

УДК 330.1(075.8)

В.М. Афанасьев

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

НОВЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ В УПРАВЛЕНИИ СТАНДАРТАМИ УЧЕТА IFRS И US GAAP

Ключевые слова: стандарты учета, система финансовой отчетности US GAAP, стандарты МСФО, энергетический переход, эколого-ответственное поведение предприятий, устойчивое развитие.

В статье рассматриваются новые направления в управлении стандартами учета IFRS и US GAAP. Обоснована актуальность проблемы конвергенции двух основных систем финансовой отчетности. Выявлены перспективы деятельности Совета по МСФО, такие как подготовка первичных финансовых отчетов и обзоров после внедрения стандартов, деловая репутация, обесценения активов. Дана краткая характеристика проектов, которые целесообразно включить в пересмотренную Программу исследования FASB. Сделан вывод, что для отечественных предприятий в рамках энергетического перехода и снижения углеродного следа в деятельности в современных условиях целесообразно делать акцент на проблематике ESG/SD – ответственного эколого-социального поведения предприятий и устойчивого развития.

V.M. Afanasiev

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow

NEW DIRECTIONS IN ACCOUNTING STANDARDS MANAGEMENT IFRS AND US GAAP

Keywords: accounting standards, US GAAP financial reporting system, IFRS standards, energy transition, environmental responsibility of enterprises, sustainable development.

The article discusses new directions in the management of accounting standards IFRS and US GAAP. The urgency of the problem of convergence of the two main financial reporting systems is substantiated. The prospects for the activities of the IFRS Council, such as the preparation of primary financial reports and reviews after the implementation of standards, business reputation, asset impairment, have been identified. A brief description of the projects that it is advisable to include in the revised FASB Research Program is given. It is concluded that for domestic enterprises within the framework of the energy transition and reducing the carbon footprint in their activities in modern conditions, it is advisable to focus on the problems of ESG/SD – responsible ecological and social behavior of enterprises and sustainable development.

В современный, постковидный период, характеризующийся восстановительным экономическим ростом и резким повышением деловой и инвестиционной активности бизнеса во всем мире, становятся все более актуальными проблемы конвергенции двух основных систем финансовой отчетности предприятий: US GAAP и МСФО.

В этой связи А. Баркоу – председатель Совета по международным стандартам бухгалтерского учета (МСФО – IASB) – выступил 7 декабря 2021 года перед делегатами на конференции AICPA и CIMA, посвященной текущим разработкам SEC и PCAOB в Вашингтоне (США). В своем выступлении он обозначил ближайшие и будущие приоритеты IASB, рассказал о растущей важности вопросов устойчивого развития в финансовой отчетности и поделился своим мнением о сближении с американским FASB.

В свою очередь Председатель американской FASB Рич Джонс, подводя итоги 2021 года, сформулировал в своем послании ближайшие задачи этой организации на 2022 год. Несмотря на то, что многие вопросы повести дня близки советами обоих Стандартов финансовой отчетности, становится понятно, что конвергенция стандартов после 2011 года несколько замедлилась. Звучат призывы хотя бы сохранить достигнутый уровень сближения.

Перспективы деятельности Совета по МСФО

Совет по МСФО является независимым советом по установлению стандартов Фонда МСФО, который отвечает за стандарты бухгалтерского учета МСФО, используемый более чем в 140 странах.

Практические аспекты использования международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и степень их влияния на результаты анализа финансового положения организаций рассматриваются в работах Сорокиной Е.М. [7], Бескоровайной С. А. [2], Алексеевой Л.Ф., Голубева В.Д. [1], Лисовской И.А. [5], Смагиной М.Н., Топильской Ю.В. [6], Горбуновой Н.А., Орешкина С.А. [3].

Хотя американские компании обязаны использовать US GAAP (ОПБУ США), многие из них имеют международные дочерние компании, которые отчитываются в соответствии со стандартами бухгалтерского учета МСФО.

Более того, американские инвесторы, инвестирующие на международном уровне, активно пользуются финансовой отчетностью, соответствующей МСФО. Учитывая роль стандартов бухгалтерского учета МСФО в США, были даны комментарии на трех стратегических темах: устойчивое развитие, рабочая программа, конвергенция МСФО и ОПБУ.

