

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно – Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Начальник ОВСиК АУП

_____ Н.Е. Кузнецова
_____ 2019 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой

_____ И.И. Просвирина
_____ 2019 г.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ НА ОСНОВЕ ИНТЕГРАЦИИ РОССИЙСКИХ
И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ– 38.04.01.2019.060.ВКР

Руководитель ВКР, доцент

_____ Е.А. Гончар
_____ 2019 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-338

_____ А.Е. Шаповалова
_____ 2019г.

Нормоконтролер, старший преподаватель

_____ М.И. Лаврова
_____ 2019 г.

Челябинск 2019

РЕФЕРАТ

Шаповалова А.Е. Управленческий учет на основе интеграции российских и международных стандартов – Челябинск: ЮУрГУ, ЗЭУ-338, 2019. – 118 с., Табл. – 38. Рис. – 2., библиограф. список – 64 наим., прил.

Объект исследования – управленческий учет по российским положениям по бухгалтерскому учету и международным стандартам финансовой отчетности.

Предмет исследования – сходство и различия между подходами к построению управленческого учета на основе интеграции российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности.

Цель – разработать рекомендации для сближения подходов к построению управленческого учета на основе интеграции российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности.

В работе произведено сравнение теоретических аспектов управленческого учета, построенного на основе интеграции российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности. Проанализированы источники научной литературы по исследуемому вопросу.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	9
1 СРАВНЕНИЕ ПОДХОДОВ К ПОСТРОЕНИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ОСНОВЕ ИНТЕГРАЦИИ РОССИЙСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	
1.1 Сходство и различия в подходах к построению управленческого учета на основе интеграции российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности.....	11
1.2 Рекомендации по сближению подходов к построению управленческого учета на основе российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности.....	22
Выводы по разделу один.....	26
2 СХОДСТВО И РАЗЛИЧИЯ В ПОЛОЖЕНИЯХ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	
2.1 Сходство в положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности.....	28
2.2 Различия в положениях по бухгалтерскому учету и международных стандартах финансовой отчетности.....	42
2.3 Рекомендации по сближению российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности.....	60
Выводы по разделу два	65
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗА СЧЕТ ОЦЕНКИ СТОИМОСТИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НА ОСНОВЕ ИНТЕГРАЦИИ РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ	
3.1 Определение справедливой стоимости активов и обязательств на основе положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности.....	66

3.2 Дисконтирование, как метод отражения реальной стоимости активов и обязательств при составлении управленческой отчетности организации.....	72
Выводы по разделу три.....	78
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	80
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	83
ПРИЛОЖЕНИЕ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А СРАВНЕНИЕ ПБУ «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ» 1/2008 И МСФО (IAS) 8 «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ».....	92
ПРИЛОЖЕНИЕ Б СРАВНЕНИЕ ПБУ «ИЗМЕНЕНИЕ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ» 21/2008 И МСФО (IAS) 8 «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ».....	93
ПРИЛОЖЕНИЕ В СРАВНЕНИЕ ПБУ 22/2010 И МСФО (IAS) 8 «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ»....	94
ПРИЛОЖЕНИЕ Г СРАВНЕНИЕ ПБУ «БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ» 4/99 И МСФО (IAS) 1 «ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ».....	99
ПРИЛОЖЕНИЕ Д СРАВНЕНИЕ ПБУ «ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ» 23/2011 И МСФО (IAS) 7 «ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ».....	103
ПРИЛОЖЕНИЕ Е СРАВНЕНИЕ ПБУ «ИНФОРМАЦИЯ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ» 11/2008 И МСФО (IAS) 24 «РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ».....	106
ПРИЛОЖЕНИЕ Ж СРАВНЕНИЕ ПБУ «ИНФОРМАЦИЯ ОБ УЧАСТИИ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ» 20/03 И МСФО (IFRS) 11 «СОВМЕСТНОЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО».....	109
ПРИЛОЖЕНИЕ И СРАВНЕНИЕ ПБУ «ИНФОРМАЦИЯ ПО ПРЕКРАЩАЕМОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ» 16/02 И МСФО (IFRS) 5 «ВЫБЫТИЕ ДОЛГЪ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОСРОЧНЫХ АКТИВОВ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ	

ДЛЯ ПРОДАЖИ, И ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ ПО ПРЕКРАЩАЕМОЙ ДЕТЕЛЬНОСТИ».....	112
ПРИЛОЖЕНИЕ К СРАВНЕНИЕ ПБУ «ИНФОРМАЦИЯ ПО СЕГМЕНТАМ» 12/2010 И МСФО (IFRS) 8 «ОПЕРАЦИОННЫЕ СЕГМЕНТЫ».....	115
ПРИЛОЖЕНИЕ Л СРАВНЕНИЕ ПБУ «УЧЕТ ЗАТРАТ НА ОСВОЕНИЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ» 24/2011 И МСФО (IFRS) 6 «РАЗВЕДКА И ОЦЕНКА ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ».....	117
ПРИЛОЖЕНИЕ М СРАВНЕНИЕ ПБУ «УЧЕТ ДОГОВОРОВ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА» 2/2008 И МСФО (IAS) 11 «ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО».....	119

ВВЕДЕНИЕ

В современной экономической ситуации, для сохранения конкурентоспособности российских предприятий необходима релевантная информация о результатах деятельности экономических субъектов в целях создания эффективной системы управления доходами и расходами. В связи с этим объективной необходимостью становится создание действенной системы управленческого учета, которая решит вопрос формирования финансово – экономических показателей деятельности предприятия, а также обеспечит разработку и принятие оперативных и стратегических управленческих решений.

Актуальность выбранной темы заключается в том что, система управленческого учета, основанная на российских положениях по бухгалтерскому учету не всегда удовлетворяет потребностям пользователей информации. Чаще предприятия отдают предпочтения информации, сформированной на основе международных стандартах финансовой отчетности.

Цель исследовательской работы заключается в разработке рекомендаций для сближения подходов к построению управленческого учета на основе интеграции положений по бухгалтерскому учету и международных стандартах финансовой отчетности.

Для достижения поставленной цели, необходимо решить следующие задачи:

- определить сходство и различия между подходами к построению управленческого учета на основе интеграции российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности;
- сформировать рекомендации по сближению подходов к построению управленческого учета на основе интеграции российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности;
- рассмотреть сходство между положениями по бухгалтерскому учету и международным стандартам финансовой отчетности;
- рассмотреть различия между положениями по бухгалтерскому учету и международными стандартами финансовой отчетности;

- сформировать рекомендации по сближению положений по бухгалтерскому учету и международными стандартами финансовой отчетности;
- рассмотреть порядок формирования стоимости активов и обязательств предприятия на основе положений по бухгалтерскому учету и международным стандартам финансовой отчетности;
- рассмотреть метод дисконтирования стоимости активов и обязательств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Предметом исследования является – сходство и различия между подходами к построению управленческого учета по российским положениям бухгалтерского учета и международным стандартам финансовой отчетности.

Объектом исследования является – управленческий учет по российским положениям по бухгалтерскому учету и международным стандартам финансовой отчетности.

При написании выпускной квалификационной работы и обработки экономической информации использовались законодательно – нормативные документы, ратифицированные международные нормативные акты, а также труды российских ученых и практиков, таких как Бакулина О.А., Голованов Р.С., Дружиловская Т.Ю. и др.

1 СРАВНЕНИЕ ПОДХОДОВ К ПОСТРОЕНИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ОСНОВЕ ИНТЕГРАЦИИ РОССИЙСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1 Сходство и различия в подходах к построению управленческого учета на основе интеграции российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности

Для оперативного управления любым бизнесом необходима качественная система получения управленческой информации, для принятия важных стратегических решений. На сегодняшний день система управленческого учета, которая основывается на финансовой информации составленной, по данным российских стандартов бухгалтерского учета (далее РСБУ), зачастую не всегда удовлетворяет потребности управления. Все больше экономических субъектов отдают предпочтения той информации о финансовом состоянии, которая формируется в соответствии с требованиями международными стандартами финансовой отчетности (далее МСФО).

Системы управленческого учета по МСФО и РСБУ различаются главным образом, по цели формирования такой информации и пользовательскими потребностями, представленной в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Цель управленческого учета, основанного на российских и международных стандартах

Цель управленческой отчетности	Цель финансовой отчетности по МСФО
Предоставление достоверной и полезной информации, необходимой для принятия управленческих решений руководством компании.	Предоставление пользователям достоверной и полезной информации для принятия ими решений в отношении компании, составившей отчетность по МСФО.

Отчеты, составленные по правилам МСФО будут полезны для внешних пользователей, в то время как отчеты, сформированные по РСБУ в первую

очередь для руководства компании. На основании данной информации можно предположить, что данные в управленческой отчетности, сформированной по правилам МСФО и РСБУ будут иметь значительные отличия, и в большей степени отчетность по РСБУ будет нести предвзятый характер, так как управленческая служит потребностям менеджмента и должна максимально отвечать задачам управления. Интересы инвесторов, кредиторов и менеджмента могут совпадать, но часто они находятся в противоречии [56].

При управлении бизнесом менеджер чаще всего ориентируется на такие параметры риска и доходности использования активов, которые максимально коррелируют с его собственными представлениями о результатах деятельности или личными интересом, но необязательно являются оптимальными для компании и акционеров [57].

Основные пользователи управленческой информации, сформированной по данным РСБУ, представлены в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Пользователи информации, сформированной по данным международных стандартов

Пользователи	Разъяснения
Руководители высшего звена	Как правило предоставляются: – управленческая отчетность, в виде отчетов о результатах производственной, финансовой и инвестиционной деятельности; – анализ влияния выявленных внутренних и внешних факторов на результаты деятельности организации и ее основных структурных подразделений; – плановые и прогнозные показатели на будущие периоды.
Руководители структурных подразделений	Предоставляются: – управленческие отчеты о деятельности подразделений на конкретный момент времени; – плановая и прогнозная информация о подразделениях, а также необходимая информации о контрагентах организации.
Специалисты	Получают необходимую информацию о деятельности организации и ее структурных подразделений, а также прогнозы влияния выявленных внутренних и внешних факторов на результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Как уже было указано выше основные пользователи информации, составленной по данным международных стандартов – инвесторы, заимодавцы,

кредиторы и тд., представлены в таблице 1.3. В данном случае информация для пользователей носит инвестиционную привлекательность, при этом для каждой из групп пользователь информации можно выделить конкретные цели.

Таблица 1.3 – Пользователи информации, сформированной по данным международных стандартов

Пользователи	Разъяснения
Инвесторы	Заинтересованность в прибыльности инвестиций, вопросах альтернативного вложения средств, риске инвестиций и пр.
Работники компании	Гарантия занятости, перспектива изменения заработной платы и карьерного роста и пр.
Заимодавцы	Выяснение степени риска предоставления займов, гарантии и обеспечения возврата предоставленных средств.
Поставщики и прочие торговые кредиторы	Выяснение вопросов ликвидности и платежеспособности компании, выбор вариантов кредитной и торговой политики.
Покупатели	Заинтересованность в выяснении степени стабильности и долгосрочности потенциальных отношений.
Правительство и государственные органы	Органы статистики, налоговые органы, органы, занимающиеся распределением ресурсов, поиском подрядчиков и партнеров и пр.
Общественность	Заинтересованность в деятельности компании с целью определения влияния на окружающую среду, занятость населения, инфраструктуру города или района и пр.

Таким образом, решения, принимаемые внутренними и внешними пользователями, будут разными, таблица 1.4.

Таблица 1.4 – Примеры экономических решений

Внешние пользователи	Внутренние пользователи
<ul style="list-style-type: none"> – когда купить или продать акции; – оценка качества управления; – обеспеченность предоставленных кредитов; – распределяемая прибыль и дивидендов. 	<ul style="list-style-type: none"> – оценка эффективности управления менеджеров; – оценка потребности компании в привлечении кредитов; – их каких доходов формируется прибыль; – анализ и оценка альтернативных вариантов управления компаний.

Так как интересы пользователей, а также предоставляемая им информации различаются, можно предположить, что и требования и правилам подготовки в управленческой отчетности по РСБУ и МСФО тоже разнятся.

Следует обратить внимание, что решения внутренних пользователей разнообразнее и уже не могут опираться только на аппарат финансового учета. Поэтому в российском учете используются также и нефинансовые методы. Управленческий учет по РСБУ формируется в соответствии с методологией, разработанной внутри компании, а также используются общеизвестные инструменты и модели, основанные на законодательстве РФ. Таким образом, в управленческом учете можно использовать следующие методы [54]:

- элементы методы финансового учета (инвентаризация, документирование, балансовое обобщение, двойная запись, бухгалтерские счета, отчетность);
- статистические методы;
- методы экономического анализа;
- математические методы.

В свою очередь МСФО применяют стандарты, которые действуют на отчетную дату, также широко используются профессиональные суждения и успешный практический опыт [59].

Можно сделать вывод, что методы управленческого учета по РСБУ намного шире, и могут предоставить более детализированную информацию в определенных аспектах финансово – хозяйственной жизни организации. При этом на составление таких отчетов сотрудники предприятия могут затрачивать большое количество времени, что противоречит принципу своевременности. Впрочем, такая же проблема возникнет при составлении отчетности по МСФО, так как трансформация данных подразумевает работу с прошлыми периодами, и все контрольные процедуры и корректировки выполняются последовательно после их поведения бухгалтером [61].

Понятие управленческой отчетности значительно шире, чем понятие финансовой отчетности. Управленческая отчетность по РСБУ содержит большое количество внутренней информации, которую нельзя раскрыть в отчетности для внешних пользователей, например, финансовые показатели в разрезе центров финансовой ответственности, рынков сбыта и тп. Для целей управления задействован весь спектр информации – финансового и нефинансового характера.

Обычно управленческий учет на предприятие включает в себя такие источники информации, как представлены в таблице 1.5.

Таблица 1.5 – Источники информации управленческого учета

Источник	Пояснения
Учетная информация	Бухгалтерская отчетность отражает и обобщает хозяйственные средства и операции. Статистическая отчетность отражает количественно и качественно совокупность экономических явлений и процессов. Оперативная отчетность применяется в отдельных подразделениях организации для текущего управления. Выборочная отчетность служит для углубления и детализации некоторых показателей отчетности.
Внеучетная информация	Это материалы внутрипроизводственной и вневедомственной ревизии, внешнего и внутреннего аудита, проверок налоговой службы, постоянно действующих производственных совещаний, переписка с вышестоящими организациями, финансовыми и кредитными организациями, материалы, полученные в результате личных контактов с исполнителями.
Планово – нормативная информация	Содержащаяся в производственных паспортах, ценниках, прейскурантах, справочниках и тд.

При этом, не вся информация финансовой отчетности может быть включена в управленческие отчеты, а, следовательно, данная информация не будет использована и в отчетности, составленной по международным стандартам [64].

Управленческие данные составленные по правилам МСФО должны содержать [64]:

- информацию по бизнес – сегментам, регионам;
- финансовые и нефинансовые данные;
- данные для классификации и оценки активов и обязательств;
- данные для определения признаков обесценении активов и обязательств;
- аналитику для дополнительного раскрытия информации в примечаниях к отчетности;
- информацию для формирования профессиональных суждений, в том числе данные долгосрочных планов и прогнозов для суждений о непрерывности деятельности компании и тд.

Необходимо отметить, что чем выше в иерархии управления находится руководящий сотрудник, тем больше он пользуется данными именно финансового

учета и его интересы, набор принимаемых решений приближается к решениям внешних пользователей. Поэтому на крупных предприятиях или группах компаний правила подготовки отчетности в соответствии с МСФО могут полностью входить в систему управленческого учета. В случае небольших предприятий использование международных стандартов для внутренних целей тоже может быть полезным, так как позволит стандартизировать учет. Объем информации, которая содержится в документах управленческого учета и отчетности, составленной по МСФО различен. Таким образом, управленческий учет может стать информационной основой для составления международной отчетности, но не наоборот [58].

Также необходимо обратить внимание на качественные характеристики информации являются теми критериями, которые позволяют признавать информацию полезной для пользователей в целях информирования их о компании.

Основные характеристики информации согласно международным стандартам представлены в таблице 1.6.

Таблица 1.6 – Основные характеристики качественной финансовой информации по международным стандартам

Характеристика	Содержание характеристики
Понятность	Информация должна быть доступна для понимания пользователям, иначе она будет бесполезной для них.
Сопоставимость	Показатели должны иметь возможность сравнивать информацию за разные периоды, чтобы определить тенденции изменений показателей (финансовое положение и результаты деятельности). Также пользователи должны иметь возможность сравнивать информацию различных компаний между собой.
Уместность	Информация считается уместной, если она влияет на экономические решения пользователей (входит в область их интересов) в отношении компании. На уместность информации влияет ее: – характер (иногда сам характер информации предопределяет ее уместность); – существенность (если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей в отношении компании).
Надежность (достоверность)	Информация не должна содержать существенных искажений (ошибок), должна быть беспристрастной и отражать достоверные данные.

Характеристика	Содержание характеристики
Надежность (достоверность)	Достоверная информация должна удовлетворять следующим требованиям: – правдивое предоставление; – приоритет содержания над формой; – нейтральность; – осмотрительность; – полнота.

Как можно заметить, некоторые критерии качественной информации могут при определенных условиях вступать в противоречие с друг с другом, но при этом можно с экономической целесообразностью добиваться любой ценой соответствия информации всем перечисленным критериям одновременно [56].

На практике существуют ограничения, приведенные в таблице 1.7, которые могут быть применимы к определению качественных характеристик финансовой информации при рассмотрении их в совокупности.

Таблица 1.7 – Ограничения, применяемые для оценки качественных характеристик финансовой информации

Ограничения	Содержание ограничения
Своевременность	Информация может потерять уместность для пользователя в случае задержки с ее получением. Для своевременности предоставления информации иногда бывает необходимо отразить в ней факты хозяйственной деятельности, в отношении которых есть вероятность того, что они могут существенно повлиять на ее показатели, так как если бы формирование отчетности было бы задержано до выяснения всех аспектов, то отчетность потеряла бы свою актуальность (хотя достоверность и надежность информации существенно повыситься).
Рентабельность	Предполагается баланс между затратами на получение и формирование информации и выгодами от данной информации для пользователей.
Необходимость баланса между качественными характеристиками	Цель формирования информации, как качественной состоит в том, чтобы достичь соответствующего отношения (компромисса) между всеми критериями качественной информации для выполнения определенного предназначения данной информации. Нет смысла добиться от информации соответствия всем критериям качественной информации (это может оказаться нецелесообразным).

Требования к информации в российских стандартах, представленные в таблице 1.8, не отличаются от требований международных стандартов.

Основным отличием в требованиях к информации в РСБУ и МСФО является принцип приоритета содержания над формой, что зачастую не выполняется в российской практике, так как большинство операций отражается в учете предприятия только на основе первичных учетных документах [57].

Таблица 1.8 – Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности по российским стандартам

Характеристика	Содержание характеристики
Полнота и достоверность	Составление отчетности в строгом соблюдении всех норм законодательства.
Нейтральность	Подразумевает исключение удовлетворения интересов одних групп пользователей перед другими.
Целостность	Предполагает внесение в отчетность максимального объема информации по дочерним предприятиям и филиалам.
Последовательность	Подразумевает следование организацией всем правилам, которые прописаны в учетной политике, все изменения в которых должны быть утверждены в определенном порядке.
Существенность	Не может быть достоверности без отражения всей существенной информации.
Сопоставимость	Возможность сопоставления данных текущей отчетности с аналогичными показателями за предшествующий периоды.
Своевременность	Информация должна быть отражена в отчет своевременно.
Осмотрительность	Нельзя создавать скрытые резервы и вести учет только тех доходов, которые реально получены.
Непротиворечивость	Данные первичных учетных документов должны содержать те же данные, что и отчетность в целом.

Информация, предоставляемая в отчетах, должна соответствовать определенным принципам, предусмотренным в нормативно – правовых документах. В российском учете принципы, регулирующие отражение объектов учета и сферу использование методологических приемов, можно разделить на три большие группы, представленные в таблице 1.9.

Таблица 1.9 – Принципы формирования учета для управления

Группа	Принципы
Обусловленные требованиями бухгалтерского учета	<ul style="list-style-type: none"> – принцип непрерывности деятельности; – принцип уместности; – принцип существенности и достоверности; – принцип учета по себестоимости; – принцип соответствия расходов и доходов; – принцип периодичности.

