профессиональном сообществе обсуждается вопрос о целесообразности отмены ПБУ и признании официального статуса для непубличных компаний МСФО для МСП. Однако практика многих зарубежных стран, продолжающих применять наряду с МСФО национальные стандарты, показывает уязвимость данного подхода, так как нормы юрисдикции каждой страны отличаются друг от друга, кроме того уже накоплена исторически сложившаяся практика бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

3) Для малых предприятий разработать отдельный национальный стандарт - Положение по бухгалтерскому учету для предприятий малого бизнеса, цель которого заключается в следующем:

- 1) предоставить единый, упрощенный комплект стандартов, исключив темы, которые в целом не касаются малых предприятий, упростив признание и оценку отдельных объектов;
- 2) разработать Положение, основанное на принципах МСФО для МСП, что позволит повысить качество бухгалтерской отчетности малых предприятий;
- 3) обеспечить реализацию принципов МСФО путем разработки соответствующих требований по признанию, оценке и раскрытию информации об учетных объектах в бухгалтерской отчетности малых предприятий.

4) Для всех хозяйствующих субъектов создать Положения по бухгалтерскому учету о применении справедливой стоимости, в котором необходимо будет учесть следующие моменты:

- 1) определение справедливой стоимости связано со значительными рисками и нередко зависит от субъективных суждений менеджмента компаний и уровня профессионализма главного бухгалтера;
- 2) главная сложность для российских учетных работников - неготовность высказывать свое профессиональное суждение. К сожалению, менталитет российских бухгалтеров и уровень развития нормативно-

правовой базы на данном этапе не способствуют адаптации Концепции справедливой стоимости в национальной системе учета. В понимании российского бухгалтера устойчиво мнение: «вопреки своему профессиональному суждению едва ли будет что-то «справедливым», если может вступать в противоречие с существующими законодательными нормами»;

- 3) справедливую стоимость трудно определить при отсутствии (сложности выделения) основного рынка. Примером могут послужить товары, впервые входящие на рынок. Поэтому, такое свойство товара, как его уникальность, в значительной степени противоположно понятию «рыночности» товара. Нет активного рынка – нет «справедливой» цены.

Список литературы:

1. Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) для предприятий малого и среднего бизнеса, Лондон, Совет по МСФО, 2009.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 18.07.2012 N 106н).
3. Федеральный закон РФ "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ.
4. Федеральный закон от 24.07.2007 №209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (принят ГД ФС РФ 06.07.2007).
5. Приказ Минфина России от 21.12.1998 № 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства».
6. Жильсон Э. Избранное. – Т. 1. – М.: Изд-во Культурная инициатива, 2000г.
7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, 1996.

8. Ильясова П.И., Рабаданова Ж.Б. Разработка учетной политики организации в соответствии с МСФО.//Экономика и социум. 2013. № 3 (8). С. 291-293.
9. Рабаданова Ж.Б., Ильясова А.А. Подходы к оценке запасов в условиях МСФО.//Научное обозрение. Серия 1: Экономика и право. 2014. № 1. С. 98-100.
10. Шахбанов Р.Б. Бухгалтерское дело: учебное пособие / Под.ред. проф. Шахбанова Р.Б. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010.