Раскрытие информации, связанной с устойчивым развитием

Прежде всего, это устойчивое развитие. Основанный на принципах характер МСФО бухгалтерского учета означает, что вопросы устойчивого развития, такие как изменение климата и другие возникающие риски, уже охвачены существующими требованиями, даже если такие риски прямо не упоминаются – компании должны учитывать вопросы, связанные с устойчивым развитием, в своей финансовой отчетности, когда их влияние существенно для пользователей финансовой отчетности.

Был опубликован материал, в котором освещалась потенциальная связь между текущими требованиями МСФО и вопросами, связанными с климатом. Суть в том, что даже если в Стандарте МСФО не сказано, что «это также относится к рискам и обязательствам, возникающим в связи с вопросами, связанными с климатом», эти требования необходимо учитывать.

Темы, затронутые в материалах, включают обесценение активов (под обесценением (impairment) подразумевается снижение полезности активов, которое выражается в превышении их

балансовой стоимости над возмещаемой суммой (§8 IAS 36)), резервы и обязательства по договорам страхования, а также некоторые менее очевидные моменты, такие как риски, связанные с финансовыми инструментами. Риск изменения климата является проблемой сегодняшнего дня, а не только завтрашнего дня.

Устойчивое развитие стало основной темой для совета директоров каждой компании. Тема переходит от функций по связям с инвесторами и коммуникациям прямо к финансовому отделу, и не зря – именно здесь находятся надежные процессы и средства контроля [3]. Для тех, кто занимается финансовой отчетностью важно понять, что устойчивое развитие стало частью нашей повседневной работы.

При Фонде МСФО создан Совет по международным стандартам устойчивого развития (ISSB). О создании нового совета было объявлено на климатической конференции COP26.

Его создание приветствовали более 40 юрисдикций по всему миру, включая США. Его цель состоит в том, чтобы разработать всеобъемлющую глобальную базу стандартов раскрытия информации, ориентированных на инвесторов и связанных с устойчивым развитием, для глобальных рынков капитала.

Каждая юрисдикция сама решает, следует ли и каким образом включать глобальные базовые условия в свои собственные требования, и от юрисдикции не будет требоваться использование стандартов бухгалтерского учета МСФО.

Чтобы облегчить начало работы нового Совета, ISSB воспользуется рекомендациями по созданию двух стандартов – одного по раскрытию информации, связанной с климатом, и одного по общему раскрытию информации. Эти рекомендации – или прототипы – были разработаны совместными усилиями Совета по МСФО и ведущих организаций по устойчивому развитию, ориентированных на инвесторов. Фонд отчетности об оценке – центр интегрированной отчетности и стандартов SASB – и Совет по стандартам раскрытия информации о климате, станут частью ISSB.

Хотя и ISSB, и IASB будут независимыми, но эти два совета должны ра-

ботать в очень тесном сотрудничестве, чтобы с самого начала обеспечивать совместимую отчетность. Связь между требованиями к бухгалтерскому учету и требованиями к раскрытию информации в области устойчивого развития имеет важное значение.

Однако здесь есть и четкое разграничение:

1) совет по МСФО в основном занимается отчетностью об операциях и событиях, имевших место до отчетной даты;

2) внимание ISSB сосредоточено на рисках и возможностях, которые могут повлиять на будущую стоимость компании и денежные потоки.

Текущая программа работы и будущее направление

Здесь выделяются три ключевых проекта – первичные финансовые отчеты, обзоры после внедрения и деловая репутация и обесценение активов.

Первичная финансовая отчетность. Проект первичной отчетности состоит из нескольких новых ключевых элементов:

- создание лучшей структуры отчета о прибылях и убытках путем введения операционных, инвестиционных и финансовых категорий доходов и расходов и требование к компаниям представлять два новых промежуточных итога;

- совершенствование методов сбора и дезагрегирования информации компаниями;

- требование раскрытия информации о некоторых показателях эффективности, определенных руководством, то есть о показателях эффективности, не указанных в МСФО;

- изменения в отчет о движении денежных средств, чтобы повысить согласованность классификации путем исключения вариантов.

Обзоры после внедрения. Важное место отводится «проверкам после внедрения» (PIR). Надлежащие процедуры требуют, чтобы проводился обзор любого нового стандарта или крупной поправки после его внедрения через два-три года после вступления в силу решения. Целью таких обзоров является оценка того, работает ли Стандарт так, как предполагал Совет по МСФО.