Группа	Принципы
Формирующие состав и процедуру ведения управленческого учета	<ul style="list-style-type: none"> – единство единиц измерения и планирование затрат; – полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета; – нормативные и бюджетные методы контроля за движением производства, затратами и результатами; – преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации.
Определяющие направления и способы учета в конкретных условиях управления и производства	<ul style="list-style-type: none"> – периодичность, отражающая производственные и коммерческие циклы; – учет затрат на основе движения продукта; – учет затрат по процессам деятельности предприятия; – признание результатов деятельности структурных подразделений.

Довольно подробно в российском учете представлены требования и регламенты для учета большинства операций. Таким образом, российские стандарты:

- жестко регламентируют учет;
- не учитывают хозяйственные операции без документального подтверждения.

Следует заметить, правила МСФО лучше воссоздают экономическую суть операций. МСФО – это стандарты отчетности, которые не регламентируют порядок учета конкретных операций. При этом международные принципы ведения учета не противоречат принципам ведения учета по российским стандартам. Принципы ведения учета по международным стандартам представлены в таблице 1.10.

Таблица 1.10 – Основополагающие принципы составления отчетности по международным стандартам

Принципы	Содержание принципов
Принцип начисления и принцип соответствия (согласованности доходов и расходов, временной определенности)	Все хозяйственные операции должны отражаться в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентности. Таким образом, сами операции будут учитываться в том отчетном периоде, в котором они возникали и, соответственно, формировать финансовый результат данного периода. Данный принцип дает возможность получить объективную информацию о будущих обязательствах и будущих поступлениях денежных средств, т.е. позволяет прогнозировать будущие финансовые результаты предприятия.

Принципы	Содержание принципов
Принцип непрерывности деятельности	Данный принцип предполагает, что организация будет работать, условно говоря, бесконечно долго и приносить прибыль организации в обозримом будущем.
Принцип постоянства	Предполагается недопустимость одновременного использования нескольких приемов и методов для описания событий схожего характера. Выбранная учетная политика применяется последовательно – от одного отчетного года к другому, в рамках одной организации, а также группой взаимосвязанных организаций.
Принцип осмотрительности	Ориентация, при наличии альтернативы, на такую сумму оценки параметров отчетности, которая наименее оптимистична. По существу, это означает, что следует рассчитывать на отсутствие прибыли и учитывать возможные убытки, и показывать параметры отчетности в оценке с учетом данного принципа.
Принцип двойственности	Данный принцип в явном виде выражается в структуре и технике составления отчета о финансовом положении. Основой данного принципа послужила методика «двойной» записи при регистрации хозяйственных операций в учете компаний.
Принцип денежной оценки	Согласно данному принципу все хозяйственные операции отражаются в финансовом учете в денежной оценке. Использование прочих форм оценки (количественных и пр.) допустимо, но эти оценки в финансовом учете носят вспомогательный характер.
Принцип отчетного периода	Изучение деятельности организации производится за конкретный заранее определенный промежуток времени, называемый отчетным периодом. В качестве отчетного периода традиционного применяется 1 год, однако при необходимости составляется отчетность и за промежуточные периоды, которыми могут быть любые промежутки времени (квартал, месяц, и пр.)
Принцип существенности	Данный принцип предполагает раскрытия существенной информации в финансовой отчетности. Существенной признается информация, знание которой может быть важным для пользователей и может повлиять на принимаемые ими решения в отношении компании.
Принцип обособленной оценки	Предполагает, что все существенные активы и обязательства, а также доходы и расходы должны учитываться и предоставляться в отчетности обособленно.
Принцип автономности (имущественной обособленности)	Данный принцип определяет имущество организации от имущества собственников организации. Предполагается, что финансовый учет ведется в рамках каждой организации независимо от других организаций, средств которых использованы для формирования начального капитала этой организации и личных средств собственника.
Принцип первоначальной (исторической) стоимости	Обычно все активы отражаются в отчетности по цене их приобретения (исторической стоимости, себестоимости, первоначальной стоимости).

Управленческая отчетность в МСФО имеет строго регламентированный набор обязательных отчетов и дополнительно могут применяться модели оценки и анализа для обоснования показателей отчетности. Формат отчетности не

регламентирован, установлены требования для определенного перечня показателей. С другой стороны, управленческий учет построенный на основе российских стандартов имеет широкий набор отчетов, моделей, показателей и аналитических данных. При этом в соответствии с международными стандартами операции отражаются в первую очередь с экономической стороны и профессиональное суждение бухгалтера является определяющим. В российском учете преобладает документальное оформление операций над их экономической оценкой [54].

Формат отчетов не регламентирован, могут использоваться общепринятые показатели и модели. Состав отчетности представлен в таблице 1.11.

Таблица 1.11 – Состав отчетности, формируемой по российским и международным стандартам

Состав отчетности по российским стандартам	Состав отчетности по международным стандартам
<ul style="list-style-type: none"> – бухгалтерский баланс; – отчет о прибылях и убытках; – приложения, предусмотренные нормативными актами; – аудиторское заключение, если в соответствии с федеральными законами предприятие подлежит обязательному аудиту; – пояснительная записка. 	<ul style="list-style-type: none"> – отчет о финансовом положении (на дату окончания периода); – отчет о полном (совокупном) доходе (за период); – отчет об изменениях в капитале (за период); – отчет о движении денежных средств; – примечания к отчетности; – другие отчеты и пояснительные материалы, являющиеся неотъемлемой частью отчетности, детализирующие и раскрывающие положения отчетов.

Сроки предоставления отчетности по МСФО отличаются от сроков в управленческом учете. В МСФО сроки предоставления информации регламентированы стандартами и утверждены собственниками организации, таким образом, финансовый год не привязан к календарному. Отчетный период может быть выбран организацией исходя из специфики работы и предпочтений инвесторов. В РСБУ управленческая отчетность должна предоставляться оперативно и своевременно, сроки максимально сжаты и утверждены внутренней политикой организации. Как правило, отчетный период установлен в рамках календарного года (с 1 января по 31 декабря).

Так же необходимо отметить, что в российской практике учета применяется оценка активов и обязательств по первоначальной, восстановительной или текущей стоимости. В международных стандартах, кроме выше перечисленных способов оценки используется оценка по справедливой стоимости. Оценка по справедливой стоимости позволяет представить информацию об активах и обязательствах предприятия не только в исторической оценке, но и в будущей, которая будет основываться на предполагаемых денежных потоках [58].

Можно сделать вывод, что, отчетность, составленная по правилам российских положений по бухгалтерскому учету намного понятнее, содержит большое количество отчетов, большинство из которых предназначены только для внутренних пользователей. Таким образом, отчетность по РСБУ может нести предвзятый характер, а это в свою очередь влияет на ее достоверность.

Исходя из целей формирования управленческой отчетности организация должна выбрать один из способов формирования управленческой информации или рассмотреть возможность сближения подходов к формированию управленческого учета на основе положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности.

1.2 Рекомендации по сближению подходов к построению управленческого учета на основе российских и международных стандартов

Для эффективной синхронизации управленческого учета в организации для начала необходимо найти баланс между группами пользователей. На данном этапе важное значение имеют интересы и организационные возможности компании, которые отражают специфику работы предприятия. Если организации является публичной и ориентированной на работу с западными компаниями и инвесторами, руководству, как правило, удобнее работать с отчетностью, подготовленной на основе принципов по МСФО.

Принципы и задачи МСФО во многом соответствуют принципам и задачам управленческого учета. При этом требования МСФО к процедуре учета и формату

отчетности более гибки, чем требования РСБУ. Также в отчетности МСФО предприятие стремится показать положительную динамику активов, прибыли и других показателей, при составлении отчетности применяются профессиональные суждения. Отчетность, построенная на основании РСБУ, в основном составляется для предоставления контролирующим органам. Правила составления жестко регламентированы, а методы бухгалтерского учета сближены с налоговым учетом. Таким образом, задачи учета РСБУ ограничиваются определением налоговой базы, и так как управленческий учет может брать за основу бухгалтерский, пользователи информации могут получать искаженные данные. Следует отметить, что отчетность, составленная в соответствии с МСФО, нацелена на отражение реальной картины происходящего, в то время как российская отчетность организации направлена в первую очередь на минимизацию налогов.

Таким образом, предприятию выгоднее формировать отчетность по международным стандартам, но процесс трансформации данных подразумевает работу с закрытым периодом, что может существенно увеличить сроки подготовки отчетности. В данном случае, организация может не трансформировать отчетность, а вести параллельный учет, что позволит сотрудникам отражать операции и проводить контрольные мероприятия в текущем периоде. При параллельном учете сокращается срок подготовки данных учета, а также позволит исключить сверку показателей отчетности.

Также необходимо рассмотреть вариант унификации учетных политик, а также унификацию справочника групп доходов и расходов. В качестве элементов финансовой отчетности, согласно российским и международным стандартам можно выделить следующие элементы, представленные на рисунке 1.12.

Для упрощения представления данных в отчетах, можно ввести единую терминологию, ориентируясь на стандарты МСФО, т.е. ввести такие понятия как «активы» и «обязательства», «доходы» и «расходы», «капитал». Это поможет сократить время составления отчетности, а также упрощает анализ данных, что позволяет оперативно предоставлять информацию пользователям.

Таким образом, финансовая отчетность будет отражать финансовые результаты операций и других событий, объединяя их в широкие категории в соответствии с их экономическими характеристиками.

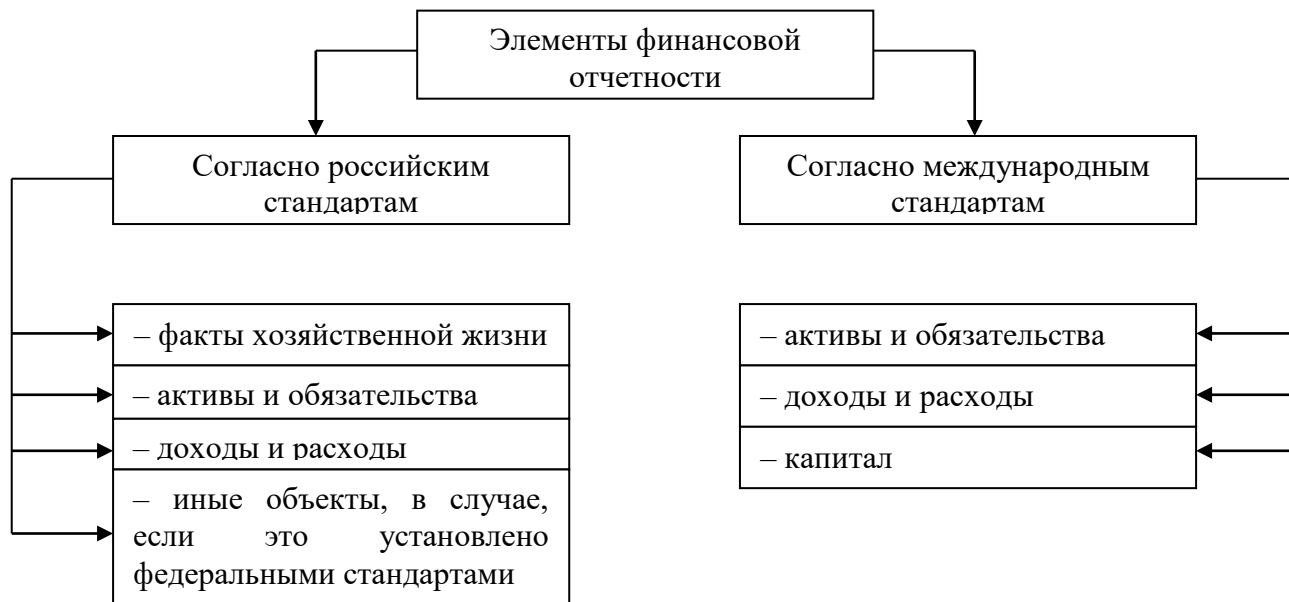


Рисунок 1.12 – Элементы финансовой отчетности, согласно российским и международным стандартам

Так как сроки формирования отчетности существенно различаются, для сближения управленческого учета и МСФО можно добиться путем сокращения сроков закрытия периода. Данная ситуация возможна при наличии автоматизированных систем учета, а также при оперативном поступлении данных в эту систему. И все же существует вероятность возникновения событий после отчетной даты выпуска управленческой отчетности, но до даты подписания отчетности МСФО. В данном случае, в отчетность МСФО будут внесены корректировки, свидетельствующие об изменениях оценки активов или обязательств.

Самым важным и применяемых принципов является – метод начисления, который означает, что операции должны быть отражены в том отчетном периоде, в котором они произошли. Данный принцип также используется и в российском учете, что упрощает систему сближения управленческого учета и МСФО. При

применении данного способа для управленческих целей очень важно, ведь руководство компании интересуется отражением операций по факту их совершения, что облегчает последующий учет и анализ данных.

Правила в управленческом учете подчас не регламентированы и устанавливаются организациями самостоятельно. В этом смысле применение уже «готовых» и зарекомендовавших себя правил учета МСФО представляется благом. При этом следует обратить внимание, что стандарты МСФО постоянно меняются и эти изменения практически не возможно оперативно отразить в управленческой отчетности. Таким образом, вести управленческий учет на базе принципов МСФО возможно, но не пренебрегая данными других видов учета. Таким образом, учет по МСФО не должен противоречить отечественным правилам и стандартам бухгалтерского и налогового учета. В случае, когда компания установила существенные различия между требованиями МСФО и требованиями российских стандартов, применение МСФО может быть не эффективным.

Согласно МСФО, хозяйственные операции должны отражаться в соответствии с экономической сущностью производственных процессов, что способствует формированию объективной финансовой отчетности и дает представление о реальном состоянии бизнеса. Качество управленческой отчетности определяется с точки зрения ее полезности для пользователей, а критерием ценности служит оперативность.

Сложнее всего дело обстоит с переходом в российской практике учета на оценку по справедливой стоимости. Так как данный метод оценки стоимости активов и обязательств предполагает регулярный мониторинг текущей рыночной ситуации по ряду объектов, сверку изменений балансовой стоимости объектов учета, корректировкой сумм амортизации и тд. Также данная оценка требует соответствующей квалификации от бухгалтера. При этом данный подход к оценке будет нести в себе субъективные суждения. Но каждой оценке присуща определенная субъективность, которая связана в первую очередь с законодательно разрешенной вариантносью оценок одних и тех же объектов, а во вторую – с человеческим фактором. В данном случае организации может

разделить обязанности по ведению учета и оценки активов и обязательств между несколькими отделами, каждый из которых будут состоять из квалифицированных сотрудников.

Таким образом, сблизить подходы к построению управленческого учета на основе российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности возможно. При этом следует учитывать, что сразу наладить порядок формирования управленческой отчетности не получится, так как это длительный и затратный проект. Для того что бы его упростить, необходимо в первую очередь определиться с основными целями организации. Если целью является выход на международный рынок, то повышение качества управленческой отчетности является необходимым критерием формирования информации, что ведет к необходимости применения международных стандартов финансовой отчетности. Управленческая отчетность построенная на основе МСФО, будет сопоставима с бухгалтерской отчетностью, сформированной на основании МСФО, что также является преимуществом для организации. Если организация формирует управленческую отчетность только для внутренних целей, и не предоставляет такую информацию внешним пользователям, то можно ограничиться РСБУ, но при этом необходимо учитывать, что такая информация может нести в себе субъективный характер.

Вывод по разделу один

Таким образом, в результате проведенного исследования в первой главе можно сделать вывод, что управленческий учет на основе российских положений по бухгалтерскому учету отличается от управленческого учета построенного на основе международных стандартов финансовой отчетности главным образом по видам пользователей управленческой информации. Для внутренних пользователей формируется управленческая информация на основе российских положений по бухгалтерскому учету, для внешних – управленческая отчетность, сформированная на основе международных стандартов финансовой отчетности.

Стандартов для формирования управленческого учета нет, таким образом, каждая организация выбирает наиболее подходящий для нее порядок формирования управленческой информации.

Следует отметить, что отчетность, сформированная на основе РСБУ, будет понятнее. Информация будет предоставляться пользователям оперативно, но это не будет гарантировать сопоставимость с реальными показателями, которые формируются в бухгалтерской отчетности организации, так как возможно возникновение предвзятого отношения со стороны менеджера к формируемой информации.

С другой стороны, отчетность, сформированная на основе МСФО, будет наиболее подробнее представлять текущее положение финансово – хозяйственной деятельности организации. При этом, внедрение способа формирования отчетности на основе МСФО будет трудозатратнее, а также требовать от определенного периода сбора и подготовки информации для управленческой отчетности.

При этом принципы и задачи МСФО во многом соответствуют принципам и задачам РСБУ. Таким образом, если организация хочет повысить качество управленческой информации, а также выйти на мировой рынок, организации необходимо разработать порядок перехода с управленческого учета на основе РСБУ на управленческий учет на основе МСФО.

Необходимо вести параллельный учет на основе МСФО и на основе РСБУ, определить порядок формирования информации, а также разработать типовые формы документов, для фиксирования результатов. Определить элементы отчетности, а также определить основные показатели, необходимые для эффективного анализа управленческой отчетности.

2 СХОДСТВО И РАЗЛИЧИЯ В ПОЛОЖЕНИЯХ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

2.1 Сходство в положениях по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности

На сегодняшний день насчитывается 25 действующих положений по бухгалтерскому учету и 45 действующих международных стандарта. При этом это не весь список, следует отметить, что стандарты постоянно обновляются, а также существуют проекты как международных, так и российских стандартов, которые еще не вступили в действие. В таблице 1.1 приведено сопоставление российских положений по бухгалтерскому учету (далее ПБУ) и международных стандартов финансовой отчетности (далее МСФО).

Таблица 2.1 – Сопоставление российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности

Международные стандарты финансовой отчетности IFRS и IAS	Положения по бухгалтерскому учету
МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»	Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02)
МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»	Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (24/2011)
МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02)
МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»	Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010)
МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»	Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03)
МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» МСФО (IAS) 18 «Выручка»	Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) Федеральный стандарт бухгалтерского учета для государственного сектора «Доходы»

Продолжение таблицы 2.1

Международные стандарты финансовой отчетности IFRS и IAS	Положения по бухгалтерскому учету
МСФО (IFRS) 16 «Аренда»	Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»
МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»	Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)
МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»	Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)
МСФО (IAS) 2 «Запасы»	Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально – производственных запасов» (ПБУ 5/01) Проект стандарта «Запасы»
МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»	Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011)
МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» (ПБУ 21/2008), Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском отчете и отчетности» (ПБУ 22/2010)
МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты»	Положение по бухгалтерскому учету «Событие после отчетной даты» (ПБУ 7/98)
МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»	Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)
МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»	Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» (ПБУ 18/02)
МСФО (IAS) 16 «Основные средства» МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организации государственного сектора «Основные средства»
МСФО (IAS) 19 «Вознаграждение работникам»	Проект федеральный стандарт бухгалтерского учета «Вознаграждение работникам»
МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000)
МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»	Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)
МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованию»	Положение по бухгалтерскому учету «Учет по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)

Международные стандарты финансовой отчетности IFRS и IAS	Положения по бухгалтерскому учету
МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)

При этом, не все международные стандарты финансовой отчетности имеют аналог в российском учете, данные стандарты приведены на рисунке 2.2.

