

УДК 657.1
ББК 65.052.201.1

Е.М. СОРОКИНА

*декан учетно-экономического факультета
Байкальского государственного университета экономики и права,
доктор экономических наук, профессор, г. Иркутск
e-mail: soelmi@yandex.ru*

ОБ УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Рассмотрена необходимость и возможность перехода российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности.

Ключевые слова: финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, отчетность, переход на МСФО, стандартизация отчетности.

E.M. SOROKINA

*Dean of Finance and Economy Department
of Baikal National University of Economics and Law,
Doctor of Economics, professor, Irkutsk
e-mail: soelmi@yandex.ru*

ABOUT CONDITIONS OF THE RUSSIAN ORGANIZATION TRANSITION TO THE INTERNATIONAL STANDARDS OF FINANCIAL ACCOUNTING

The author studies the necessity and the opportunity of the Russian organizations transition to the international standards of financial accounting.

Keywords: financial accounting, International Accounting Standards (IAS), accounting, transition to IAS, accounting standardization.

Перерастание национальных экономик в транснациональную экономику, интернационализация рынков капитала, повышение роли международных слияний и поглощений и другие характерные для глобализации изменения потребовали серьезных преобразований в области регулирования бухгалтерского учета и отчетности. Развитие хозяйственных отношений в рамках глобализации стало одним из объективных условий внесения существенных изменений в учетные системы практически всех стран. Национальные модели системы бухгалтерского учета и отчетности стали рассматриваться как обеспечивающие отражение хозяйственных явлений, не всегда доступное для понимания или однозначно понимаемое заинтересованными лицами. Как отмечают Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл, «некоторые проблемы возникают потому, что бухгалтерский учет развивался в различных странах разными путями... Все

это затрудняет деятельность компаний за рубежом»¹. Объективно возникла необходимость разработки и применения единых общепризнанных правил формирования отчетных данных о финансово-хозяйственной деятельности организаций — участников международных рыночных отношений.

Причинами стандартизации бухгалтерского учета и отчетности вследствие глобализации мировой экономики стали:

– повышение мобильности капитала и, как следствие, возникновение у инвесторов потребности в единых подходах к измерению, оценке и обслуживанию инвестиций в целях принятия ими обоснованных решений о рациональном размещении ресурсов;

– повышение рисков финансовой нестабильности, связанных с неоднозначной и неадекватной системой отчетности;

– в случае выхода компаний на зарубежные рынки существенное повышение затрат

при необходимости подготовки отчетности согласно различным системам учета.

В зарубежной учетной практике решение проблемы стандартизации методик составления отчетности началось с формирования Международной исследовательской группы бухгалтеров (1966 г.), куда вошли специалисты Американского института присяжных бухгалтеров, подобных институтам Канады, Англии, Уэльса, Шотландии, Ирландии. С 1973 г. в Лондоне работает Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (далее — МСФО). Цель данного Комитета, как отмечено во введении МСФО, состоит «в достижении унификации принципов бухгалтерского учета, используемых компаниями и другими организациями для финансовой отчетности во всем мире»². К концу XX в. членство в Комитете по МСФО было представлено профессиональными бухгалтерскими организациями более ста стран.

К началу XXI в. Комитет по МСФО разработал около 40 МСФО (International Accounting Standards — IAS).

Разработка общепризнанных концепций, норм и правил представления учетной информации в финансовой отчетности является дальновидным решением экономического сообщества, имеющим глобальное значение. С помощью МСФО возможно представить данные о деятельности хозяйствующего субъекта, понятные любому заинтересованному пользователю независимо от его национальной принадлежности и территориальной удаленности от этого субъекта.

В нашей стране реформирование бухгалтерского учета и отчетности в направлении сближения с передовой международной практикой началось с осуществления Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики, разработанной по результатам исследований Госкомстата и Минэкономики России и утвержденной постановлением Верховного Совета РФ от 23 октября 1992 г. № 3708-1.

Следующим документом, определяющим условия преобразований в отечественном бухгалтерском учете и отчетности,

стала Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная 29 декабря 1997 г. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров. В ней заявлялось, что трансформация концепции бухгалтерского учета связана с изменением системы общественных отношений и гражданско-правовой среды. Реализация положений Концепции должна создать элементы рыночной инфраструктуры, обеспечивающей благоприятный климат для частных, в том числе иностранных инвестиций.

Более принципиальным документом, определившим направление изменений в системе бухгалтерского учета и отчетности, стала Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, утвержденная постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283. Среди задач реформы была указана необходимость формирования системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов. Важной целью совершенствования бухгалтерского учета, согласно этой Программе, должно было явиться взвешенное использование в национальной учетной практике МСФО.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180, констатировала, что, несмотря на определенные успехи в развитии отечественного бухгалтерского учета и отчетности, сложившаяся их система не обеспечивает в полной мере надлежащее качество и надежность формируемой информации, а также существенно ограничивает возможности ее полезного использования. Основным направлением дальнейших изменений в национальном регулировании бухгалтерского учета, необходимых для формирования информации об имущественном состоянии и финансовых результатах хозяйствующих субъектов и удовлетворения интересов ее пользователей, указанная Концепция определила более активное использование МСФО.