В настоящее время идет работа над двумя такими пересмотрами: первый касается набора стандартов консолидации – МСФО 10, 11 и 12, а второй – стандарта финансовых инструментов МСФО 9, который только что начали обрабатывать. Стандарт по финансовым инструментам вступил в силу в 2018 году, поэтому будет проведен PIR. Учитывая новый подход к оценке обесценения активов, решено отложить рассмотрение этих положений, с целью собрать дополнительные доказательства того, как Стандарт отвечает на вызовы, связанные с текущей пандемией.

Одна из областей, представляющих особый интерес для дальнейшей разработки, касается финансовых инструментов с функциями Ecological and social governance – ESG.

Деловая репутация и обесценение активов. Важное направление работы по МСФО «Деловая репутация и обесценение активов», которое на самом деле является продолжением PIR по МСФО 3, по стандарту по объединению бизнеса.

Совет по МСФО также рассматривал вопрос о том, следует ли изменить последующий учет деловой репутации и/или вернуться к модели амортизации. Решение будет принято. Основная цель Совета по МСФО – обеспечить прозрачность последующих результатов объединения бизнеса – была хорошо воспринята пользователями и менее положительно воспринята составителями.

Их опасения варьируются от невозможности отслеживать эффективность приобретенного бизнеса до необходимости предоставлять потенциально конфиденциальную и перспективную информацию о предприятии. Планируется тестирование образцов раскрытия информации с составителями, аудиторами и пользователями и запрашивать их отзывы, прежде чем принимать какие-либо решения. Американский FASB также рассматривают эту проблематику о деловой репутации.

Программа работы над стандартами. Половину ресурсов идет на работу над новыми проектами, а оставшееся время посвящаем сопровождению и поддержке применения Стандартов, в частности Стандарты МСФО для малого и среднего бизнеса и по цифровой фи-

нансовой отчетности, кроме того, важны понятность и доступность стандартов и взаимодействие с партнерами.

Новые проекты, взятые в качестве высокоприоритетных для будущего, включают работу над рисками, связанными с климатом (включая механизмы ценообразования загрязняющих веществ), криптовалютами и связанными с ними транзакциями, непрерывностью деятельности предприятий, нематериальными активами и отчетом о движении денежных средств.

Конвергенция стандартов. Важна работа с коллегами из американского FASB и конвергенция двух стандартов финансовой отчетности. Когда 20 лет назад был создан IASB, он был создан по образцу FASB. Эти структуры и их внутренние процессы похожи. Сотрудничество продолжается.

Понятие «конвергенция» может иметь разное значение. Оно может как *процессом*, так и *продуктом*. В начале двухтысячных годов IASB и FASB работали над тем, чтобы сблизить соответствующие нормативы, участвуя в совместной разработке стандартов и совместном принятии решений. Этот аспект конвергенции был в центре внимания до 2011 года, и это привело к тому, что требования стали полностью или в значительной степени идентичны.

Стандарты по объединению бизнеса свидетельствуют об успехах, в сфере сегментной отчетности, консолидации, признания выручки и аренды. Важно поддерживать конвергентность стандартов. У Совета IASB и FASB есть свои процессы и процессуальные обязательства, которым он должен следовать.

Необходимо сохранить достижения предыдущих лет работы по конвергенции на благо инвесторов всего мира. Информирование друг друга жизненно важно. FASB является и остается активным членом Консультативного форума по стандартам бухгалтерского учета с момента его основания. Проводятся плодотворные ежегодные совместные семинары ведется работа над общими темами.

Управленческие планы Совета по стандартам отчетности США. В конце 2021 года в своем послании Председатель американского FASB

(Financial accounting standards boards) Рич Джонс (Rich Jones) подвел итоги года и сформулировал управленческие планы на будущее.

Имеет место прогресс в ключевых областях, включая консультации по текущей повестке дня, обзоры ключевых стандартов после внедрения (PIR) и работа над перспективными новыми проектами.