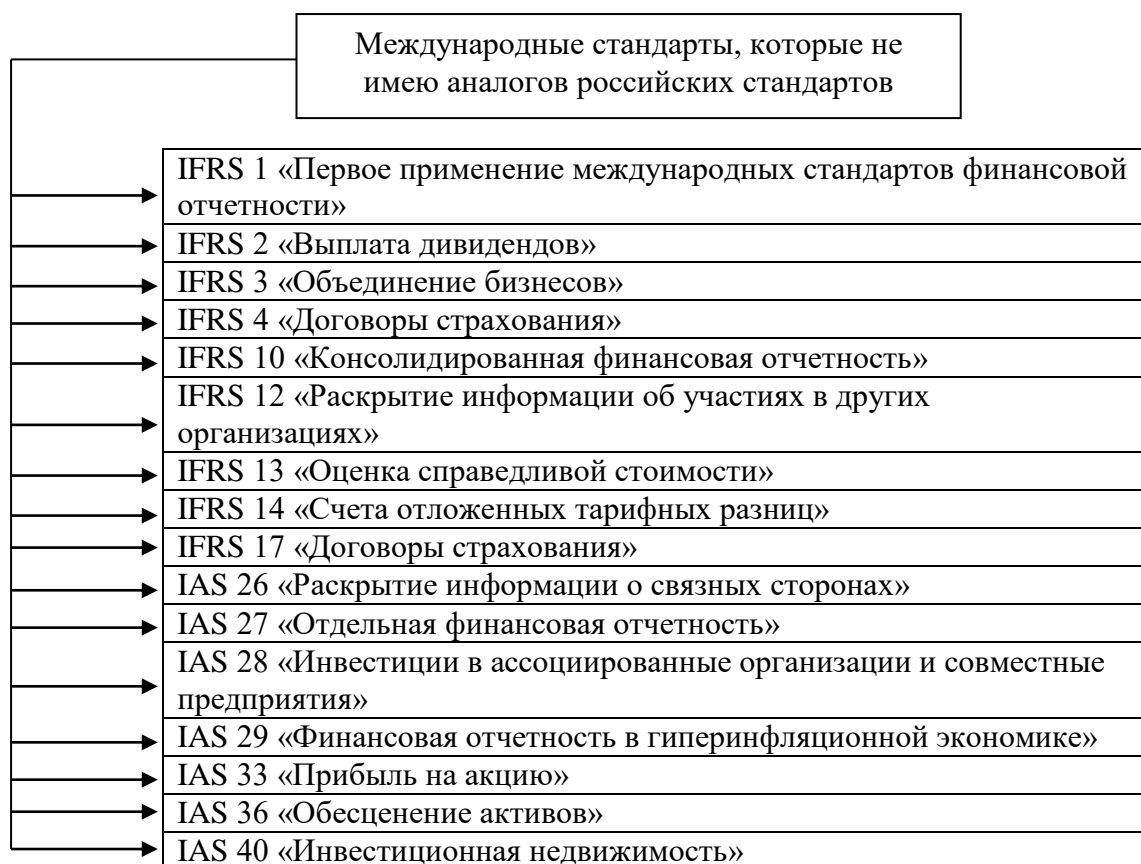


Рисунок 2.2 – Международные стандарты, не имеющие аналогов российских стандартов

Отсутствие аналогов, можно обусловить, тем что в российской практике редко можно встретить определенные объекты учета, а в случае необходимо специалист бухгалтерии может обратиться за информацией к международным стандартам

финансовой отчетности. Также все стандарты и положения по бухгалтерскому учету можно разделить на группы по регулирующие определенные сферы применения:

- отчетность организации;
- операции с ценными бумагами;
- статьи баланса;
- совместная деятельность.

Построение бухгалтерского учета в организации начинается с составления учетной политики. Учетная политика является основным внутренним документом организации, регламентирующим организацию и ведение бухгалтерского учета. Учетная политика представляет собой совокупность способов ведения бухгалтерского учета:

- первичного наблюдения;
- стоимостного измерения;
- текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Основными стандартами, регулирующие правила и положения составления учетной политики организации относятся:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации 1/2008» (далее ПБУ 1/2008);
- Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки» (далее МСФО (IAS) 8).

Цель ПБУ 1/2008 и МСФО (IAS) 8 совпадает и представляется в установлении правил, критериев выбора, разработки, изменении учетной политики организации, а также раскрытие информации при изменении положений учетной политики. Как следует из данных таблицы 2.3. в МСФО (IAS) 8 предусмотрено два случая внесения изменений в учетную политику, а в ПБУ 1/2008 – три.

В целом условия изменения учетной политики сопоставимы. Однако в международном стандарте делается акцент на обязанность организации изменения учетной политики, в то время как в ПБУ 1/2008 перечисляются случаи,

которые указывают на возможность изменения учетной политик. Таким образом можно сделать вывод, что применений положения МСФО (IAS) 8 необходимо строго соблюдать его положения, в то время как в РСБУ это носит больше рекомендательный характер.

Таблица 2.3 – Сравнение условий изменения учетной политики согласно ПБУ «Учетная политика организации» 1/2008 и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»

Критерии сравнения	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»
Изменение учетной политики	Может происходить в случае [29]: – изменения законодательства РФ и (или) нормативно – правовых актов; – разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета; – существенных изменений условий хозяйствования.	Изменения допустимы только тогда, когда это [18]: – требуется стандартом или интерпретацией; – позволяет отражать финансовое положение компании, результаты ее деятельности и движение денежных средств более достоверно.

Оба стандарта предусматривают два подхода к отражению последствий изменения учетной политики – ретроспективный и перспективный. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 раскрывает также вопросы по изменению в бухгалтерских оценках и исправлении ошибок.

В российских положениях по бухгалтерскому учету данные вопросы раскрываются в положении по бухгалтерскому учету 21/2008 «Изменение оценочных значений» (далее ПБУ 21/2008) и положении по бухгалтерскому учету 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (далее ПБУ 22/2010). При сравнении ПБУ 21/2008 и МСФО (IAS) 8 можно сделать вывод, что определение понятия «изменение оценочного значения», представленное в таблице 2.4 сопоставимо с определением приведенным в международном стандарте.

В международном стандарте данное определение представлено в упрощенной форме, в то время как в российском положении по ведению бухгалтерского учета

дается не только определение, а также включает в себя условия возникновения оценочного значения, а также последствия его возникновения. Таким образом можно сделать вывод, что при составлении положения о бухгалтерском учете, специалисты стремились сформировать более содержательное определение.

Таблица 2.4 – Сравнение понятия «изменение оценочного значения» согласно ПБУ «Изменение оценочных значений» 21/2008 и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»

Критерии сравнения	ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений»	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»
Изменение оценочного значения	Корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности [29].	Корректировка стоимости активов, обязательств, капитала, доходов или расходов компании вследствие пересмотра их текущего статуса и ожидаемых будущих притоков (оттоков) экономических выгод [18].

Также при сравнении порядка отражения оценочного значения в бухгалтерском учете и отчетности можно увидеть, что стандарты имеют схожие варианты отражения данных об изменении оценочных значений в бухгалтерской отчетности.

При изменении оценочных значений в ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки» описываются схожие пункты для раскрытия информации:

- содержание (характер) изменений;
- величина изменений, повлиявшая на показатели отчетности.

В случае выявления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности, необходимо обратиться к положению по бухгалтерскому учету 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете» (далее ПБУ 22/2010). Данное положение по бухгалтерскому учету устанавливает правила исправления ошибок и порядок раскрытия

информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организации. В текстах российского положения по бухгалтерскому учету и международного стандарта финансовой отчетности вводится такая характеристика ошибки, как ее существенность, представленная в таблице 2.5, что позволяет специалистам бухгалтерии при составлении отчетности определить влияние ошибки на финансовую отчетность предприятия, а в последствии и на качество принимаемых управленческих решений.

Таблица 2.5 – Сравнение подходов к признанию ошибки существенной согласно ПБУ 22/2010 и МСФО (IAS) 8

Критерии сравнения	ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»
Признание ошибки существенной	Если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за отчетный период [33].	Ошибки, которые могут оказать влияние на решение пользователей. Существенность зависит от масштаба и характера пропусков или искажения отчетности в конкретных обстоятельствах. Величина или сущность статьи, или их совокупность могут быть определяющими факторами [18].

Также в положении по бухгалтерскому учету и МСФО (IAS) 8 указано, что иногда бывает сложно отличить изменение учетной политики от изменения бухгалтерских оценок, в таких случаях принятое изменение трактуется как изменение бухгалтерских оценок. Необходимо отметить, что ПБУ 22/2010 основано на применяемом в международной практике МСФО (IAS) 8. Таким образом российский стандарт максимально приближен к международному стандарту. В обоих стандартах процесс исправления бухгалтерской ошибки напрямую зависит от двух факторов – срок обнаружения ошибки и оценка ее влияния на бухгалтерскую отчетность.

ПБУ 22/2010 и МСФО (IAS) 8 отражают идентичный подход к содержанию понятия «ретроспективный пересчет». Стоит отметить, что международный

стандарт оперирует термином «кумулятивное влияние», который в российском положении по бухгалтерскому учету заменен на термин «накопительный долг».

В случаях, когда после утверждения отчетности возникает необходимо отразить факт хозяйственной деятельности, который может повлиять на финансовое состояние организации, бухгалтер должен обратиться к следующим положениям и стандартам:

– Положение по бухгалтерскому учету 7/98 «Событие после отчетной даты» (далее ПБУ 7/98) и МСФО (IAS) 10 «Событие после отчетной даты» (далее МСФО (далее МСФО (IAS) 10).

При сравнении положение по бухгалтерскому учету и международный стандарт финансовой отчетности можно сделать вывод, что по большей части требования к отражению и раскрытию информации по фактам хозяйственной жизни, произошедшим после утверждения отчетности схожи.

Сравнение ПБУ 7/98 и МСФО (IAS) 10 приведено в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Сравнение ПБУ «События после отчетной даты» 7/98 и МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты»

Критерия сравнения	ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»	МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты»
Определение	– факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации; – объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год [36].	Хозяйственные операции и прочие благоприятные и неблагоприятные события, произошедшие в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Также регулируют порядок отражения дивидендов, объявленных после отчетной даты [3].
К событиям после отчетной даты относятся	– события подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность; – события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность [36].	Все события вплоть до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если они произошли после опубликования данных о прибыли компании или другой финансовой информации [3].

Критерия сравнения	ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»	МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты»
Раскрытие информации	– краткое описание характера события после отчетной даты; – оценка последствий в денежном выражении [36].	– дата утверждения отчетности к выпуску; – уточнение раскрытий о существовавших на дату отчета о финансовом положении условиях; – характер и оценку финансовых последствий или заявление о невозможности при корректирующем или некорректирующем событии после отчетной даты [3].

При составлении финансовой отчетности в МСФО используют МСФО (IAS) 1 «Бухгалтерская отчетность организации» (далее МСФО (IAS) 1) и МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств». В российской практике состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организации устанавливает ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (далее ПБУ 4/99) и положение по бухгалтерскому учету 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (далее ПБУ 23/2011).

Классификация активов и обязательств в ПБУ 4/99 и МСФО (IAS) 1 сходятся по сроку обращения (погашения), при этом в международном стандарте существует еще ряд признаков, по которым можно классифицировать активы и обязательства как долгосрочные и краткосрочные.

При сравнении ПБУ 4/99 и МСФО (IAS) 34 можно сделать вывод, что сфера применения распространяется на все организации, которые публикуют промежуточную финансовую отчетность.

Период составления промежуточной отчетности и в российском положении по бухгалтерскому учету и в международном стандарте финансовой отчетности сопоставим и составляет – период в месяц или квартал.

Также в случае оценок активов и обязательств действует один и тот же принцип – не допускается ретроспективное представление изменений оценки. Таким образом, принятие оценки активов и обязательств применяются последовательно от одного отчетного периода к другому.

Отчет о движении денежных средств на предприятии является одним из наиболее ответственных участков бухгалтерской отчетности. Отчет о движении денежных средств, как правило, является составной частью бухгалтерской отчетности, в которой должны быть полностью раскрыты сведения о притоках и оттоках денежных средств в отчетном периоде.

Сфера применения ПБУ 23/2011 и МСФО (IAS) 7 схожа и распространяется на все организации. В обоих стандартах представлена классификация денежных потоков, только в МСФО (IAS) 7 в отличие от ПБУ 23/2011 заменяется термин «потоки от текущей деятельности» на «денежные потоки от операционной деятельности». Содержание денежных потоков согласно ПБУ «Отчет о движении денежных средств» 23/2011 и МСФО (IAS)7 «Отчет о движении денежных средств» представлено в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Сравнение классификации денежных потоков ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» и МСФО (IAS)7 «Отчет о движении денежных средств»

Критерии сравнения	ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»	МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»
Денежные потоки от текущей (операционной) деятельности	Денежные потоки, связанные с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку [34].	Денежные потоки формируются главным образом в ходе основной деятельности, создающей выручку компании [17].
Денежные потоки от инвестиционной деятельности	Денежные потоки от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации [34].	Расходы на ресурсы, предназначенные для создания в будущем дохода и потока денежных средств [17].
Денежные потоки от финансовой деятельности	Денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевого основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации [34].	Денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования [17].

Также, в ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» и МСФО (IAS)7 «Отчет о движении денежных средств» приводятся схожие условия

представления свернутых денежных потоков, представленные в таблице 2.8. Согласно стандартам денежные потоки могут отражаться в отчете о движении денежных средств свернуто, только при выполнении определенных условий.

Таблица 2.8 – Случаи отражения свернутых денежных потоков согласно ПБУ «Отчет о движении денежных средств» 23/2011 и МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»

Критерии сравнения	ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»	МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»
Отражение свернутых денежных потоков	Денежные потоки отражаются в отчете о движении денежных средств свернуто в случаях: – когда они характеризуются не столько деятельностью организации, сколько деятельностью ее контрагентов, и (или) когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам; – когда они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками оплаты [34].	Следующие денежные потоки могут представляться в свернутом виде: – поступления и выплаты от имени клиентов, когда движение денежных средств в большей степени отражает деятельность клиента, нежели самой компании; – поступления и выплаты по статьям, характеризующимся высокой оборачиваемостью, крупными суммами и коротким сроком погашения [17].

При сравнении сферы деятельности положения по бухгалтерскому учету 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (далее ПБУ 16/02) и международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 5 «Выбытие долгосрочных активов, предназначенных для продажи, и предоставление информации по прекращаемой деятельности» (далее МСФО (IFRS) 5) можно отметить что, российское положение применяется при раскрытии информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности, в то время как, МСФО (IFRS) 5 можно увидеть, что определение и признаки прекращаемой деятельности, приведенные в таблице 2.9., в общем смысле схожи.

Необходимо отметить, что положение по бухгалтерскому учету ПБУ 16/02 разрабатывалось на основе МСФО (IFRS) 5, как и большинство положений по бухгалтерскому учету. Таким образом, положения в стандартах имеют схожие

трактовки. Что позволяет сравнивать учет по российским положениям по бухгалтерскому учету и международным стандартам финансовой отчетности.

Под термином «прекращаемая деятельность» подразумевается компонент компании, который или выбыл, или классифицируется как удерживаемый для продажи.

Таблица 2.9 – Сравнение признаков и определения термина

«прекращаемая деятельность» согласно ПБУ 16/02

«Информация по прекращаемой деятельности» и МСФО (IFRS) 5

«Выбытие долгосрочных активов, предназначенных для продажи, и предоставлении информации по прекращаемой деятельности»

Критерии сравнения	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»	МСФО (IFRS) 5 «Выбытие долгосрочных активов, предназначенных для продажи, и предоставление информации по прекращаемой деятельности»
Определение и признаки прекращаемой деятельности	Под информацией по прекращаемой деятельности понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации, по производству продукции, продаже товаров, работ, услуг, которая может быть выделена операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым решением организации подлежит прекращению. Активы, обязательства, доходы и расходы относятся или могут быть отнесены к прекращаемой деятельности в том случае, если они будут проданы, погашены или иным образом выбывают в результате осуществления прекращения деятельности организации [31].	Прекращаемая деятельность – это компонент компании, который или выбыл, или классифицируется как удерживаемый для продажи, а также выполняет одно из условий: – представляет отдельное крупное подразделение бизнеса или географический сегмент; – является частью отдельного крупного подразделения бизнеса или географического сегмента, включенного в подготовительный план выбытия; – является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью ее перепродажи [22].

При сравнении положения по бухгалтерскому учету 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (далее ПБУ 24/2011) и международного стандарта (IFRS) 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых» (далее МСФО (IFRS) 6), были выявлено можно отметить сходство по определенным положениям.

Оба, стандарт и положение по бухгалтерскому учету регулируют порядок учет затрат, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых, в компаниях добывающей отрасли. Перечень затрат по разведке полезных ископаемых и порядок отнесения активов разведки и оценки у материальным или нематериальным организация разрабатывает сама организация определяет сама в рамках учетной политики.

При проверки на обесценение актива ПБУ 24/2011 ориентируется на порядок, приведенный в МСФО (IFRS) 6:

– срок, в рамках которого предприятие имеет право на производство разведочных работ на определенной территории, истек в течении отчетного периода или истечет в ближайшем будущем, а его продление не ожидается;

– существенные затраты, понесенные в связи с продолжением разведки и оценки запасов полезных ископаемых на определенной территории, не были учтены в процессе планирования и составления бюджета;

– разведка и оценка запасов полезных ископаемых на определенной территории не привели к обнаружению коммерчески выгодного количества запасов полезных ископаемых, и предприятие решило прекратить производство указанных работ на этой территории;

– существует достаточно признаков того, что, несмотря на возможное продолжение разработки на данной территории, полное возмещение балансовой стоимости актива, связанного с разведкой и оценкой, в результате успешной разработки или продажи представляется маловероятным.

Порядок списания стоимости активов в положении по бухгалтерскому учету и МСФО (IFRS) 6 также совпадает – определяется самостоятельно и закрепляется в ее учетной политики.

Сводная таблица сравнения ПБУ 24/2011 и МСФО (IFRS) 6 представлена в таблице в приложении К.

При сравнении ПБУ «Учет договоров строительного подряда» 2/2008 (далее ПБУ 2/2008) и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» (далее МСФО (IAS)

11) можно сделать вывод, о том, что стандарты не сопоставимы в большинстве положений. При этом можно отметить и несколько совпадений.

Таким образом, МСФО (IAS) 11 и ПБУ 2/2008 предусматривают ситуации, при которых возможно объединения и разделение договоров на строительство, представленные в таблице 1.10.

Таблица 1.10 – Сравнение условий разделения договоров строительного подряда согласно ПБУ «Учет договоров строительного подряда» 2/2008 и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»

Критерии сравнения	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»
Условия разделение договоров	<ul style="list-style-type: none"> – на строительство каждого актива имеется техническая документация [39]; – доходы и расходы могут быть идентифицированы по каждому активу [39]. 	<ul style="list-style-type: none"> – по каждому объекту направлялись отдельным предложения [4]; – подрядчик и заказчик вели самостоятельные переговоры по каждому активу и могут принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому активу [4]; – доходы и расходы могут быть идентифицированы по каждому активу [4].

Также ПБУ 2/2008 сопоставимо с МСФО (IAS) 11, в соответствии с которым совокупность договоров вне зависимости от заключения их составляющих с одним или несколькими заказчиками отражается как единый договор на строительство, если договоры были подписаны по пакету:

- состоящему из совокупности договоров;
- договоры являются частями единого проекта с общей нормой прибыли;
- договоры выполняются одновременно или последовательно без перерывов.

При учете в договоре строительства дополнительного объекта ПБУ 2/2008 регламентирует, что для целей бухгалтерского учета строительство дополнительного объекта при соблюдении хотя бы одного из определенных условий рассматривается как отдельный договор:

- по конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам дополнительный объект значительно отличается от

предусмотренных подрядным договором объектов;

– стоимость строительства дополнительного объекта определяется на основе дополнительной сметы, согласованной заказчиком или подрядчиком.

Сводная таблица сравнения ПБУ 2/2008 и МСФО (IAS) 11 приведена в приложении Л.

2.2 Различия в положениях по бухгалтерскому учету и международных стандартах финансовой отчетности

Несмотря на ориентированность положений по бухгалтерскому учету на международные стандарты финансовой отчетности, при их сравнении можно найти множество отличий.

Основными различиями ПБУ 1/2008 и МСФО (IAS) 8 является определение понятия учетной политики, приведенное в таблице 2.11.

Таблица 2.11 – Сравнение определения понятия «учетная политика» по ПБУ 1/2008 «Учетная политика» и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»

Критерии сравнения	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»
Учетная политика	Принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности [29].	Конкретные принципы, методы, процедуры, правила и практика, принятая компанией для подготовки и представления финансовой отчетности [18].

В ПБУ 1/2008 учетная политика представлена с точки зрения процесса ведения бухгалтерского учета, начиная с первичного наблюдения и заканчивая составлением бухгалтерской отчетности, а в МСФО (IAS) 8 – с точки зрения составления финансовой отчетности.

В МСФО (IAS) 8 «четная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки» присутствуют качественные характеристики информации [18]:

- уместность;
- надежность;
- нейтральность;
- достоверность.

Вместе с тем, часть принципов, включенных в состав требований и допущений, предъявляемые к учетной политике в ПБУ 1/2008 отсутствуют международном стандарте.

В Международном стандарте не раскрывается состав учетной политик и способы ведения бухгалтерского учета. Также в МСФО (IAS) 8 нет четкого выделения требований и допущений, как это представлено в положении по бухгалтерскому учету 1/2008. Последовательность применения учетной политики раскрывается в МСФО (IAS) 8 не как допущение, а как требование. Учетная политика, последовательная во временном аспекте, обеспечивает возможность сопоставления данных в различных отчетных периодов, что в свою очередь способствует представлению пользователям финансовой отчетности полезной и интерпретируемой информацией.

Сводная таблица сравнения представлена в приложении А.

Также следует отметить, что МСФО (IAS) 8 имеет различия в сравнении с положением по бухгалтерскому учету 21/2008 «Изменение оценочных значений».