Приглашение к комментариям (ITC), *Консультация по повестке дня.* Эта обратная связь с заинтересованными сторонами уже влияет на текущие проекты повестки дня. Например, отзывы инвесторов о разукрупнении финансовой информации в отчете о прибылях и убытках и отчете о движении денежных средств будут важным вкладом, поскольку определяется будущее направление нашего проекта по финансовой отчетности.

Обновление программы исследований

Отзывы инвесторов и других заинтересованных сторон также помогли изменить исследовательскую программу FASB. Было объявлено о всеобъемлющих изменениях в программе исследований. Пересмотренная программа исследований FASB теперь включает следующие проекты (в произвольном порядке).

- Учет биржевых цифровых активов и товаров. В рамках этого исследовательского проекта будет изучен учет и раскрытие подгруппы биржевых цифровых активов и биржевых товаров.

- Учет и раскрытие информации о нематериальных активах. В рамках этого исследовательского проекта будут рассмотрены потенциальные способы улучшения учета и/или раскрытия информации о нематериальных активах, включая затраты на программное обеспечение, нематериальные активы, разработанные внутри компании, а также исследования и разработки.

- Учет хеджирования, этап 2. Этот исследовательский проект будет направлен на получение отзывов заинтересованных сторон, которые могут привести к дальнейшему согласованию учета хеджирования с деятельностью по управлению рисками, помимо целевых улучшений, внесенных в модель учета хеджирования в обновлении стандартов бухгалтерского

учета № 2017–12, *Производные инструменты и хеджирование (тема 815). Целенаправленные улучшения в учете деятельности по хеджированию*, а также рассмотреть возможность внесения изменений в определение производного инструмента.

- Учет финансовых инструментов с функциями, связанными с экологическими, социальными аспектами и управлением (ESG), и регулятивными кредитами. В рамках этого исследовательского проекта будет изучен учет и раскрытие информации о финансовых инструментах с функциями, связанными с ESG, и регулятивными кредитами.

- Учет государственных субсидий, приглашение к комментариям – в рамках этого исследовательского проекта будет получена информация о том, следует ли включать в GAAP требования МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

- Консультация по повестке дня – этот исследовательский проект представляет собой инициативу по распространению повестки дня и будет продолжаться в течение 2022 года.

То, что выясняется на этапе исследования, поможет определить, есть ли достижимый путь вперед в этих проектах. Если большинство Совета примет решение, проекты будут добавлены в техническую повестку дня в будущем. Ожидается много активных дискуссий по этим и другим вопросам, поскольку FASB внесет дополнительные предложения в Совет директоров.

Новости текущих проектов

Продолжалась работа над проектами PIR по аренде и текущим ожидаемым кредитным убыткам (CECL). Были опубликовали окончательный вариант стандарта, в котором улучшены рекомендации по ставкам дисконтирования для арендаторов, не являющихся государственными коммерческими организациями, включая частные компании, некоммерческие организации и пенсионные планы сотрудников. Это поможет снизить затраты на внедрение стандарта лизинга этими организациями, сохранив при этом ожидаемые преимущества для пользователей финансовой отчетности.

PIR CECL также продолжал способствовать улучшению. FASB выступил с предложением повысить полезность информации, предоставляемой инвесторам, о некоторых случаях рефинансирования, реструктуризации и списания кредитов. В ходе информационно-разъяснительной работы инвесторы и другие заинтересованные стороны поставили под сомнение уместность определения реструктуризации проблемной задолженности (TDR) и полезность раскрытия информации об этих изменениях, учитывая перспективный характер модели CECL.

В этом предложении кредиторы отменяют руководство по учету TDR, а также усилят требования к раскрытию информации о рефинансировании и реструктуризации кредитов кредиторами в отношении заемщиков, испытывающих финансовые трудности. Это также потребует, чтобы государственные коммерческие предприятия раскрывали валовые списания за текущий период по годам возникновения для финансирования дебиторской задолженности и чистых инвестиций в аренду.

Основываясь на консенсусе Совета частных компаний (PCC), был опубликован окончательный стандарт для улучшения финансовой отчетности для непубличных коммерческих организаций, которые выпускают вознаграждения, основанные на акциях, классифицированных как акции.

Было выпущено предложение изменить требования к раскрытию информации для промежуточной финансовой отчетности. FASB опубликовало окончательный стандарт, который, как ожидается, повысит прозрачность финансовой отчетности, требуя от коммерческих организаций раскрывать в примечаниях к своей финансовой отчетности информацию об определенных видах государственной помощи, которую они получают, такие как денежные гранты и гранты в виде других активов.