В положении по бухгалтерскому учету приведены конкретные примеры оценочных значений [29]:

- величина резерва по сомнительным долгам;
- резерва под снижение стоимости материально – производственных запасов;
- других оценочных резервов;
- сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов;
- оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и тд.

В свою очередь в международном стандарте описаны условия пересмотра бухгалтерских оценок [29]:

- изменились обстоятельства, на которых они основывались;
- появилась новая информация, новый опыт, или произошли изменяющие события.

Сводная таблица сравнения ПБУ 21/2008 и МСФО (IAS) 8 приведено в приложении Б.

Несмотря на то, что ПБУ 22/2010 основано на МСФО (IAS) 8 при сравнении можно найти ряд отличий.

Цель МСФО (IAS) 8 существенно шире, чем цель российского положения по бухгалтерскому учету. Это обусловлено, тем что международный стандарт соответствует трем положениям по бухгалтерскому учету.

МСФО (IAS) 8 оперирует более конкретным понятием «ошибки предыдущих периодов», т.е. ошибки уже, отраженные в бухгалтерской отчетности. В ПБУ 22/2010, в свою очередь, понятие ошибки рассматривает без привязки к конкретному отчетному периода. Таким образом, под данной понятие могут попасть и ошибки текущего периода.

В отличии от ПБУ 22/2010 международный стандарт не уточняет состав неточностей или пропусков, которые считаются ошибкой. При этом в российском положении дается более точная формулировка причин, приведенных в таблице 2.12, возникновения ошибок.

Таблица 2.12 – Причины возникновения ошибок согласно ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете» и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»

Критерии сравнения	ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»
Причины возникновения ошибок	– неправильное применение законодательства или нормативно – правовых актов [33]; – неправильное применение УП [33];	– математические просчеты [18]; – неправильное применение учетной политик [18]; – неверная интерпретация ФХЖ;

Критерии сравнения	ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»
Причины возникновения ошибок	<ul style="list-style-type: none"> – неточности в вычислениях [33]; – неправильная классификация или оценка фактов хозяйственной деятельности [33]; – неправильное использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности, недобросовестные действия должностных лиц организации [33]. 	<ul style="list-style-type: none"> – мошенничество [18]; – невнимательность [18].

Как показано в таблице 2.12 в отличие от российского положения в международном стандарте приведены конкретные примеры ошибок.

Можно отметить, что содержание российского положения отличается от соответствующих предписаний международного стандарта более подробной классификацией ошибок и большей детальностью определяемого порядка их исправления и раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Сводная таблица сравнения ПБУ 22/2010 и МСФО (IAS) 8 представлена в приложении В.

При сравнении ПБУ 7/98 и МСФО (IAS) 10 также можно отметить расхождения в определенных положениях.

В положении по бухгалтерскому учету рассматривается понятие даты подписания бухгалтерской отчетности, в то время как в МСФО (IAS) 10 приводится определение – дата утверждения финансовой отчетности к выпуску.

Датой подписания бухгалтерской отчетности считается дата, указанная в представляемой в адреса, определенные законодательством РФ, бухгалтерской отчетности при подписании ее в установленные сроки.

Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску – это момент окончательного утверждения финансовой отчетности, является окончанием периода подготовки финансовой отчетности после отчетной даты, когда финансовая отчетность может быть представлена внешним пользователям.

При этом согласно международному стандарту процесс и дата утверждения финансовой отчетности к выпуску будут отличаться в зависимости от структуры руководства, нормативных требований, процедур составления и окончательного оформления финансовой отчетности.

В случае предоставлении финансовой отчетности на утверждение акционерам уже после выпуска финансовой отчетности, то финансовая отчетность считается утвержденной к выпуску на дату ее первоначального выпуска, а не на дату ее утверждения акционерами. Также в международном стандарте все события после отчетной даты уделяться на [18]:

- корректирующие события (события, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату и требующие внесения изменений в показатели финансовой отчетности);

- некорректирующие события (события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты условиях и не требующих внесения корректировок в финансовую отчетность).

При возникновении корректирующего события организация должна корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения корректирующих событий после окончания отчетного периода. Организация не должна корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения некорректирующих событий после окончания отчетного периода.

Примеры корректирующих и некорректирующих событий приведены в таблице 2.13.

Таблица 2.13 – Примеры корректирующих и некорректирующих событий

Корректирующие события	Некорректирующие события
<ul style="list-style-type: none"> – решение суда, вынесенное после отчетной даты, которое подтверждает существование на отчетную дату обязательств предприятия; – получение информации после отчетной даты, свидетельствующей либо о существовавшем на отчетную дату обесценении актива, либо о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива; 	<ul style="list-style-type: none"> – существенное объединение бизнеса после отчетной даты; – объявление плана по прекращению деятельности, выбытию активов или погашению обязательств, связанных с прекращаемой деятельностью; – крупные сделки по покупке или отчуждению активов или экспроприация большей части активов государством;

Корректирующие события	Некорректирующие события
<ul style="list-style-type: none"> – определение после отчетной даты стоимости активов, приобретенных до отчетной даты, или поступлений от продажи активов, проданных до отчетной даты; – определение после отчетной даты величины выплат по планам участия в прибыли или премирования; – обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что финансовая отчетность была искажена. 	<ul style="list-style-type: none"> – уничтожение важных производственных мощностей компании в результате пожара после отчетной даты; – объявление о готовящейся крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации; – крупные операции с обыкновенными акциями и потенциальными обыкновенными акциями, произошедшие после отчетной даты; – необычно большие изменения стоимости актив или обменных курсов валют; – изменение налоговых ставок или налогового законодательства, введенные в действие или объявленные после отчетной даты; – принятие значительных обязательств или возникновение условных обязательств; – начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно событиями после отчетной даты отчета о финансовом положении.

После проведенного сравнения ПБУ 4/99 и МСФО (IAS) 1, как видно из таблицы, приведенной в положении Г, стандарты имеют разные сферы применения. Положение по бухгалтерскому учету не применяется при формировании отчетности:

- для внутренних целей;
- отчетность, составляемой для государственного и статистического наблюдения;
- отчетной информации, предоставляемой кредитной организации;
- для иных специальных целей.

Международный стандарт (IAS) 1 применяется ко всей финансовой отчетности общего назначения, которая предоставляется в соответствии с МСФО. Требования стандарта распространяются на все организации независимо от представления или непредставления данными организациями отдельной финансовой отчетности и консолидированной финансовой отчетности. Стандарт также применим для предприятий, занятых в некоммерческой и государственных

сферах, однако, для таких предприятий название некоторых статей может быть изменено для отражения специфики их деятельности. Также есть случаи, представленные в таблице 2.14, при которых международный стандарт не применяется.

Таблица 2.14 – Случаи неприменения МСФО (IAS) 1 «Представления финансовой отчетности»

Случаи неприменения МСФО (IAS) 1 «Представления финансовой отчетности»	– положение стандарта не применяется к структуре и содержанию промежуточной финансовой отчетности [2];
	– для банков положение МСФО (IAS) дополняется положениями МСФО (IAS) 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых организаций» [2];
	– стандарт не рассматривает вопросы признания, оценки и раскрытия конкретных операций и параметров при отражении их в финансовой отчетности предприятия [2].

В положении по бухгалтерскому учету приведен ряд определений, таких как:

- бухгалтерская отчетность;
- отчетный период;
- отчетная дата;
- пользователь.

Если рассматривать международный стандарт, то можно отметить, что его понятийный аппарат намного шире, приводятся такие понятия как:

- финансовая отчетность;
- финансовая отчетность общего назначения;
- практическая невозможность;
- прочий совокупный доход и тд.

Состав годовой финансовой отчетности в большинстве пунктов схож, но в международном финансовая отчетность дополняется отчетом о движении денежных средств и примечаниями, включая характеристику важнейших положений учетной политики и пояснительную информацию.

В положении по бухгалтерскому учету также, как и в международном стандарте приведен список обязательных статей, которые необходимо показать в

каждом виде финансовой отчетности. При этом в ПБУ 4/99 представлена форма бухгалтерского баланса. Следует отметить, что список обязательных для раскрытия статей в международном стандарте достаточно широк и подробен, в отличие от ПБУ.

В международном стандарте приведены дополнительные компоненты финансовой отчетности, приведенные в таблице 2.15. Под дополнительными компонентами финансовой отчетности подразумевается финансовый обзор руководства, в котором описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов и финансового положения предприятия, а также основные ситуации неопределенности, с которыми они сталкиваются.

Таблица 2.15 – Дополнительные компоненты финансовой отчетности, согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

Отчет для обзора дополнительных компонентов может содержать	– основные факторы и их влияние, определяющие финансовые результаты, включая изменения внешней среды, в которой функционирует предприятие, реакцию предприятия на эти изменения и их воздействие, а также инвестиционную политику предприятия, направленную на поддержание и улучшение финансовых результатов, в том числе политику в отношении дивидендов [2];
	– источники предоставления средств предприятия и его целевых показателей соотношений обязательств и капитала [2];
	– ресурсов предприятия, которые не признаны в отчете о финансовом положении в соответствии с МСФО (IFRS) [2].

Следует отметить, что в отчетности по МСФО аудиторское заключение не является обязательным компонентом отчетности. Однако, компания может включить его в состав отчетности, что будет являться дополнительным независимым подтверждением достоверности отчетных показателей. В случае же с положением по бухгалтерскому учету 4/99, если организация в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение должно прилагаться к отчетности.

МСФО (IAS) 1 устанавливает основу для составления финансовой отчетности, которую можно сопоставить как с финансовой отчетностью предприятия за предыдущие периоды, так и с финансовой отчетностью других предприятий.

Требования стандарта, в первую очередь основаны на принципе ретроспективного отражения показателей. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год по российскому стандарту берется календарный год – периодом с 1 января по 31 декабря включительно. В международном стандарте отчетным периодом также является календарный год, только начаться он может с первого числа любого месяца года. Таким образом, МСФО предоставляют организации право самостоятельно выбирать начало отчетного периода.

При сравнении ПБУ 4/99 и МСФО (IAS) 34 были выявлены следующие расхождения, представленные в таблице 2.16.

Таблица 2.16 – Сравнение ПБУ «Бухгалтерская отчетность организации» 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

Критерии сравнения	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»	МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»
Состав отчетности	Отчетность состоит из [27]: – бухгалтерский баланс; – отчет о прибыли и убытках.	Отчетность состоит из [13]: – сокращенный отчет о финансовом положении; – отчет или сокращенные отчеты о прибыли и убытке, и прочем совокупном доходе; – сокращенный отчет о движении денежных средств; – сокращенный отчет об изменениях в собственном капитале; – выборочные пояснения и примечания.
Форма предоставления отчетности	Не описана.	– полная [13]; – сокращенная [13].

В отличие от положения по бухгалтерскому учету международный стандарт не содержит обязательных требований ни к периодичности формируемой промежуточной отчетности, ни к тому, какие компании должны ее составлять.

На практике организация формирует промежуточную отчетность в двух случаях:

– решение о подготовке промежуточной отчетности принято добровольно руководством компании для обеспечения потенциальных инвесторов

максимально оперативной и достоверной информацией о финансовом состоянии предприятия;

- компания публикует промежуточную отчетность в соответствии с обязательными требованиями (например, органов, регулирующих фондовые биржи).

Международный стандарт компаниями как полной, так и сокращенной промежуточной отчетности. Смысл составления промежуточной отчетности в том, чтобы дать обновленные данные относительно последнего полного комплекта годовой финансовой отчетности. Соответственно, при составлении промежуточной отчетности необходимо сфокусироваться на новых видах деятельности и произошедших с момента составления последней годовой отчетности событиях и обстоятельствах.

Состав промежуточной отчетности в международном стандарте приведен достаточно обширнее, что позволяет предоставить пользователям подробную информацию о текущем положении предприятия.

При сравнении ПБУ 23/2011 и МСФО (IAS) 7 можно увидеть, что в целом правила составления отчета похожи, но присутствует ряд отличий.

В соответствии с МСФО (IAS) 7 к денежным средствам относятся [17]:

- кассовая наличность;
- деньги на текущих счетах.

Эквивалентами денежных средств согласно МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» могут служить [17]:

- краткосрочные финансовые вложения (менее трех месяцев);
- вложения с высокой степенью ликвидности;
- вложения с низким уровнем риска изменения стоимости;
- банковские овердрафты.

Согласно российскому положению по бухгалтерскому учету эквивалентами денежных средств могут быть депозиты до востребования, а краткосрочные финансовые вложения в положениях по бухгалтерскому учету не указаны.

Также, следует отметить, что основным отличием ПБУ 23/2011 от МСФО (IAS) 7 является методика составления отчета организацией.

ПБУ 23/2011 предусматривает только прямой метод, а МСФО (IAS) 7 предлагает выбор – прямой или косвенный метод.

Методы различаются между собой полнотой представления данных о денежных средствах предприятия, исходной информацией для разработки отчетности и другими параметрами. Прямой метод составления отчета о движении денежных средств показывает совокупный приток и отток денежных средств по видам деятельности.

Косвенный метод считается проще, так как собирается исходя из аналитических показателей. Чистая прибыль корректируется на неденежные операции (амортизация, резервы и тд.), движение по оборотному капиталу и обороты, относящиеся к инвестициям или финансовой деятельности. В российском положении по бухгалтерскому учету не рассмотрены инструменты хеджирования, а также в случае пересчета денежных потоков, согласно российскому стандарту – пересчет возможен по среднему курсу или за более короткий период, а международный стандарт предусматривает пересчет на дату возникновения денежного потока.

Также международном стандарте рассмотрен порядок составления отчетности ассоциированных компаний.

Сводная таблица сравнения ПБУ 23/2011 и МСФО (IAS)7 приведена в приложении Д.

При сравнении ПБУ 11/2008 и МСФО (IAS) 24 первое существенное отличие вытекает из определения связанных сторон, представленное в таблице 2.17.

Международный стандарт предлагает под связанной стороной понимать частное лицо или организацию. При этом к частным лицам относятся, помимо управленческого или причастного к управлению персонала, близких родственников, способных оказывать влияние на деятельность фирмы. В российском стандарте в число связанных лиц близкие родственники не включены.

Требования российского положения по ведению бухгалтерского учета менее строго относятся к данному аспекту.

Таблица 2.17 – Определение термина «связанные стороны» согласно ПБУ «Информация о связанных сторонах» 11/2008 и МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

Критерии сравнения	ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»	МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»
Связанные стороны	Юридическое и (или) физическое лицо, способное оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние.	Может быть представлено физическим лицом или компанией. Она может быть акционером, материнской компанией или группой компаний.

Признаки связанных сторон также имеют некоторые расхождения. Согласно МСФО (IAS) 24 связанными сторонами организациями принято считать организации, осуществляющие совместный контроль над третьим юридическим лицом. В данном случае фирмы заключают соответствующий договор, где распределяют права контроля. ПБУ 11/2008 такие организации связанными.

Ключевое различие заключается в подходе к определению понятия «контроль» и «значительное влияние», которые приведены в таблице 2.18.

Таблица 2.18 – Сравнение понятий «контроль» и «значительное влияние» согласно ПБУ «Информация о связанных сторонах» 11/2008 и МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

Критерии сравнения	ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»	МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»
Определение контроля	Организация или физическое лицо контролирует другую организацию, когда такая организация или физическое лицо имеет право:	Контроль – полномочия на управление финансовой и операционной политикой организации таким образом, чтобы получить выгоды от ее деятельности.

Критерии сравнения	ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»	МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»
Определение контроля	<p>– распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 50% голосующих акций акционерного общества или более чем 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;</p> <p>– распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 20% голосующих акций акционерного общества или более чем 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью и имеет возможность определять решения, принимаемые в этих обществах.</p>	Совместный контроль – согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью.
Значительное влияние	Организация или физическое лицо оказывает значительное влияние на другую организацию, когда имеет возможность участвовать в принятии решений другой организацией, но не контролирует ее.	Возможность участия в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики организации, о не контроль на такой политикой. Значительное влияние может достигаться путем долевого владения, по уставу или соглашению.

Важно отметить, что число акций не является решающим показателем в определении подконтрольного предприятия.

Требования к раскрытие информации в положении по бухгалтерскому учету и международном стандарте схожи, при этом в МСФО (IAS) 24 предусмотрено раскрытие информации о вознаграждении ключевого управленческого персонала. В целом положения стандарта достаточно различны, подробное сопоставление приведено в приложении Е.

В случае если организации участвуют в совместной деятельности, они должны руководствоваться:

- положением по бухгалтерскому учету 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (далее ПБУ 20/03);
- международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» (далее МСФО (IFRS) 11).

Как и с предыдущими стандартами при сравнении ПБУ 20/03 были выявлены следующие расхождения в сфере применения, представленные в таблице 2.19.

Таблица 2.19 – Сфера применения ПБУ «Информация об участии в совместной деятельности» 20/03 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»

Критерии сравнения	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»	МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»
Сфера применения	Предназначен для коммерческих организаций (кроме кредитных), которые являются юридическими лицами по законодательству РФ [30].	Применяется всем предприятиями, которые являются сторонами по соглашению о совместном предпринимательстве [19].

Также по-разному раскрывается определение участия в совместной деятельности, и классификация видов совместного предпринимательства.

Согласно положению по бухгалтерскому учету существуют следующие виды предпринимательства:

- совместно осуществляемые операции;
- совместно используемые активы;
- совместная деятельность.

В положении по бухгалтерскому учету в отличие от международного стандарта, выделены условия, при которых ПБУ 20/03 не применяется [30]:

- при заключении учредительного договора или договора о создании финансово – промышленной группы, результатом которого является образование юридического лица или финансово – промышленной группы, а также внесение вкладов в уставной, складочный капитал, паевой фонд другой организации;
- заключение договора об участии в совместной деятельности, которым не предусмотрено извлечение экономических выгод или дохода.

В отличие от международного стандарта, в российском положении не раскрыто понятие совместный контроль. Как уже было рассмотрено в таблице, что все стороны, или группа сторон, контролирует соглашение совместно, совместный контроль существует, когда решению касательно соответствующей

деятельности требуют единогласного одобрения сторон, которые совместно контролируют соглашения.

В совместном соглашении ни одна из сторон сама по себе не контролирует соглашение. Сторона, имеющая совместный контроль по соглашению, может не позволять любой другой из сторон, или группе сторон, контролировать соглашение.

В международном стандарте приведена классификация на совместную деятельность и совместное предприятие.

Однако в положении по бухгалтерскому учету не рассмотрено понятие совместный контроль. Совместные операции согласно МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» предусматривают заключения соглашения, по которому стороны у которых есть совместный контроль, имеют права на активы и несут обязанности по обязательствам, относящимся к соглашению. Совместно используемые активы в МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» не рассматриваются отдельно, а относятся к совместным операциям при наличии совместного контроля. В свою очередь ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» трактует данный вид деятельности как совместное использование имущества. Совместная деятельность согласно МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» – это совместные операции.

Также различен и учет совместных операций, представленный в таблице 2.20.

Таблица 2.20 – Учет совместных операций согласно ПБУ «Информация об участии в совместной деятельности» 20/03 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»

Критерии сравнения	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»	МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»
Учет совместных операций	– активы, внесенные в счет вклада по договору о совместной деятельности, отражаются участниками как финансовые вложения [30];	В отношении своих долей в совместных операциях участник совместной операции отражает [19]: – свои активы, включая свою долю в любых совместно контролируемых активах;

Критерии сравнения	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»	МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»
Учет совместных операций	– участники признают прибыль или убыток от совместной деятельности в соответствии с причитающейся им доли [30].	– свои обязательства, включая свою долю в любых совместно принимаемых на себя обязательств; – свой доход от продажи своей доли продукции, возникающей в результате совместной операции; – свою долю дохода от продажи продукции совместным предприятием; – свои расходы, включая свою долю в любых совместно понесенных расходах.

Порядок раскрытия информации предусмотрен только в положении по бухгалтерскому учету, а в международном стандарте данный вопрос не раскрыт.

Сводная таблица сравнения ПБУ 20/03 и МСФО (IFRS) 11 представлена в приложении Ж.

Сфера применения ПБУ 16/02 распространяется на порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности для коммерческих организаций, в то время как международный стандарт применяется для учета всех долгосрочных активов и всех групп выбытия, кроме определенных исключений, представленных в сводной таблице в приложении З.

Также приведена классификация долгосрочных активов и групп выбытия. Условия классификации долгосрочных активов и групп выбытия в категорию предназначенных для продажи в ПБУ 16/02 не представлена, так как не рассмотрена классификация, в отличие от международного стандарта. Оценка стоимости по прекращаемой деятельности согласно ПБУ 16/02 не меняется, за исключением определенных случаев. Согласно МСФО (IFRS) 5 активы предназначенные для продажи группы активов, учитываются по наименьшей из двух величин [22]:

- балансовой стоимости;
- стоимости за вычетом расходов на продажу.

Амортизация по выбывающим группам объектов согласно ПБУ 16/02 начисляется в обычном порядке, в международном стандарте амортизация не

начисляется. При представлении информации группы выбывающих активов и обязательств отражаются следующим образом, представленным в таблице 2.21

Таблица 2.21 – Представление информации согласно положению по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» 20/3 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»

Критерии сравнения	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»	МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»
Представление информации	Не отражаются как отдельная группа активов или обязательств. Информация о стоимости активов и обязательств, предполагаемых к выбытию или погашению рамках прекращаемой деятельности, раскрываются в пояснениях к финансовой отчетности [30].	Активы, включенные в группу выбытия, представляются отдельными статьями в бухгалтерском отчете о финансовом положении [19].

Сводная таблица сравнения представлена в приложении И.

При сравнении ПБУ 24/2011 и МСФО (IFRS) 6 были выявлены следующие расхождения:

- при разработки учетной политики согласно МСФО (IFRS) 6 в отношении активов, связанных с разведкой и оценкой, временно освобождаются от применения п.11 и п.12 МСФО (IAS) 8;

- ПБУ 24/2011 не предусматривает освобождение от общих требований к разработке учетной политики;

- порядок раскрытия информации согласно МСФО (IFRS) 6 раскрывается более подробная информация, чем в ПБУ 24/2011.

При сравнении ПБУ «Учет договоров строительного подряда» 2/2008 (далее ПБУ 2/2008) и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» (далее МСФО (IAS) 11) можно сделать вывод, о том, что стандарты не сопоставимы в большинстве положений. Сопоставление ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» приведено в таблице 2.22. Необходимо отметить, что положение по бухгалтерскому учету 2/2008

регламентирует, что бухгалтерский учет при строительном подряде ведется отдельно по каждому договору, устанавливая при этом условия, при которых два или более договора рассматриваются как единый, а также случаи, при которых ведется отдельный учет строительных работ, предусмотренных одним договором.

Таблица 2.22 – Сравнение ПБУ «Учет договоров строительного подряда» 2/2008 и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»

Критерии сравнения	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»
Учет затрат по выручке по договорам	– 20 «Незавершенное производство»; – 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»; – 97 «Расходы будущих периодов»	Счет учета строительных контрактов.
Распределяемые затраты	Состав распределяемых затрат не определен.	– страховые платежи; – затраты на конструкторскую и техническую поддержку; – затраты по займам; – накладные затраты по строительству.
Распределение сверхнормативных затрат	Состав не определен.	Распределение осуществляется исходя из нормального уровня строительной деятельности.
Ограничения на распределение сверхнормативных затрат	Не установлено.	Распределение осуществляется исходя из нормального уровня строительной деятельности.

МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» в отличие от ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» дает несколько понятий, определяющих сущность договора [4]:

– договором строительного подряда признается контракт, предусматривающий строительство объекта или комплекса объектов, взаимосвязанных или по своей конструкции, технологии, или по их назначению;

– договором с фиксированной ценой является договор на строительство, по которому стороны соглашаются на фиксированную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции;

– договором «затраты плюс» признается договор на строительство, в соответствии с которым подрядчику возмещаются допустимые затраты и процент от них.

По объектам учета между положением по бухгалтерскому учету и международному стандарту финансовой отчетности существенных различий нет, но МСФО (IAS) 11 содержит ряд дополнительных условий. Таким образом в соответствии с (IAS) 11 если договор подряда включает ряд объектов, по каждому из которых велись самостоятельные переговоры, а также стороны могли по каждому объекту принять или отклонить часть договора, сооружение каждого из них отражается в качестве отдельного договора.

Также МСФО (IAS) 11 устанавливает, что если переговоры велись по пакету, состоящему из совокупности договоров, данная совокупность отражается как единый договор на строительство вне зависимости от количества заказчиков, с которыми они заключены.

2.3 Рекомендации по сближению российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности

Российские стандарты по бухгалтерскому учету давно используются параллельно с международными стандартами финансовой отчетности. Также следует отметить, что РСБУ формируются частично исходя из положений МСФО.

Таким образом, в определенных положениях нормативные документы имеют схожую трактовку. Положительным моментом от сближения РСБУ с МСФО является то, что отчетность по МСФО показывает реальную состояние дел хозяйствующего субъекта. С другой стороны, нововведения привносят ряд трудностей и сближение МСФО с РСБУ не является исключением. Необходимо отметить, что есть ряд проблем, возникающих при сближении РСБУ с МСФО:

- международные стандарты не учитывают специфику определенных сфер деятельности;
- при переходе на МСФО возникают финансовые затраты.

Также не маловажную роль играет человеческий фактор. Российский учет всегда жестко регламентирован, соответственно для специалиста будет привычно составлять отчетность по определенным правилам, нежели прибегать к профессиональному суждению.

Таким образом, бухгалтер – это исполнитель, который владеет техникой ведения бухгалтерского учета. При сближении МСФО с РСБУ «учет по правилам» будет вытесняться «учетом на основе принципов». Профессиональное суждение в МСФО может считаться основой для формирования финансовой отчетности

Необходимо отметить, что с 1 января 2002 года план счетов потерял обязательный характер. Основываясь на данной информации специалист может дополнить его новыми счетами и субсчетами. При этом при построении плана счетов организации, специалист бухгалтерии должен руководствоваться принципом существенности, таким образом, для учета необходима такая информация, которая может оказать влияние на принятие решений. Так же, принцип существенности может быть выполнен при выборе учетной политики и может применяться при раскрытии информации в приложении к отчетности.

Таким образом, можно сделать вывод, что при формировании плана счетов и выборе учетной политики организации в российской практике бухгалтер, так же как и в международной, может применять профессиональное суждение, не опираясь на типовые формы, а подгоняя документы под требования организации и особенностей видов деятельности.

Нормативно – правовое регулирование российского учета так же имеет некоторые несовершенства. В российской практике бухгалтерского учета исключены многие аналоги международных стандартов финансовой отчетности, таким образом, можно сделать вывод, что есть вероятность, что определенные аспекты не регламентированы в российской практике.

В случае отсутствия информации в российских нормативных актах, о порядке учета определенных объектов бухгалтерского учета, необходимо прибегать к

помощи международных стандартов финансовой отчетности. Это позволит максимально сблизить учет по МСФО И РСБУ.

Необходимо отметить, что цель составления отчетности по международным стандартам – это формирование и предоставление информации инвесторам и кредиторам, в случае с отчетностью по РСБУ – формирование и предоставление информации фискальным органам, для проверки правильности формирования налоговой отчетности. Таким образом, различия в круге пользователей и целях составления отчетности, неизбежно приведет в различии принципов подготовки отчетности. В данном случае организации необходимо определиться с кругом пользователей информации. Если организация небольшая и нет планов по выходу на международный рынок, то в данном случае необходимость применения МСФО отпадает. Для больших организаций учет по МСФО будет наилучшим вариантом, так как, таким образом организация исключит вариант возникновения расхождений между управленческой и финансовой отчетностью, что повысит эффективность принимаемых решений.

Кроме того, отличительной чертой МСФО от РСБУ является принцип приоритета экономического содержания над формой. В российской практике большое внимание уделяется документальному подтверждению фактов хозяйственной жизни организации.

В международных стандартах широко применяется понятие «справедливая стоимость», это связано с необходимостью учета временной стоимости денежных средств, как обязательного условия для принятия управленческого решения. В российских стандартах наоборот за основу оценки объектов бухгалтерского учета принимают историческую стоимость.

Порядок ведения учета по российским положениям по бухгалтерскому учету и международным стандартам финансовой отчетности имеет множество различий. На основании действующих нормативно – правовых актов и выявленных отличий между международными стандартами и российскими положениями по бухгалтерскому учету, можно разработать модель действий специалистов бухгалтерии, для максимального сближения порядка отражения в учете объектов

финансово – хозяйственной жизни. Как уже было оговорено, МСФО представляет собой систему, состоящую из элементов – стандарты и принципы представления финансовой отчетности. Так как, международные стандарты подчиняются принципам представления финансовой отчетности, то в иерархической модели они будут стоять как первый уровень регулирования порядка предоставления отчетности.

В свою очередь принципы должны исходить из:

- цели и пользователей финансовой отчетности;
- применения основополагающих допущений (непрерывность деятельности и метода начисления);
- качественных характеристик информации;
- элементов финансовой отчетности.

Качественные характеристики информации в МСФО и РСБУ в большинстве пунктов схожи, при этом требования в российских стандартах более подробны, в данном случае их можно объединить.

Состав элементов финансовой отчетности может быть сформирован исходя из МСФО:

- активы и обязательства;
- доходы и расходы;
- капитал.

Таким образом, организация при формировании отчетности в первую очередь будет опираться на принципы формирования отчетности и предоставлять информацию, сформированную по МСФО в разрезе конкретных элементов, что позволит добиться сопоставления данных отчетности между организациями.

Далее необходимо установить, что правила предоставления отчетности приоритетны над правилами ведения учета. Для этого необходимо установить тождественность между объектами бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Также необходимо выделить совокупность принципов подготовки отчетности между нормативно – правовыми документами, учитывая, что российская система

регулирования состоит из трех уровней (общезаконодательный, нормативный и методический). В данном случае важно выделить принципы на двух первых уровнях нормативного регулирования, а на методическом уровне закрепить тождественные по содержанию принципы. При этом допущение применения о последовательном применении учетной политики необходимо исключить, так как оно носит частный характер, и больше необходимо для исполнения требования сравнимости. В данном случае исключение последовательного применения учетной политики можно обосновать тем, что цель формирования отчетности – предоставление достоверной информации. Если применять к одному и тому же объекту учета применять одинаковый порядок отражения, то в случае возникновения определенных иных факторов, связанных с объектом учета, информация, представленная в отчетности может быть недостоверна.

Таким образом, систему сближения положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности может представлять собой иерархическую систему, в которой выделяются основные уровни:

- принципы подготовки отчетности;
- стандарты отчетности.

Необходимо отметить, что стандарты должны формироваться на основе принципов, что позволяет закрепить взаимосвязь между ними, и добиться качественных характеристик информации.

Стандарты должны иметь типовые разделы:

- область применения стандарта;
- определение;
- общие положения;
- признание и прекращение признания объектов отчетности;
- оценка объектов отчетности;
- порядок раскрытия информации;
- вступление в силу.

Данная систем позволит сформировать совокупность принципов для подготовки отчетности, которые будут приближены к принципам МСФО. А

также позволит разработать модель, которая позволит разработать российские стандарты, с учетом международных стандартов, что позволит сделать отчетность организаций более достоверной. Такая система сближения учета по МСФО и РСБУ позволит расширить границы бухгалтерского учета, отчетность организаций можно будет сравнить, основываясь на конкретных и единых объектах учета, а также позволит отечественному бизнесу выйти на мировой уровень.

Вывод по разделу два

В результате проведенного исследования во второй главе, можно сделать вывод – несмотря на то, что положения по бухгалтерскому учету формируются на основе международных стандартов финансовой отчетности, они имеют ряд схожих и различных положений.

Положения по бухгалтерскому учету в отличии от международных стандартов, более емкие и структурированные для восприятия. При этом международные стандарты имеет более подробное содержание, а также описывают определенные тонкости при формировании отчетности.

Для того что бы сблизить РСБУ и МСФО необходимо сформировать четкую систему нормативного регулирования, а также определить порядок контроля за исполнением данной системы.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗА СЧЕТ ОЦЕНКИ СТОИМОСТИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НА ОСНОВЕ ИНТЕГРАЦИИ РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

3.1 Определение справедливой стоимости активов и обязательств на основе положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности

Основной задачей российского бухгалтерского учета является формирование информации о фактах хозяйственной деятельности в учетных регистрах. Все факты хозяйственной деятельности должны иметь единую измерительную характеристику в системе бухгалтерского учета. Такой характеристикой выступает стоимость. При этом, с определением стоимости операций неразрывно связано проведение оценочных операций, которые в свою очередь связаны с денежными измерителями [52].

Без проведения оценки стоимости имущества и обязательств не возможно сформировать информацию о результатах функционирования организации. Таким образом, оценка учетных бухгалтерских объектов является одним из важных условий, которое гарантирует достоверность представляемых сведений в учетной системе [52].

В международной практике, на сегодняшний день большую популярность получает метод оценки по справедливой стоимости. В то время как в российской практике используется в основном историческая стоимость учетных объектов.

Необходимо отметить, что понятие «справедливая стоимость» и «рыночная стоимость» могут быть на первый взгляд схожими, но при этом по своей сущности это два совершенно разных понятия. Основные отличия рыночной и справедливой стоимости приведены в таблице 3.1.

Основное свойство рыночной стоимости – это ее вероятностный характер. С другой стороны, справедливая стоимость объективна и отражает максимально, всю имеющуюся информацию об объекте и его свойствах. Несмотря на то, что

рыночную стоимость можно определить по формулам, процесс оценки стоимости в основном зависит от личного и субъективного мнения оценщика. В свою очередь, справедливая стоимость объективна по своей природе и не носит вероятностный характер. Однако, определить ее, не прибегая к субъективным оценкам, сложно [55].

Таблица 3.1 – Отличия понятий «рыночная» и «справедливая» стоимость

Критерии сравнения	Рыночная стоимость	Справедливая стоимость
Определение	Наиболее вероятная цена, по которой объект может быть отчужден на открытом рынке в условиях, соответствующих рыночным.	Сумма, которой теоретически заинтересованные стороны могут рассчитаться за актив или обязательства.
Оценка	Применяются три обязательных подхода к оценке: – затратный; – доходный; – сравнительный.	Оценка зависит от принадлежности оцениваемого объекта к одной из определенных групп активов и обязательств.
Дополнительные факторы, влияющие на оценку	Все субъективные факторы игнорируются, берется во внимание только реальная конъюнктура.	Учитываются все факторы, которые выражают преимущества или неудобства для сторон сделки.
Форма расчета	– денежная; – неденежная.	Неденежная

Применения понятия «справедливой стоимости» на практике признается новым подходом к ведению бухгалтерского учета, который позволяет представить сведения об активах и обязательствах предприятия не только в их исторической стоимости, но и в будущей, которая основана на предполагаемых денежных потоках [53].

Следует отметить, что понятие справедливой стоимости достаточно новое и не совсем понятное для бухгалтера, так как основное распространение данное понятие получило в международной практике. В настоящее время, при сближении подходов к учету, на основе российских и международных стандартов, справедливая стоимость постепенно внедряется в российскую практику. Таким образом, при изучении вопросов применения справедливой стоимости в бухгалтерском учете, различные авторы представляют собственные подходы к

определению данного понятия, представленные в таблице 3.2, при этом мнения большинства авторов об определении справедливой стоимости сходятся на том, что стоимость можно считать справедливой, в случае если цена для продавца и покупателя товаров, работ услуг, является приемлемой [53].

Таблица 3.2 – Определение понятия «справедливая стоимость» у различных авторов

Автор	Определение
А.Ю. Бондарева	Под справедливой стоимостью понимается себестоимость продукции (оказания работ, услуг) с учетом наценки, находящейся на уровне точки безубыточности.
О.В. Рожнова	Под справедливой стоимостью понимается прежде всего оценка объекта учета, цены сделки с позиции рынка.
Н.В. Кузнецова, А.И. Латыш, В.В. Данилов	Справедливая стоимость – это стоимость (цена), которую покупатель готов заплатить, а продавец получить.
А.Н. Афанасьева	Справедливая стоимость – это обоснованная цена с точки зрения обеих сторон заключаемой сделки (покупателя и продавца).

Таким образом, предполагается что каждый субъект торговых отношений знал затраты на производство, трудозатраты, на основе которых формировалась справедливая стоимость.

Понятие «справедливая стоимость» рассматривается в следующих международных стандартах финансовой отчетности, представленных в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Применение понятия справедливой стоимости в международных стандартах финансовой отчетности

Стандарт	Определение
– (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»; – (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»; – (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»; – (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».	Сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.
– (IAS) 16 «Основные средства»; – (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»; – (IAS) 38 «Нематериальные активы».	Стоимость актива в сделке между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми сторонами.

Стандарт	Определение
– (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	Сумма, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.
– (IAS) 36 «Обесценение активов»; – (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».	Сумма, которую можно получить от продажи актива или генерирующей единицы при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами, за вычетом затрат на продажу.
– (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	Сумма, на которую актив может быть обменян или исполнено обязательство при совершении операций между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами.
– (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»	Сумма, на которую можно обменять актив, погасить обязательство или обменять предоставленный долевой инструмент при совершении сделки между хорошо осведомленными, независимыми, желающими совершить такую сделку сторонами.
– (IFRS) 3 «Объединение компаний»	Сумма, на которую актив может быть обменян или исполнено обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами.
– (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»	Цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Как видно из таблицы 3.3 основным стандартом, регулирующим оценку по справедливой стоимости является – МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости». Объектом учета данного стандарта являются активы и обязательства предприятия.

Основными методами оценки активов и обязательств по справедливой стоимости являются рыночный, затратный и доходный метод, представленные в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Методы оценки активов и обязательств по справедливой стоимости

Метод	Суть подхода
Рыночный	Применяя данный метод необходимо рассматривать цены и другую уместную информацию, на основе аналогичных сделок с аналогичными активами, обязательствами либо группами активов и обязательств.

Метод	Суть подхода
Затратный	Справедливая стоимость основывается на цене, которая могла бы быть получена за актив, и которую покупатель как участник рынка готов заплатить для приобретения или создания замещающего актива, обладающего аналогичными преимуществами, с учетом морального износа.
Доходный	Данный метод предполагает приведение будущих денежных потоков (расходов) к данному моменту времени.

Затратный метод определения стоимости является наиболее трудоемким, в связи с чем используется редко. При доходном методе формируется оценка с учетом построенных моделей и их изменений. При этом информационные данные, получаемые данным методом, обладают высокой точностью, но при этом трудоемки. Оценка стоимости рыночным методом происходит с учетом стоимости конкурентов. Таким образом, процесс оценки строится на таких факторах, как мультипликаторы соотношения цены, уровня объема продаж, а также бухгалтерская стоимость хозяйствующего субъекта [55].

Организация использует такой метод оценки активов и обязательств, который в сложившейся ситуации является наиболее приемлемым и доступным. Также при выборе метода оценки необходимо основываться на доступных данных, которые будут достаточны для оценки справедливой стоимости [55].

В настоящее время при определении справедливой стоимости, организация сталкивается с проблемой поиска источников, на основе которых будет сформирована цена. Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации (далее НК РФ) источники можно разделить на два уровня [1]:

- основной (п. 1 ст. 105.6 НК РФ);
- дополнительный (п. 2 ст. 105.6 НК РФ).

Международные стандарты финансовой отчетности в свою очередь предусматривают трехуровневую иерархию источников оценки по справедливой стоимости, которые определяют приоритетность начальных данных при оценке активов и обязательств. Уровни источников, для определения справедливой цены представлены в таблице 3.5.

Источники представляют собой набор информации, которую можно представить, как трехуровневую систему сбора данных. При определении справедливой стоимости специалист опирается на данные рынка, а также иной определенный набор информации [53].

Таблица 3.5 – Уровни источников для определения справедливой цены

Уровень	Пояснения
Первый	К первому уровню относятся котировки (некотированные) цены на активных рынках для идентичных активов и обязательств, которые доступны для организации на дату оценки. В частности, к первому уровню можно отнести котировки активов и обязательств, по результатам биржевых торгов.
Второй	Ко второму уровню относятся данные, которые могут быть отнесены к первому уровню, но являются наблюдаемыми для актива и обязательств. К данной группе можно отнести процентные ставки и кривые доходности, которые пересматриваются в определенный период времени, в частности кредитные спреды. К этому уровню относятся такие активы и обязательства, для которых отсутствуют котировочные цены на активном рынке, но не смотря на это, их оценка по справедливой стоимости может осуществляться на основании следующих факторов: <ul style="list-style-type: none"> – котировочные цены на идентичные и аналогичные активы или обязательства на активных рынках; – котировочные цены на аналогичные или идентичные активы, или обязательства на рынках, которые не являются активными.
Третий	К третьему уровню относятся ненаблюдаемые исходные данные для оценки актива и обязательства. Под ненаблюдаемыми данными подразумеваются сведения, которые используются для оценки справедливой стоимости в тех случаях, когда недоступны наблюдаемые исходные данные. В таких данных должны отражаться допущения, на основании которых участники рынка устанавливали бы цены на актив или обязательство, включая допущение о риске.