Вышло долгожданное предложение, чтобы помочь инвесторам и другим распределителям капитала лучше учитывать влияние программ финансирования поставщиков на оборотный капитал, ликвидность и денежные потоки покупателей. Кроме того, опубликованы

два новых заявления о концепциях, касающихся элементов финансовой отчетности и представления.

Выводы

Председатель Совета по МСФО А. Баркоу сосредоточил свои замечания на некоторых более крупных темах, которые есть сегодня, чтобы дать представление о ближайших и будущих приоритетах Совета по МСФО. Речь идет о растущей важности вопросов устойчивого развития и о том, как они взаимосвязаны с финансовой отчетностью. Речь шла о текущей и будущей повестке дня Совета по МСФО. Остается важной проблематика сближение с FASB.

Председатель американской FASB Рич Джонс, подводя итоги 2021 года, сформулировал ближайшие задачи

этой организации на 2022 год. Несмотря на то, что многие вопросы повести дня близки советами обоих Стандартов финансовой отчетности, становится понятно, что конвергенция стандартов после 2011 года несколько замедлилась. Звучат призывы сохранить хотя бы достигнутый уровень сближения.

Кроме того, обращает на себя внимание, особенно в перспективах разработки МСФО, акцент, который делается на проблематике ESG/SD – ответственного эколого-социального поведения предприятий и устойчивого развития. Это особенно важно для отечественных предприятий в рамках энергетического перехода и снижения углеродного следа в деятельности российских предприятий в ближайшем будущем.

Библиографический список

1. Алексеева Л.Ф., Голубев В.Д. Практические аспекты использования международных стандартов финансовой отчетности российскими организациями // Экономика и управление. 2017. Т. 6. № 1 (18). С. 62-64.
2. Бескороваяна С. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М.: МГУП, 2016. 358 с.
3. Горбунова Н.А., Орешкина С.А. Этапы трансформации финансовой отчетности в формат мсфо для оценки финансовой устойчивости акционерного общества // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2018. № 1. Т. 2. С. 89-99.
4. Гордеева О.Г., Серебрякова Т.Ю. К вопросу о влиянии МСФО на результаты анализа финансового положения организаций // Экономический анализ: теория и практика. 2017. Т. 16. № 5. С. 902-918.
5. Лисовская И.А. Переход к применению мсфо (iFRS) 15 и мсфо (iFRS) 16 как фактор изменения финансового состояния организации // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 4. С. 27-35.
6. Смагина М.Н., Топильская Ю.В. Трансформация финансовой отчетности в МСФО: этапы, способы составления и проблемы // Социально-экономические явления и процессы. 2017. Т. 12. № 5. С. 21-28.
7. Сорокина Е.М. Возможности и проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности в России // Известия Байкальского государственного университета. 2016. Т. 26. № 3. С. 469-477.
8. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/12/connectivity-core-work-and-convergence/> (дата обращения: 28.03.2022).
9. [Электронный ресурс]. URL: https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176179320258 (дата обращения: 28.03.2022).
10. Objectifs du développement durable. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/sustainable-development-goals/> (дата обращения: 28.03.2022).
11. A new era for CCUS. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.iea.org/reports/ccus-in-clean-energy-transitions/a-new-era-for-ccus#growing-ccus-momentum> (дата обращения: 28.03.2022).
12. What is the Paris Agreement? [Электронный ресурс]. URL: <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-paris-agreement/the-paris-agreement> (дата обращения: 28.03.2022).
13. Green Finance Platform in 2020. [Электронный ресурс]. URL: www.greenfinanceplatform.org (дата обращения: 28.03.2022).

14. Paris Collaborative on Green Budgeting. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/environment/green-budgeting/> (дата обращения: 28.03.2022).
15. OCDE (2021), Green Budget Tagging: Introductory Guidance & Principles, Éditions OCDE, Paris, doi: 10.1787/fe7bfcc4-en.
16. Paris Collaborative on Green Budgeting (2017). [Электронный ресурс]. URL: <https://www.oecd.org/environment/green-budgeting/> (дата обращения: 28.03.2022).