Необходимо отметить, что ни НК РФ, ни международные стандарты не содержат исчерпывающий список источников для определения справедливой стоимости, так как это обусловлено разнообразием видов экономической деятельности. Таким образом, не возможно предусмотреть все информационные потоки, которые предоставляли бы максимально объективную информацию о справедливой цене. При определении справедливой стоимости организация в праве выбрать свой метод и обосновать его. В данном случае такая потребность может возникнуть, при проверке организации фискальными органами. Но если

стоимость будет документально зафиксирована и обоснована, то вопросы о правильности расчетов стоимости активов и обязательств не должно возникнуть.

3.2 Дисконтирование, как метод отражения реальной стоимости активов и обязательств при составлении управленческой отчетности организации

Применение дисконтирования требует ряд международных стандартов финансовой отчетности, приведенных в таблице 3.6.

Таблица 3.6 – Международные стандарты требующие применения дисконтирования

Стандарт	Применение дисконтирования
МСФО (IAS) 18 «Выручка»	Дисконтирование применяется, если оплата товаром происходит значительно позже поставки, то есть, по сути, это товарный кредит. Необходимо исключить из выручки финансовые расходы при признании и признавать их в течении периода рассрочки.
МСФО (IAS) 17 «Аренда»	Активы, полученные в лизинг, принимаются к учету по наименьшей из двух величин: – дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей или справедливой стоимости полученного имущества.
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	Требует при наличии признаков обесценения проводить тест на обесценение. Определяется возмещаемая стоимость актива, которая рассчитывается как наибольшая величина справедливой стоимости и ценности использования актива. Ценность использования актива рассчитывается как дисконтированная стоимость будущих денежных потоков, связанных с этим активом, чаще всего дисконтированных по ставке средневзвешенной стоимости капитала.
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	В случае создания долгосрочных резервов сумма обязательств должна быть дисконтирована.

Смысл дисконтирования заключается в том, что стоимость будущих финансовых потоков может существенно отличаться от номинальной стоимости. В результате дисконтирования определяется приведенная (дисконтированная) стоимость, которая используется при определении справедливой стоимости. Согласно международному стандарту (IFRS)13 «Оценка справедливой

стоимости» приведенная стоимость – это средство, используемое в целях приведения будущих денежных потоков с настоящей суммой через использование ставки дисконтирования.

В международной практике метод оценки по приведенной стоимости широко применяется при определении справедливой стоимости в условиях неопределенности, так как потоки денежных средств и денежных эквивалентов являются, скорее всего, условными величинами, нежели конкретными суммами. Также дисконтирование используется при проверке объектов основных средств и нематериальных активов на их обесценение.

Цель применения дисконтированной стоимости в бухгалтерских оценках заключается в закреплении событий, отражающих изменение стоимости денег во времени, а также в оценке на отчетную дату текущей стоимости денежных потоков, которые будут возникать в перспективе.

Под дисконтированной стоимостью понимается величина приведенных на момент составления отчетности будущих денежных поступлений или их эквивалентов.

Рассчитывается дисконтированная стоимость по формуле [52]:

$$ДС = НС / (1 + C_d)^n$$

где, ДС – дисконтированная стоимость;

НС – номинальная стоимость;

C_d – процентная ставка дисконтирования;

n – Период дисконтирования.

Ставка дисконтирования представляет собой величину, характеризующую изменение суммы денежных средств при приведении ее к определенному периоду времени [52].

Организация сама может устанавливать ставку дисконтирования, которая будет применяться при определении справедливо стоимости. При том руководство организации должно опираться на требования международных

стандартов финансовой отчетности, а также учитывать влияния определенных событий. Дисконтирование характеризует изменение покупательной способности денег, то есть их стоимости, с течением времени. На его основе производят сопоставление текущих цен и цен будущих лет.

В российском бухгалтерском учете понятие «дисконтирование» используется при отражении операций с долговыми ценными бумагами и по предоставленным займам, а также в признании оценочного обязательства. В последнем случае дисконтирование применяется только по долгосрочным оценочным обязательствам (свыше 12 мес.) [60].

Следует отметить, что понятие дисконтирования стоимости российские стандарты не вводят.

В системе международных стандартов финансовой отчетности есть регуляторы, в которых даны рекомендации по использованию ставки дисконтирования. Таким образом, в стандарте МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» предусмотрено, что можно взять ставку дисконтирования до налогообложения, которая должна отражать текущие представления рынка о наращивании денег с течением времени, а также вероятности и последствия наступления неблагоприятных событий, характерных для данного конкретного обязательства. В МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» даны указания о применении эффективной процентной ставки. При ее использовании дисконтированная стоимость по активу и обязательству в течении срока его службы будет в точности равна его балансовой стоимости [60].

Под периодом дисконтирования понимают – минимальный период времени, исчисляемый в месяцах или годах, в течении которого установлена ставка дисконтирования.

По мнению многих авторов, применение дисконтирования в российском бухгалтерском учете будет способствовать улучшению качества финансовой отчетности. Например, рассматривая вопросы формирования и отражения в бухгалтерском учете стоимости основных средств в соответствии с требованиями

МСФО, Н.Н. Агошкова сделала вывод, что применение в учете дисконтированной стоимости основных средств позволит более точно формировать:

- первоначальную стоимость основных средств;
- сумму амортизационных отчислений, финансовые результаты организации, в том числе налогооблагаемую прибыль.

О.Е. Орлова считает, что дисконтирование является важнейшим механизмом, позволяющим представлять финансовое положение организации достоверно. Вместе с тем автор отмечает, что это одна из самых сложных технических проблем, с которыми сталкивается российский бухгалтер при подготовке отчетности по МСФО.

Л.И. Куликова, К.А. Степанов заключают, что через применение инструмента дисконтирования достигается в бухгалтерском учете равновесие, с одной стороны, учет временного фактора стоимости денег, а с другой – установление прямой зависимости между суммой потенциальных расходов и вероятностью, а также сроком их образования. По их мнению, заинтересованные пользователи отчетных данных получают качественно более достоверную и правдивую информацию о происходящих фактах хозяйственной жизни в компании и их возможных последствиях.

Таким образом, следует отметить, что для целей прогнозного анализа состояния актив организации расчет справедливой стоимости должен исходить из задачи актуальности оценки на продолжительный период времени.

В применении метода дисконтирования стоимости активов и обязательств есть ряд преимуществ [60]:

- данный метод позволяет преодолеть «справедливую стоимость» только на момент оценки;
- при использовании метода дисконтирования учитывается полезность актива с точки зрения будущих экономических выгод, связанных с владением данного актива;
- стоимость менее подвержена колебаниям рыночной конъюнктуры, поскольку базируется на факторах, наиболее полно учитывающих возможные

характеристики активов (генерируемых активами денежных потоков во времени и всевозможных рисках, также базируется на определенных источниках информации, таких как цены на определенных рынках, где происходит оборот аналогичных объектов).

При определении дисконтированной стоимости активов необходимо [55]:

- спрогнозировать величину денежных потоков, относящихся к данному объекту;
- определить сроки и риски, связанные с получением будущих потоков;
- рассчитать ставку дисконтирования.

Как правило, планирование денежных потоков согласно российским нормативно – правовым актам осуществляется в рамках одного года, поэтому целесообразно прогнозный период уточнить на год, с разбивкой по кварталам, либо по месяцам, в пределах которые определяются денежные потоки и определить свойственные данному периоду риски [63].

Для целей анализа ставка дисконтирования, заданная на год – не применяется, если только не получена информация относительного изменения ее параметров. Ставка дисконтирования должна учитывать общие для все активов или обязательств. Она может определяться на основании показателей рентабельности вложения в активы или собственного капитала. Также ставку дисконтирования можно определить через кумулятивный метод или метод суммирования при помощи безрисковой ставки и поправкам на риск. Как правило ставка рассчитывается для каждой группы актива или обязательства.

Согласно положениям в международных стандартах финансовой отчетности можно выделить основные правила дисконтирования [60]:

- дисконтирование обычно не осуществляется, если влияние временной стоимости денег несущественно;
- процентная часть, образующаяся при дисконтировании, обычно начисляется не равномерно, а по эффективной процентной ставке. Соответственно, ставка дисконтирования рассчитывается методом сложных процентов. Согласно МСФ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» эффективная ставка

процента представляет собой ставку, которая обеспечивает точное дисконтирование ожидаемой суммы будущих денежных выплат или поступлений вплоть до наступления срока погашения по данному финансовому инструменту, либо, когда это уместно, в течении более короткого периода времени, до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства;

- финансовые инструменты приобретаются в течении всего финансового года, и в качестве периода, для которого определяется ставка дисконтирования следует применять не год, а как можно более короткий период. В противном случае рассчитать проценты на отчетную дату будет гораздо сложнее;

- для определения ставки дисконтирования обычно применяются рыночные ставки, в том числе скорректированные под аналогичные условия, например, под условия привлечения заемных средств, аналогичные в отношении валюты, срока, типа процентной ставки и других факторов, привлекаемые организацией с аналогичным рейтингом кредитоспособности;

- ставка дисконтирования, применяемая для учета, обычно зависит от кредитоспособности должника;

- ставка дисконтирования применяется до вычета налога на прибыль, то есть при оценке ставки учитываются денежные потоки до налогообложения.

- при оценке ставок дисконтирования не учитываются риски, для которых расчеты будущих потоков денежных средств были скорректированы.

В данный момент российские стандарты по бухгалтерскому учету (далее РСБУ), в отличии от международных стандартов финансовой отчетности (далее МСФО), не предусматривают механизм формирования отчетности в условиях инфляции в стране.

Представляется важным и то, что в МСФО обязательным требованием является дисконтирование. Это необходимо для более точной оценки стоимости активов с учетом меняющейся временной стоимости денег. Дисконтирование позволяет отражать более качественную и актуальную информацию для главных пользователей отчетности – инвесторов. В РСБУ дисконтирование используется редко по причине отсутствия обязательного характера процедуры. Исключением

является ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (далее ПБУ 19/02). Согласно ПБУ 19/02, финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в отчетности на конец года по текущей стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Также возникает различия в учете стоимости активов и обязательств. В МСФО распространено применение справедливой стоимости активов и обязательств. В РСБУ в основном используется способ оценки объектов учета по той стоимости, по которой они изначально были приняты к учету.

Вывод по разделу три

В результате проведенного исследования в третьей главе, можно сделать вывод, что основным отличием учета на основе российских положений бухгалтерского учета и международных стандартах финансовой отчетности является определение стоимости активов и обязательств. Согласно российской практике. Активы и обязательства отражаются по исторической стоимости в то время как, международные стандарты используют понятие «справедливая стоимость».

Часто понятие «справедливая стоимость» путают с понятием «рыночная стоимость». При этом оба понятия используют разные источники информации для определения цены. При этом при рассмотрении определений, а также изучения ряда литературных источников, можно сказать, что большинство авторов интерпретируют справедливую стоимость, как наиболее ожидаемую цену, по которой покупатель готов приобрести товар, работы или услуги, а продавец продать данный товар, работы или услуги.

Так же следует отметить, что оба понятия для определения цены используют иерархическую систему источников, в российской практике, согласно Налоговому кодексу данная система состоит из двух уровней, в международной – из трех. Система определения цены, по международным стандартам финансовой отчетности более подробна, и использует широкий набор источников

информации. Наиболее распространены метод определения справедливой цены в международной практике является метод дисконтирования. При этом в практике российского учета, данный метод трудно реализовать, так как для большинства объектов чета не существует рынков, на основе которых возможно было бы определить справедливую цену.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, в научно – исследовательской работе были рассмотрены сходства и различия управленческого учета, сформированного на основании российских положений по бухгалтерскому учету и международным стандартам финансовой отчетности.

В первой главе, были выявлены основные сходства и различия в подходах к построению управленческого учета на основе положений по бухгалтерскому учету и международных стандартах финансовой отчетности. Было выявлено, что основное различие в подходах являются пользователи информации. Для российского учета это в основном внутренние пользователи, для международного – внешние. Данное различие приводит к возникновению расхождений в принципах и требованиях к построению управленческого учета на основе российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности.

Следует отметить, что отчетность, сформированная на основе РСБУ, будет понятнее. Информация будет предоставляться пользователям оперативно, но это не будет гарантировать сопоставимость с реальными показателями, которые формируются в бухгалтерской отчетности организации, так как возможно возникновение предвзятого отношения со стороны менеджера к формируемой информации. С другой стороны, отчетность, сформированная на основе МСФО, будет наиболее подробнее представлять текущее положение финансово – хозяйственной деятельности организации. При этом, внедрение способа формирования отчетности на основе МСФО будет трудозатратнее, а также требовать от определенного периода сбора и подготовки информации для управленческой отчетности. На основе выявленных различий были сформированы рекомендации по сближению подходов к построению управленческого учета на основе российских и международных стандартов.

Во второй главе исследование было проведено сравнение положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов финансовой отчетности.

Можно сказать, РСБУ имеют много схожих положений с МСФО, учитывая, что положения по бухгалтерскому учету формировались на основе международной практике. Но при этом существует в МСФО есть недостаток, заключающийся в том, что они не несут отраслевую характеристику, в результате чего, положения РСБУ имеют отличные от МСФО положения.

Положения по бухгалтерскому учету в отличии от международных стандартов, более емкие и структурированные для восприятия. При этом международные стандарты имеет более подробное содержание, а также описывают определенные тонкости при формировании отчетности.

Для того что бы сблизить РСБУ и МСФО необходимо сформировать четкую систему нормативного регулирования, а также определить порядок контроля за исполнением данной системы.

По результатам третьей главы исследования, можно сделать вывод, что основным отличием учета на основе российских положений бухгалтерского учета и международных стандартах финансовой отчетности является определение стоимости активов и обязательств. Согласно российской практике. Активы и обязательства отражаются по исторической стоимости в то время как, международные стандарты используют понятие «справедливая стоимость».

Часто понятие «справедливая стоимость» путают с понятием «рыночная стоимость». При этом оба понятия используют разные источники информации для определения цены. При этом при рассмотрении определений, а также изучения ряда литературных источников, можно сказать, что большинство авторов интерпретируют справедливую стоимость, как наиболее ожидаемую цену, по которой покупатель готов приобрести товар, работы или услуги, а продавец продать данный товар, работы или услуги.

Так же следует отметить, что оба понятия для определения цены используют иерархическую систему источников, в российской практике, согласно Налоговому кодексу данная система состоит из двух уровней, в международной – из трех. Система определения цены, по международным стандартам финансовой отчетности более подробна, и использует широкий набор источников

информации. Наиболее распространены метод определения справедливой цены в международной практике является метод дисконтирования. При этом в практике российского учета, данный метод трудно реализовать, так как для большинства объектов чета не существует рынков, на основе которых возможно было бы определить справедливую цену.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]: часть первая и вторая: офиц. текст по сост. на 25.12.2018. с изм. и доп. согласно ФЗ от 29.12.2000 г. № 166 – ФЗ / Российская Федерация. Законы; Ассоц. авт. и изд. «Омега – Л». – М.: ЭКМОС, 2017. – 136 с.

2 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 26.08.2015) (с изм. и доп., вступив. в силу с 01.01.2018 // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 29.10.2018).

3 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после отчетной даты» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 29.10.2018).

4 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство» [Электронный ресурс]: введен на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 30.10.2018).

5 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налог на прибыль» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 29.10.2018).

6 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 31.10.2018).

7 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ приказом Минфина

России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016 // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 29.10.2018).

8 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 01.11.2018).

9 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 01.11.2018).

10 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 02.11.2018).

11 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по заимствованию» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.03.2018 // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 02.11.2018).

12 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 01.11.2018).

13 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 2017н (ред. от 27.06.2016) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 01.11.2018).

14 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [Электронный

ресурс]: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 30.10.2018) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 29.10.2018).

15 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 2017н (ред. от 30.10.2018 // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 01.11.2018).

16 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016 // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 01.11.2018).

17 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 01.11.2018).

18 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 01.11.2018).

19 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.03.2018) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 01.11.2018).

20 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н (ред. от 14.09.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2019) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 02.11.2018).

21 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 03.11.2018).

22 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, прекращенная деятельность» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 03.11.2018).

23 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 03.11.2018).

24 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 №2017н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 03.11.2018).

25 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 2017н (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 03.11.2018).

26 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории РФ в редакции 2010 г. Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018) // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 04.11.2018).

27 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.07.99 г. № 43н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 04.11.2018).

28 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 04.11.2018).

29 Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» (ПБУ 21/2008) [Электронный ресурс]: приложение № 2 к приказу Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 05.11.2018).

30 Положение по бухгалтерскому учету «Информация о участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24.11.2003 г. № 105н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 06.11.2018).

31 Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Министерства финансов РФ от 02.07.2002 г. № 66н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 06.11.2018).

32 Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 08.11.2010 г. № 143н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 07.11.2018).

33 Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском отчете и отчетности» (ПБУ 22/2010) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Министерства финансов РФ от 28.06.2010г. № 63н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 07.11.2018).

34 Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Министерства финансов РФ от 02.02.2011 г. № 11н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 08.11.2018).

35 Положение по бухгалтерскому учету «оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) [Электронный ресурс]:

утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.12.2010 г. № 167н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 09.11.2018).

36 Положение по бухгалтерскому учету «Событие после отчетной даты» (ПБУ 7/98) [Электронный ресурс]: утверждено приказом М-ва финансов РФ от 25.11.1998 г. № 56н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 10.11.2018).

37 Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) [Электронный ресурс]: приложение к приказу Министерства финансов РФ от 27.11.2006 г. № 154н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 10.11.2018).

38 Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000) [Электронный ресурс]: утверждено приказом М-ва финансов РФ от 16.10.2000 г. № 92н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 11.11.2018).

39 Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) [Электронный ресурс]: приложение к приказу Министерства финансов РФ от 24.10.2008 г. № 116н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 12.11.2018).

40 Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2011 г. № 125н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 12.11.2018).

41 Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально – производственных запасов» (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс]: утверждено министерством финансов РФ от 09.06.2001 г. № 44н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 12.11.2018).

42 Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс]: приложение к приказу М-ва финансов РФ от 27.12.2007 г. № 153н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 13.11.2018).

43 Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс]: утверждено приказом М-ва финансов РФ от 30.03.2001 № 26н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 14.11.2018).

44 Положение по бухгалтерскому учету «Учет по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) [Электронный ресурс]: утверждено приказом М-ва финансов РФ от 06.10.2008 № 107н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 14.11.2018).

45 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 14.11.2018).

46 Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) [Электронный ресурс]: приложение к приказу М-ва финансов РФ от 10.12.2002 г. № 126н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 15.11.2018).

47 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: приложение № 1 к приказу Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 15.11.2018).

48 Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [Электронный ресурс]: утвержден приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2018 №208н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 16.11.2018).

49 Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы» [Электронный ресурс]: утвержден приказом Министерства финансов РФ от 27.02.2018 № 32н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 17.11.2018).

50 Проект стандарта бухучета «Запасы» [Электронный ресурс]: обзор «Проект стандарта бухучета «Запасы» // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 18.11.2018).

51 Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства» [Электронный ресурс]: утвержден приказом М-ва РФ от 31.12.2016 № 257н // СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 19.11.2018).

52 Зайончик, Л.Л. Финансовая математика: учебное пособие / Л.Л. Зайончик. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2013. – 47 с.

52 Бакулина, О.А. Справедливая стоимость в бухгалтерском учете /О.А. Бакулина // Политика, экономика и инновации. – 2016. – № 3 [Электронный ресурс]: СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 19.11.2018).

53 Бондарева, А.Ю. Условия использования справедливой стоимости в практической деятельности / А.Ю. Бондарева, Л.В. Попова, А.И. Маслова // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 1-2 [Электронный ресурс]: СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 19.11.2018).

54 Голованов, Р.С. Как, отказавшись от самостоятельной управленческой отчетности, планировать по МСФО. Плюсы и минусы. Практика внедрения /Р.С. Голованов // [Электронный ресурс]: Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты, 2015. – URL: <https://finotchet.ru/articles/67/> (дата обращения 29.10.2018).

55 Дружиловская, Т.Ю. Проблемы практического применения справедливой стоимости для оценки объектов учета / Т.Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – №17-18 [Электронный ресурс]: СПС «КосультантПлюс» (дата обращения 19.11.2018).

56 Золотухина, Т.В. Как МСФО ориентированы на управление бизнесом /Т.В. Золотухина // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2016. – URL: <https://finotchet.ru/articles/915/> (дата обращения 08.10.2018).

57 Золотухина, Т.В. Построение управленческого учета на основе отчетности по МСФО / Т.В. Золотухина // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2015. – URL: <https://finotchet.ru/articles/175/> (дата обращения 08.10.2018).

58 Ивенко, А.Н. МСФО и управленческий учет: невозможность полной унификации / А.Н. Ивенко // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2016. – URL: <https://finotchet.ru/articles/992/> (дата обращения 09.10.2018).

59 Медведева, И.А. Сближение РСБУ и МСФО: адаптация российского бухгалтерского учета к международным стандартам / И.А. Медведева // Научно – методический электронный журнал «Концепт». – 2017. – Т. – 39. – С. 486 – 490. – URL: <https://e-koncept.ru/2017/970424.htm>. (дата обращения 10.10.2018).

60 Мырзаibraимова, Н.Р. Дисконтирование как способ определения справедливой стоимости для целей МСФО / Н.Р. Мырзаibraимова // Вестник Кыргызско – Российского славянского университета. – 2016. – № 2. – С. 172 – 175.

61 Полозов, А.Б. Синхронизация управленческого и финансового учета / А.Б. Полозов // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты, 2010. – URL: <https://finotchet.ru/articles/642/> (дата обращения 10.10.2018).

62 Рожнова, О.В. Развитие концепции оценки по справедливой стоимости / О.В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 6. – С. 20 – 27.

63 Сапожникова, Н.Г. Проблемы применения справедливой стоимости в корпоративном учете и отчетности / Н.Г. Сапожникова, О.Ю. Трунаева // Инновационная наука. – 2016. – № 5 – 1. – С. 167 – 171.

64 Хмелева А.А. Практические аспекты взаимодействия системы внутреннего контроля и системы построения отчетности по МСФО / А.А. Хмелева // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2012. – URL: <https://finotchet.ru/articles/839/> (дата обращения 10.10.2018).

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А СРАВНЕНИЕ ПБУ «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ» 1/2008 И МСФО (IAS) 8 «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ»

Таблица А.1 – Сравнение ПБУ «Учетная политика организации» 1/2008 и
МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских
оценках и ошибки»

Критерии сравнения	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	МСФО (IAS) «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»
Учетная политика	Принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.	Конкретные принципы, методы, процедуры, правила и практика, принятая компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.
Способы ведения бухгалтерског о учета	<ul style="list-style-type: none"> – группировка и оценка фактов хозяйственной деятельности; – погашение стоимости актива; – организация документооборота; – инвентаризация; – применение счетов бухгалтерского учета; – организация регистров бухгалтерского учета; – обработка информации. 	Не раскрыты.
Состав учетной политики	<ul style="list-style-type: none"> – рабочий план счетов бухгалтерского учета; – формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета; – порядок проведения инвентаризации активов и обязательств; – способы оценки активов и обязательств; – правила документооборота и технология обработки учетной информации; – порядок контроля за хозяйственными операциями и тд. 	Не раскрыты.
Допущение	<ul style="list-style-type: none"> – имущественной обособленности; – непрерывности деятельности; – последовательность применения учетной политики; – временной определенности фактов хозяйственной деятельности. 	– последовательность применения.

Продолжение приложения А.1

Критерии сравнения	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	МСФО (IAS) «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»
Требования к информации	<ul style="list-style-type: none"> – полноты; – своевременности; – осмотрительности; – приоритета содержания над формой; – непротиворечивости; – рациональности 	<ul style="list-style-type: none"> – уместность; – надежность; – достоверное представление; – приоритет содержания над формой; – нейтральность; – осмотрительность и полнота.
Изменение учетной политики	<p>Может происходить в случае:</p> <ul style="list-style-type: none"> – изменения законодательства РФ и (или) нормативно – правовых актов; – разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета; – существенных изменений условий хозяйствования. 	<p>Изменения допустимы только тогда, когда это:</p> <ul style="list-style-type: none"> – требуется стандартом или интерпретацией; – позволяет отражать финансовое положение компании, результаты ее деятельности и движение денежных средств более достоверно.
Ретроспективное применение учетной политики	<p>Заключается в корректировке:</p> <ul style="list-style-type: none"> – входящего остатка по строке «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленные в бухгалтерской отчетности период; – значения связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. 	<p>Предусматривает корректировку:</p> <ul style="list-style-type: none"> – всех входящих сальдо за предыдущие отчетные период по каждому компоненту капитала; – сравнительные показатели финансовой отчетности за предыдущие отчетные периоды.
Раскрытие информации в случае изменения учетной политики	<ul style="list-style-type: none"> – причину изменения учетной политики; – содержание изменений учетной политики; – порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности; – суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов; 	<ul style="list-style-type: none"> – характер изменения учетной политики; – наименование стандарта или интерпретация, повлекшая за собой изменение в учетной политики; – для текущих и всех предыдущих периодов (представленных в отчетности) сумму корректировок для каждой статьи отчетности, которую затронули изменения; – описание принципов осуществления переходов на новую учетную политику;

<p>Раскрытие информации в случае изменения учетной политики</p>	<p>– сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности – до той степени до которой это практически возможно.</p>	<p>– если ретроспективное применение не осуществимо, то следует представить описание и объяснения, как будут вноситься изменения учетной политики в отчетности, а также раскрыть обстоятельства, побудившие компанию принять решение о неосуществимости ретроспективного применения;</p> <p>– причины добровольных изменений учетной политики, исходя из необходимости представить более достоверной и уместной информации.</p>
---	---	---

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

СРАВНЕНИЕ ПБУ «ИЗМЕНЕНИЕ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ» 21/2008

И МСФО (IAS) 8 «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЕ

В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ»

Таблица Б.1 – Сравнение ПБУ «Изменение оценочных значений» 21/2008

и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»

Критерии сравнения	ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений»	МСФО (IAS) «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»
Изменение оценочного значения	Корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.	Корректировка стоимости активов, обязательств, капитала, доходов или расходов компании вследствие пересмотра их текущего статуса и ожидаемых будущих притоков (оттоков) экономических выгод.
Оценочное значение	– величина резерва по сомнительным долгам; – резерва под снижение стоимости материально – производственных запасов; – других оценочных резервов; – сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов; – оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и тд.	Не приведено.
Условия пересмотра бухгалтерских оценок	Не рассмотрено.	– изменились обстоятельства, на которых они основывались; – появилась новая информация, новый опыт, или произошли изменяющие события.
Отражение в учете	Изменение оценочного значения подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы и расходы организации (перспективно):	– если пересмотр затронул показатели только отчетного периода, то прибыль (убыток) компании за этот период должна быть скорректирована на эффект (увеличение или уменьшение стоимости

Критерии сравнения	ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений»	МСФО (IAS) «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»
Отражение в учете	– периода в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.	активов, обязательств, расходов и доходов) от пересмотра бухгалтерских оценок; – если пересмотр затрагивает несколько периодов, то изменения бухгалтерских оценок отражается в текущем и будущих отчетных периодах (перспективное применение).
Раскрытие информации	– содержание изменения, повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за данный отчетный период; – содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды не возможно.	– характер изменений; – величина изменений, повлиявшая на показатели отчетности в текущем периоде либо ожидаемую в будущие периоды.

ПРИЛОЖЕНИЕ В

СРАВНЕНИЕ ПБУ 22/2010 И МСФО (IAS) 8 «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ»

Таблица В.1 – Сравнение ПБУ «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» 22/2010 и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»

Критерии сравнения	ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»
Причины возникновения ошибок	<ul style="list-style-type: none"> – неправильное применение законодательства или нормативно – правовых актов; – неправильное применение учетной политики; – неточности в вычислениях; – неправильная классификация или оценка фактов хозяйственной деятельности; – неправильное использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности; – недобросовестные действия должностных лиц организации. 	<ul style="list-style-type: none"> – математические просчеты; – неправильное применение учетной политик; – неверная интерпретация фактов хозяйственной жизни; – мошенничество; – невнимательность.
Признание ошибки существенной	<p>Если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за отчетный период.</p>	<p>Ошибки, которые могут оказать влияние на решение пользователей. Существенность зависит от масштаба и характера пропусков или искажения отчетности в конкретных обстоятельствах. Величина или сущность статьи или их совокупность могут быть определяющими факторами.</p>
Отражение в учете	<ul style="list-style-type: none"> – ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором вывалена ошибка; – ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года. <p>Ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения.</p>	<ul style="list-style-type: none"> – ошибки текущего периода, выявленные в этом же периоде, исправляются до подготовки финансовой отчетности к выпуску; – существенные ошибки за предшествующие периоды исправляются ретроспективно в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденной к публикации, после их обнаружения путем повторного представления сравнительной информации за предшествующий период, представленный в отчетности, в который допущена ошибка;

Критерии сравнения	ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»	МСФО (IAS) «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки»
Отражение в учете	<ul style="list-style-type: none"> – записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде; – путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев. 	<ul style="list-style-type: none"> – если ошибка произошла ранее предшествующих периодов, представленных в отчетности, то необходимо пересчитать входящие остатки активов, обязательств и собственного капитала для наиболее раннего из представленных периодов
Раскрытие информации	<ul style="list-style-type: none"> – характер ошибки; – суммы корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности – по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо; – сумму корректировки по данным о базовой и разведенной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию); – сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из предоставленных отчетных периодов. 	<ul style="list-style-type: none"> – характер ошибки, допущенной в предшествующих периодах; – для каждого из представленных предшествующих периодов, необходимо показать сумму корректировки для каждой статьи финансовой отчетности, на которую повлияла ошибка на начало самого раннего из представленных периодов; – если ретроспективный пересмотр показателей финансовой отчетности неосуществим, то следует указать обстоятельства, обуславливающие его нецелесообразность, и описать, каким образом и с какого периода ошибка была исправлена.

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

СРАВНЕНИЕ ПБУ «БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ» 4/99 И МСФО (IAS) 1 «ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Таблица Г.1 – Сравнение ПБУ «Бухгалтерская отчетность организации» 4/99
и МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

Критерии сравнения	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»	МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности организации»
Сфера применения	Применяется юридическими лицами, кроме кредитных организаций и государственных муниципальных учреждений.	Применяется на все организации без исключения, представляющие отчетность по МСФО. Требования стандарта распространяются на отчетность общего назначения и не применяются к промежуточной и сводной отчетности.
Отчетная дата	Последний календарный день отчетного периода.	Не определена.
Отчетный год	Календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.	Не установлен. Может совпадать с календарным годом.
Продолжительность отчетного года	Один календарный год.	Один год – 52 недели.
Изменение продолжительности отчетного года	Допускается в случае, когда момент создания организации приходится на период после 1 октября или при прекращении его деятельности.	Допускается составление годовой отчетности за период больше или меньше года с указанием: – причины выбора периода; – факта того, что суммы, представленные в отчете не сопоставимы.
Состав годовой финансовой отчетности	– бухгалтерский баланс; – отчет о прибыли и убытках; – приложения; – отчет об изменениях капитала; – пояснительная записка; – аудиторское заключение, если организация подлежит обязательному аудиту.	– отчет о финансовом положении на конец отчетного периода; – отчет о прибыли и убытках, и прочем совокупном доходе за отчетный период; – отчет об изменении капитала; – отчет о движении денежных средств; – примечания, включая характеристику важнейших положений учетной политики и пояснительную информацию; – отчет о финансовом положении на начало самого раннего из представленных отчетных периодов, на которое распространилось ретроспективное применение учетной политики или выполнена ретроспективная корректировка или переквалификация статей финансовой отчетности.

Продолжение приложения Г.1

Критерии сравнения	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»	МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности организации»
<p>Представление активов и обязательств в отчете о финансовом положении</p>	<p>Предприятие представляет активы и обязательства с разделением на краткосрочные и долгосрочные.</p>	<p>Предприятие может представлять активы и обязательства следующим образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> – с разделением на краткосрочные и долгосрочные; – порядке возрастания или убывания ликвидности (если это обеспечит пользователей более надежной и уместной информацией); – с разделением одной части активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные и другой части – в порядке возрастания или убывания ликвидности.
<p>Краткосрочные активы и обязательства в отчете о финансовом положении</p>	<p>Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок их обращения (погашения) составляет не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он не превышает 12 месяцев.</p>	<p>Признаки краткосрочного актива:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ожидается продажа или потребление актива в течении операционного цикла; – актив предназначен для целей торговли; – актив будет реализован в течении 12 месяцев после отчетной даты; – актив – это деньги или их эквивалент, за исключением средств с ограничениями на обмен или использование в течении 12 месяцев после отчетной даты. <p>Признаки краткосрочного обязательства:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ожидается погашение обязательства в течении операционного цикла; – обязательство удерживается для целей торговли; – обязательство подлежит погашению в течении 12 месяцев после отчетной даты; – у предприятия нет безусловного права откладывать погашение обязательства в течении, как минимум, 12 месяцев после окончания отчетного периода.

Критерии сравнения	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»	МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности организации»
Операционный цикл	Не определен.	Период времени с момента приобретения активов для обработки и до момента их обмена на денежные средства или эквиваленты денежных средств. Если установить продолжительность операционного цикла невозможно, то он по умолчанию приравнивается 12 месяцам.
Обязательные статьи в отчете о финансовом положении	<ul style="list-style-type: none"> – основные средства; – нематериальные активы; – доходные вложения в материальные ценности; – финансовые вложения; – запасы; – НДС по приобретенным ценностям; – дебиторская задолженность; – денежные средства; – кредиторская задолженность; – заемные средства; – доходы будущих периодов; – резервы предстоящих расходов; – уставной капитал; – добавочный капитал; – резервный капитал; – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). 	<ul style="list-style-type: none"> – основные средства; – инвестиционное имущество; – нематериальные активы; – финансовые активы; – инвестиции по методу долевого участия; – биологические активы; – запасы; – дебиторская задолженность; – денежные средства; – внеоборотные активы для продажи и активы, включенные в выбывающие группы, предназначенные для продажи; – кредиторская задолженность; – финансовые обязательства; – резервы; – обязательства и активы по текущему налогу; – обязательства и активы по отложенному налогу; – обязательства, включенные в выбывающие группы, предназначенные для продажи; – неконтролируемые доли; – капитал и резервы, относимые на собственников материнского предприятия.
Отчет о прибыли и убытках	Составляется один отчет, в составе которого приводятся отдельные статьи, относящиеся к прочему совокупному доходу.	<p>Может быть составлен:</p> <ul style="list-style-type: none"> – один отчет о прибыли или убытках и прочем совокупном доходе; – два отдельных отчета – прибыли или убытках и прочем совокупном доходе.

Окончание приложения Г.1

Критерии сравнения	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»	МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности организации»
Представление расходов	– по функции затрат; – классификация расходов по характеру затрат раскрывается в пояснении.	По функции и характеру затрат.
Представление прочего совокупного дохода	Не пояснений.	Представляется по каждому компоненту: – за вычетом налогового эффекта, либо до соответствующих налоговых эффектов с отражением общей суммы налога на прибыль.
Распределение прибыли (убытка) и совокупного дохода	Не требуется.	Распределяется между собственниками материнского предприятия и владельцами неконтролирующих долей.

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

СРАВНЕНИЕ ПБУ «ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ» 23/2011 И МСФО (IAS)7 «ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ»

Таблица Д.1 – Сравнение ПБУ «Отчет о движении денежных средств» 23/2011
и МСФО (IAS)7 «Отчет о движении денежных средств»

Критерии сравнения	ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»	МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»
Сфера применения	Применяется для составления отчета о движении денежных средств. Не применяется при составлении отчетности организации для внутренних целей, отчетной информации, предоставляемой для государственного статистического наблюдения, отчетной информации, предоставляемой кредитной организации и отчетной информации для иных целей.	Компания составляет отчет о движении денежных средств в соответствии с положениями МСФО (IAS) 7 и предоставляет такой отчет как неотъемлемый компонент своей финансовой отчетности за каждый отчетный период.
Классификация денежных потоков	Денежные потоки подразделяются на: – денежные потоки от текущих; – инвестиционных; – финансовых операций.	Денежные потоки отчетного периода оделяются: – по операционной; – инвестиционной – финансовой деятельности.
Не являются денежными потоками	– платежи денежных средств, связанные с инвестированием их в денежные эквиваленты; – поступление денежных средств от погашения денежных эквивалентов (за исключением начисленных процентов); – валютно – обменные операции (за исключением потерь или выгод от операций); – обмен одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты (за исключением потерь или выгод от операций); – иные аналогичные платежи организации и поступления в организацию, изменяющие состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не изменяющие их общую сумму, в том числе получение наличных со счета в банке, перечисление денежных средств с одного счета организации на другой счет этой же организации.	–

Продолжение приложения Д.1

Критерии сравнения	ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»	МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»
Денежные потоки от текущей (операционной) деятельности	Денежные потоки, связанные с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку.	Денежные потоки формируются главным образом в ходе основной деятельности, создающей выручку компании.
Денежные потоки от инвестиционной деятельности	Денежные потоки от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации.	Расходы на ресурсы, предназначенные для создания в будущем дохода и потока денежных средств.
Денежные потоки от финансовой деятельности	Денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевого основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации.	Денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования.
Отражение денежных потоков	Денежные потоки отражаются в отчете с подразделением на денежные потоки от текущей, инвестиционной и финансовой операции.	– прямой; – косвенный.
Отражение свернутых денежных потоков	Денежные потоки отражаются в отчете о движении денежных средств свернуто в случаях: – когда они характеризуются не столько деятельностью организации, сколько деятельностью ее контрагентов, и (или) когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам; – когда они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками оплаты.	Следующие денежные потоки могут представляться в свернутом виде: – поступления и выплаты от имени клиентов, когда движение денежных средств в большей степени отражает деятельность клиента, нежели самой компании; – поступления и выплаты по статьям, характеризующимся высокой оборачиваемостью, крупными суммами и коротким сроком погашения.
Инструменты хеджирования	Не рассмотрено.	Денежные потоки по инструменту хеджирования классифицируются так же, как и движение денежных средств по хеджируемой позиции.
Пересчет денежных потоков валюте	По курсу ЦБ на день поступления или выплаты денежных средств или, где это возможно по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период.	Денежные средства, возникающие в ходе операций с иностранной валютой, должно отражаться в той валюте, в которой компания составляет отчетность, путем применения курса иностранной валюты на дату возникновения денежного потока.

Критерии сравнения	ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»	МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»
Налоги		Относятся к потокам от операционной деятельности. В тех случаях, когда связанные с налогами поток денежных средств относятся к двум или более видам деятельности, раскрывается информация об общей сумме выплаченных налогов.
Отчетность ассоциированных компаний	Не рассмотрена.	Инвестор ограничивается представлением информации о движении денежных средств между ним самим и объектом инвестирования.
Раскрытие информации	<p>Организация раскрывает:</p> <ul style="list-style-type: none"> – состав денежных средств и денежных эквивалентов; – используемые подходы для отделения денежных эквивалентов от других финансовых вложений; – имеющиеся по состоянию на отчетную дату возможности привлечь дополнительные денежные средства; – имеющиеся существенные суммы денежных средств, которые по состоянию на отчетную дату недоступны для использования организацией, с указанием причин данных ограничений; – сумму денежных потоков, связанных с поддержанием деятельности организации на уровне существующих объемов производства, отдельно от денежных потоков, связанных с расширением масштабов деятельности; – денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций по каждому отчетному сегменту; – средства в аккредитивах, открытых в пользу организации, вместе с информацией о факте исполнения организацией по состоянию на отчетную дату обязательств по договору с использованием аккредитива. 	<p>В дополнение к основному отчету о движении денежных средств необходимо раскрывать следующую информацию:</p> <ul style="list-style-type: none"> – анализ денежных средств и их эквивалентов; – основные операции неденежного характера; – результаты чрезвычайных обстоятельств; – представление данных о фьючерсах, опционах и свопах; – добровольное раскрытие информации.

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

СРАВНЕНИЕ ПБУ «ИНФОРМАЦИЯ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ»
И МСФО (IAS) 24 «РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ
СТОРОНАХ»

Таблица Е.1 – Сравнение ПБУ «Информация о связанных сторонах» 11/2008
и МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

Критерии сравнения	ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»	МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»
Связанные стороны	Юридическое и (или) физическое лицо, способное оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние.	Может быть представлено физическим лицом или компанией. Она может быть акционером, материнской компанией или группой компаний.
Операции между связанными сторонами	Любая операция по передаче (поступлению) активов, оказанию (потреблению) услуг или возникновению (прекращению) обязательств (независимо от получения платы или иного встречного предоставления) между организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность и связанной стороной.	Передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от того, является передача возмездной или безвозмездной.
Ключевой управленческий персонал	Прямой определение отсутствует. Может быть выведено из определения аффилированного лица. Перечень является закрытым: <ul style="list-style-type: none"> – совет директоров; – члены коллегиального исполнительного органа; – физическое лицо, осуществляющее функции единоличного исполнительного органа. 	Лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля за деятельностью организации прямо или косвенно, в том числе любой исполнительный или неисполнительный директор такой организации. Перечень ключевого управленческого персонала является открытым.
Близкие родственники	Определение отсутствует.	Члены семьи частного лица, которые предположительно, могут оказать влияние на это лицо, либо сами оказываются под его влиянием в процессе взаимодействия с организацией.
Определение контроля	Организация или физическое лицо контролирует другую организацию, когда такая организация или физическое лицо имеет право:	Контроль – полномочия на управление финансовой и операционной политикой организации таким образом, чтобы получить выгоды от ее деятельности.

Критерии сравнения	ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»	МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»
<p>Определение контроля</p>	<p>– распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 50% голосующих акций акционерного общества или более чем 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;</p> <p>– распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 20% голосующих акций акционерного общества или более чем 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью и имеет возможность определять решения, принимаемые в этих обществах.</p>	<p>Совместный контроль – согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью.</p>
<p>Значительное влияние</p>	<p>Организация или физическое лицо оказывает значительное влияние на другую организацию, когда имеет возможность участвовать в принятии решений другой организацией, но не контролирует ее.</p>	<p>Возможность участия в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики организации, о не контроль на такой политикой. Значительное влияние может достигаться путем долевого владения, по уставу или соглашению.</p>
<p>Раскрытие информации</p>	<p>– характер отношений;</p> <p>– виды операций;</p> <p>– объем операций каждого вида;</p> <p>– стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;</p> <p>– условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форму расчетов;</p> <p>– величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;</p> <p>– величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.</p>	<p>– объемы операций между связанными сторонами;</p> <p>– сумма незавершенных расчетов и их сроки и условия, включая информацию о том, гарантированы ли они, и в каком виде эти расчеты будут осуществляться, а также детальную информацию о предоставленных или полученных гарантиях;</p> <p>– резерв на покрытие сомнительных долгов, связанных с незавершенными расчетами;</p> <p>– расходы, признанные в течении отчетного периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, которые должны были быть получены от связанных сторон.</p>

Окончание приложения Е.1

Критерии сравнения	ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»	МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»
<p>Раскрытие информации о вознаграждении ключевого управленческого персонала</p>	<p>Особые требования отсутствуют.</p>	<p>Раскрывается информация в совокупности и по каждой из следующих категорий:</p> <ul style="list-style-type: none"> – краткосрочных вознаграждений работникам; – вознаграждений по окончании трудовой деятельности; – других долгосрочных вознаграждений; – выходных пособий; – выплаты на основе долевого участия в инструментах.

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

СРАВНЕНИЕ ПБУ «ИНФОРМАЦИЯ ОБ УЧАСТИИ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ» 20/03 И МСФО (IFRS) 11 «СОВМЕСТНОЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО»

Таблица Ж.1 – Сравнение ПБУ «Информация об участии в совместной
деятельности» 20/03 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное
предпринимательство»

Критерии сравнения	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»	МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»
Сфера применения	Предназначен для коммерческих организаций (кроме кредитных), которые являются юридическими лицами по законодательству РФ.	Применяется всем предприятиями, которые являются сторонами по соглашению о совместном предпринимательстве.
Участие в совместной деятельности	Информация, раскрывающая часть деятельности организации (отчетный сегмент), осуществляемой с целью извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями путем объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица.	Соглашение, в котором две или более стороны имеют совместный контроль.
Классификация видов совместного предпринимательства	в зависимости от способа извлечения экономических выгод или дохода подразделяются: – совместно осуществляемые операции; – совместно используемые активы; – совместная деятельность.	В зависимости от прав и обязанностей сторон подразделяется: – совместные операции; – совместное предприятие.
Совместное предпринимательство	– стороны связаны договором; – между участниками существует распределение обязанностей по совместно осуществляемой деятельности; – деятельность сторон осуществляется без образования юридического лица.	– стороны связаны соглашением; – соглашение предусматривает совместный контроль.
Совместный контроль	Не рассмотрен.	Согласованное договором разделение контроля, которое имеет место только тогда, когда решение касательно соответствующей деятельности требует единогласного одобрения сторон, разделяющих контроль.

Критерии сравнения	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»	МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»
Совместные операции	Выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) с использованием собственных активов.	Соглашение, по которому стороны, у которых есть совместный контроль (участники совместной операции), имеют права на активы и несут обязанности по обязательствам, относящимся к соглашению.
Совместно используемые активы	Совместное использование имущества, находящегося в общей собственности участников договора с определением доли каждого из собственников в праве собственности, для получения экономических выгод или дохода.	Не рассматривается, определяется как совместные операции при наличии совместного контроля.
Совместная деятельность	Деятельность по договору простого товарищества, при котором двое или несколько лиц (товарищей) объединяют свои вклады и совместно действуют без образования юридического лица в целях извлечения прибыли.	Совместные операции.
Совместное предприятие	Не рассмотрено.	Совместное предпринимательство, которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности. К категориям совместных предприятий относятся только те предприятия, которые организованы в виде отдельной идентифицируемой финансовой структуры.
Учет совместных операций	– активы, внесенные в счет вклада по договору о совместной деятельности, отражаются участниками как финансовые вложения; – участники признают прибыль или убыток от совместной деятельности в соответствии с причитающейся им доли.	В отношении своих долей в совместных операциях участник совместной операции отражает: – свои активы, включая свою долю в любых совместно контролируемых активах; – свои обязательства, включая свою долю в любых совместно принимаемых на себя обязательствах; – свой доход от продажи своей доли продукции, возникающей в результате совместной операции; – свою долю дохода от продажи продукции совместным предприятием; – свои расходы, включая свою долю в любых совместно понесенных расходах.

Критерии сравнения	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»	МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»
Раскрытие информации	<ul style="list-style-type: none"> – цель совместной деятельности; – способ извлечения экономических выгод или дохода; – классификация отчетного сегмента; – стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности; – сумма доходов, расходов, прибыли или убытка относящихся к совместной деятельности. 	Не рассмотрен.

ПРИЛОЖЕНИЕ И

СРАВНЕНИЕ ПБУ «ИНФОРМАЦИЯ ПО ПРЕКРАЩАЕМОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ» 16/02 И МСФО (IFRS) 5 «ВЫБЫТИЕ ДОЛГ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОСРОЧНЫХ АКТИВОВ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ, И ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ ПО ПРЕКРАЩАЕМ»

Таблица И.1 – Сравнение ПБУ «Информация по прекращаемой деятельности»
16/02 и МСФО (IFRS) 5 «Выбытие долгосрочных активов,
предназначенных для продажи, и предоставление информации по
прекращаемой деятельности»

Критерии сравнения	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»	МСФО (IFRS) 5 «Выбытие долгосрочных активов, предназначенных для продажи, и предоставление информации по прекращаемой деятельности»
Сфера применения	<p>Определяет порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.</p>	<p>Применяется для учета всех долгосрочных активов и всех групп выбытия, кроме:</p> <ul style="list-style-type: none"> – отложенных налоговых активов – активов, связанных с вознаграждением работников; – финансовых активов, попадающих под требование МСФО (IAS) 39; – долгосрочных активов, порядок учета которых основан на справедливой стоимости – МСФО (IAS) 40; – долгосрочные активы, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и расходов на приобретение – МСФО (IAS) 41; – права по договорам страхования – МСФО (IAS) 4.
Определение и признаки прекращаемой деятельности	<p>Под информацией по прекращаемой деятельности понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации, по производству продукции, продаже товаров, работ, услуг, которая может быть выделена операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым решением организации подлежит прекращению.</p>	<p>Прекращаемая деятельность – это компонент компании, который или выбыл, или классифицируется как удерживаемый для продажи, а также выполняет одно из условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> – представляет отдельное крупное подразделение бизнеса или географический сегмент; – является частью отдельного крупного подразделения бизнеса или географического сегмента,

Продолжение приложения И.1

Критерии сравнения	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»	МСФО (IFRS) 5 «Выбытие долгосрочных активов, предназначенных для продажи, и предоставление информации по прекращаемой деятельности»
Определение и признаки прекращаемой деятельности	Активы, обязательства, доходы и расходы относятся или могут быть отнесены к прекращаемой деятельности в том случае, если они будут проданы, погашены или иным образом выбывают в результате осуществления прекращения деятельности организации.	включенного в подготовительный план выбытия; – является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью ее перепродажи.
Приведена классификация долгосрочных активов или групп выбытия	–	Приведена
Условия классификации и долгосрочных активов и групп выбытия в категорию предназначенных для продажи	Условия не приведены, т.к. в ПБУ не представлена классификация.	– готовность к немедленной продаже; – высокая вероятность продажи; – существует план продажи; – ведется активный поиск покупателя; активы предлагаются по цене, близкой к рыночной; – продажа состоится в течении года; – изменение или отмена плана продаж не ожидается.
Дата признания прекращаемой деятельности	Ранняя и дат: – дата заключения договора купли – продажи активов, без которых деятельность, определяемая как прекращаемая, невозможна; – дата доведения информации о предстоящем прекращении деятельности до сведения сторон, чьи интересы будет затронуты.	Дата выбытия или дата выполнения критерия признания для классификации в категорию удерживаемых для продажи.
Оценка стоимости	Стоимость не меняется, за исключением случаев, когда активы относятся к прекращаемой деятельности и их балансовая стоимость может быть снижена.	Активы или предназначенные для продажи группы активов, учитываются по наименьшей из двух величин: – балансовой стоимости; – стоимости за вычетом расходов на продажу.
Амортизация	Начисляется в обычном порядке.	Не начисляется.

Критерии сравнения	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»	МСФО (IFRS) 5 «Выбытие долгосрочных активов, предназначенных для продажи, и предоставление информации по прекращаемой деятельности»
Представление информации	Не отражаются как отдельная группа активов или обязательств. Информация о стоимости активов и обязательств, предполагаемых к выбытию или погашению рамках прекращаемой деятельности, раскрываются в пояснениях к финансовой отчетности.	Активы, включенные в группу выбытия, представляются отдельными статьями в бухгалтерском отчете о финансовом положении.
Раскрытие информации	Сумма доходов и расходов, прибылей и убытков до налогообложения, и сумма налога на прибыль раскрывается по выбору организации: – в отчете о финансовых результатах; – в пояснении к бухгалтерской отчетности.	В отчете о совокупном доходе раскрывается итоговая сумма: – прибыли или убытка после налогообложения от прекращаемой деятельности; – прибыли или убытка после налогообложения. Постатейный анализ выше приведенных сумм прибыли или убытка приводится по выбору организации: – в отчете о совокупном доходе; – в примечаниях к отчетности.
Признание в период между отчетной датой и датой утверждения отчетности к выпуску	Если в период между отчетной датой и датой подписания годовой отчетности деятельность признается прекращенной, в бухгалтерской отчетности за отчетный период корректируются как числовые показатели, так и информация описательного характера.	Если условия для классификации внеоборотных активов или групп выбытия, в категорию предназначенных для продажи выполняются после отчетной даты, примечания к финансовой отчетности за отчетный период дополняются следующей информацией: – описание внеоборотного актива и выбывающей группы; – описание факторов и обстоятельств продажи или предполагаемого выбытия, способа и срока выбытия; – если применимо, название отчетного сегмента, в который включен актив или группа выбытия. Классификация указанных активов и групп выбытия в категорию предназначенной для продажи в отчетном периоде запрещается.
Предназначенные для распределения собственникам	Не предусмотрено, т.к. отсутствует категории активов или групп выбытия.	Действуют те же требования, что и к классификации, представления и оценки внеоборотных активов и групп выбытия

ПРИЛОЖЕНИЕ К

СРАВНЕНИЕ ПБУ «ИНФОРМАЦИЯ ПО СЕГМЕНТАМ» 12/2010

И МСФО (IFRS) 8 «ОПЕРАЦИОННЫЕ СЕГМЕНТЫ»

Таблица К.1– Сравнение ПБУ «Информация по сегментам» 12/2010

и МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»

Критерии сравнения	ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»	МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»
Основной принцип стандарта	Позволить пользователям финансовой отчетности правильно оценить: – характер и финансовые результаты осуществляемой хозяйственной деятельности; – экономические условия, в которых работает компания.	
Кто применяет?	– эмитенты публично размещаемых ценных бумаг	– компании, долевыми или долговыми ценными бумагами которых котируются на публичном рынке; – компании, которые находятся в процессе выпуска в обращение своих акций или долговых ценных бумаг.
Признаки операционного сегмента	Составная часть или компонент компании: – осуществляющий хозяйственную деятельность, которая может приносить выручку и приводить к возникновению расходов, включая выручку и расходы по операциям с другими компонентами одной и той же компании; – результаты деятельности которого регулярно анализируются высшими органами компании, принимающим операционные решения, с целью выделения сегменту ресурсов и оценки эффективности его деятельности; – в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.	
Условия для объединения нескольких сегментов	Дополнительные условия: – специфический характер отдельного направления деятельности; – ответственность конкретных лиц за результат отдельного направления деятельности; – обособленность информации, предоставляемой совету директоров и тд.	
Признаки отчетного сегмента	1) Агрегирование не приведет к противоречию с основным принципом стандарта; 2) Объединяемые сегменты имеют аналогичные экономические характеристики; 3) Сегменты идентичны по определенным факторам: – характеру товаров и услуг; – характеру производственных процессов; – типу покупателей; – способу распространения товаров или предоставляемых услуг; – по законодательным нормам регулирования.	
Признаки отчетного сегмента	Если выполняется одно из условий: – общий доход сегмента (по внешним и внутренним операциям) составляет не менее 10% общего дохода всех операционных сегментов;	

Критерии сравнения	ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»	МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»
Признаки отчетного сегмента	– результат сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 10% наибольшей в абсолютном выражении величины совокупной прибыли прибыльных операционных сегментов или совокупного убытка убыточных операционных сегментов;– его активы составляют не менее 10% активов всех операционных сегментов.	
Требования к выучке	На отчетные сегменты в бухгалтерской отчетности должно приходиться не менее 75% выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации.	Общая сумма выручки от внешних продаж по всем отобраным отчетным сегментам должна составлять не менее 75% от всей консолидированной выручки компании, отраженной в отчетности (требование существенности).
Допущение	– сегмент может быть признан отчетным, даже если он не удовлетворяет указанным требованиям существенности; – не удовлетворяющий требованиям существенности, но схожие между собой сегменты могут быть объединены в отчетный сегмент.	
Общие положения по раскрытию информации	Предоставляемая информация включает: – общую информацию; – показатели отчетных сегментов; – способы оценки показателей отчетных сегментов; – сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов и тд.	Предоставляемая информация включает: – общую информацию; – отдельную информацию по отчетным сегментам; – информацию по показателям сверки; – информацию по компании в целом.
Раскрытие информации по каждому отчетному сегменту	– выручка от продаж покупателям (заказчикам) организации; – подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами; – проценты (дивиденды) к получению; – проценты к уплате; – величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам; – иные существенные доходы и расходы; – налог на прибыль организации.	– выручка от внешних продаж; – межсегментная выручка; – процентные доходы и расходы; – амортизация; – прочие существенные статьи доходов и расходов, которые должны раскрываться в финансовой отчетности согласно МСФО (IAS) 1; – долю в прибыли или убытке ассоциированных компании и совместной деятельности, учет которых ведется по методу долевого участия; – расходы (или доходы) по налогу на прибыль; – существенные неденежные статьи помимо амортизации.
Перерасчет по сегментам	При изменении в отчетном периоде структуры отчетных сегментов сравнительная информация за периоды, предшествующие отчетному, должна быть пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов.	

ПРИЛОЖЕНИЕ Л

СРАВНЕНИЕ ПБУ «УЧЕТ ЗАТРАТ НА ОСВОЕНИЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ» 24/2011 И МСФО (IFRS) 6 «РАЗВЕДКА И ОЦЕНКА ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ»

Таблица Л.1 – Сравнение ПБУ «Учет затрат на освоение природных ресурсов»
24/2011 и МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка полезных
ископаемых»

Критерии сравнения	ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»	МСФО (IFRS)6 «Разведка и оценка полезных ископаемых»
Предназначение	Регулирование порядка учета затрат, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых, у компаний добывающих отраслей.	
Сфера действия	Порядок учета и раскрытия информации о затратах, связанных с разведкой и оценках полезных ископаемых, понесенных организациями после получения законных прав на разведку и оценку в данной области, но до определения технической осуществимости и рентабельности местонахождения.	
Учетная политика	Нет освобождений от общих требований к разработке учетной политики.	При разработке учетной политики в отношении активов, связанных с разведкой и оценкой, стандарт временно освобождает от применения п.11 и п. 12 МСФО (IAS) 8, которыми определяются иерархия источников при выборе учетной политики в случае отсутствия стандарта, специально применимого к операции, прочему событию или условию.
Порядок определения перечня затрат	Определяется компанией самостоятельно в рамках ее учетной политики.	
Порядок отнесение активов разведки и оценки к материальным или нематериальным	В зависимости от характера актива.	
Проверка на обесценение	Аналогично МСФО. Уточняется понятие «ближайшее будущее» – до 12 мес. После отчетной даты.	Признаки обесценения актива: – срок, в рамках которого предприятие имеет право на производство разведочных работ на определенной территории, истек в течении отчетного периода или истечет в ближайшем будущем, а его продление не ожидается; – существенные затраты, понесенные в связи с продолжением разведки и оценки запасов полезных ископаемых на определенной территории, не были учтены в процессе планирования и составления бюджета.

Критерии сравнения	ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»	МСФО (IFRS)6 «Разведка и оценка полезных ископаемых»
Проверка на обесценение		– существует достаточно признаков того, что, несмотря на возможное продолжение разработки на данной территории, полное возмещение балансовой стоимости актива, связанного с разведкой и оценкой, в результате успешной разработки или продажи представляется маловероятным.
Порядок списания стоимости актива	Определяется организацией самостоятельно и закрепляется в ее учетной политики.	Определяется организацией, но при наличии указания на необходимость отражения потребления активов разведки и оценки в сумме затрат, соответствующих направлению по мере их потребления.
Раскрытие информации	Предприятие должно раскрывать следующую информацию: – учетную политику предприятия, в отношении затрат, связанных с разведкой и оценкой, включая признание активов, связанных с разведкой и оценкой; – суммы активов, обязательств, доходов и расходов, а также движение денежных средств от операционной и инвестиционной деятельности, возникающие в результате разведки и оценки запасов полезных ископаемых.	С уточнением требования раскрытия о существенной информации о поисковых активах, а также возникающие в результате выполнения работ по поиску, оценке местонахождений полезных ископаемых, обязательствах, доходах и расходах, денежных потоках от текущей инвестиционных операций по отдельным группам статей бухгалтерского баланса, а также по отдельным показателям отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств соответственно.

ПРИЛОЖЕНИЕ М

СРАВНЕНИЕ ПБУ «УЧЕТ ДОГОВОРОВ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА» 2/2008 И МСФО (IAS) 11 «ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО»

Таблица 2.14 – Сравнение ПБУ «Учет договоров строительного подряда» 2/2008
и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»

Критерии сравнения	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»
Объединение договоров	Договоры фактически представляют собой часть одного проекта с общей нормой прибыли.	Группа договоров согласовывается как единый пакет. Представляют собой часть одного пакета с общей нормой прибыли.
Выполнение договоров	Выполняются одновременно или в непрерывной последовательности.	
Условия разделение договоров	<ul style="list-style-type: none"> – на строительство каждого актива имеется техническая документация; – доходы и расходы могут быть идентифицированы по каждому активу. 	<ul style="list-style-type: none"> – по каждому объекту направлялись отдельным предложения; – подрядчик и заказчик вели самостоятельные переговоры по каждому активу и могут принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому активу; – доходы и расходы могут быть идентифицированы по каждому активу.
Учет затрат по выручке по договорам	<ul style="list-style-type: none"> – 20 «Незавершенное производство»; – 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»; – 97 «Расходы будущих периодов» 	Счет учета строительных контрактов.
Распределяемые затраты	Состав распределяемых затрат не определен.	<ul style="list-style-type: none"> – страховые платежи; – затраты на конструкторскую и техническую поддержку; – затраты по займам; – накладные затраты по строительству.
Распределение сверхнормативных затрат	Состав не определен.	Распределение осуществляется исходя из нормального уровня строительной деятельности.
Ограничения на распределение сверхнормативных затрат	Не установлено.	Распределение осуществляется исходя из нормального уровня строительной деятельности.