Предложенные Концепцией 2004 г. меры предусмотрено осуществить до 2010 г.

Однако в настоящее время уже можно констатировать, что основные положения указанной Концепции выполнены не будут. Такой вывод позволяет сделать практика.

Как отмечается в литературе, по результатам комплексного социологического исследования, проведенного в сентябре–октябре 2007 г. независимой российской исследовательской компанией Romir с целью изучения общей оценки реформы по внедрению МСФО в России за последние пять лет, в части вопросов, касающихся применения МСФО, из 1 301 опрошенной российской компании только 16% респондентов ответили, что используют МСФО. Примерно полутора годами ранее (в апреле–мае 2006 г.) данный показатель был на этом же уровне. 83% респондентов указали, что МСФО не используют, 1% — не дали четкого ответа. При этом из 213 компаний, использующих МСФО, примерно треть или вообще не ответила на вопрос о пользе МСФО, или ответила, что они не получают какой-либо выгоды от применения МСФО.

Статистика не подтверждает и мнение, что финансовая отчетность, составленная с помощью МСФО, повышает доверие пользователей к себе. Лишь 19% респондентов (из 2 124 опрошенных специалистов) ответили, что их доверие к отчетности, составленной по правилам МСФО, существенно повышается. Еще 39% опрошенных считают, что скорее повышается, чем нет. Остальные 42% респондентов имеют иное мнение.

Из 2 124 респондентов 9% указали, что положительных сторон у отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, вообще нет, а 24% затруднились ответить. Остальные 67% опрошенных указали одно или несколько из перечисленных в анкете 12 достоинств отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО. Причем по восьми из них (упрощение работы, стандартизация отчетности в соответствии с мировыми стандартами, прозрачность отчетности, достоверность, выход на мировой рынок, международное сотрудничество, доступность, удобство) было подано не более 1% голосов респондентов³.

Объяснить сложившуюся ситуацию можно тем, что при переходе к подготовке отчетности по МСФО отечественные

организации сталкиваются с определенными трудностями. Прежде всего возникает вопрос, кому и на какие международные стандарты необходимо переходить? Во всех отечественных документах, касающихся реформирования бухгалтерского учета и отчетности, используется обобщенное понятие «МСФО». Однако на Западе уже в 1990-х гг. наряду с понятием «МСФО» появилось и понятие «МСФО для организаций и учреждений государственного сектора (МСФО ГС)». Их разрабатывает и утверждает для данного сектора Международная федерация бухгалтеров, а не Комитет по МСФО.

Кроме того, в последние годы понятие «МСФО» трансформировалось в два новых понятия: «полные МСФО» и «МСФО для малых и средних предприятий». Первые адресованы, как правило, публичным и другим общественно значимым компаниям. Вторые появились в феврале 2007 г., когда Комитет по МСФО опубликовал для открытого обсуждения проект МСФО для малых и средних предприятий. Началом их применения назначен 2009 г.

С 2005 г. на Западе появилось понятие «МСФО-ЕС». Данные стандарты отличаются тем, что в них отсутствуют нормы и требования «полных МСФО», не прошедшие процедуру признания со стороны ЕС. Компании стран ЕС, входящие в листинги расположенных там фондовых бирж, начиная с 2005 г. должны представлять свою финансовую отчетность, составленную в соответствии с МСФО-ЕС.

В 2007 г. возникло еще одно новое понятие — «отчетность, адекватная (эквивалентная) МСФО». Дело в том, что в 2007 г. США не перешли на МСФО, как предполагалось, и продолжают использовать в своей практике национальные стандарты — GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), одновременно применяя отдельные положения МСФО. В последнее время заметно ускорились процессы сближения GAAP и МСФО. В результате появился целый ряд разработанных на их основе новых МСФО (IFRS).

Сложность не только перехода отечественных организаций на МСФО, но и приведения российских положений по бухгалтерскому учету ПБУ в соответствие с МСФО

связана с постоянной переработкой текстов тех полных МСФО, которые переведены на русский язык. К 2009 г. Комитетом по МСФО были подготовлены проекты новых стандартов и новой редакции 14 МСФО.

Дополнительные сложности при переходе на МСФО возникают и в связи с их переводом на русский язык. Официальным языком стандартов, утверждаемых Комитетом по МСФО, является английский. Перевод на русский не является официальным. Он дает терминологические расхождения, отклонения от оригинального текста, что порождает возможность неоднозначного толкования отчетной информации, сформированной по правилам официального текста МСФО и русского перевода.

Под вопросом в сложившихся условиях стоит законность использования русского перевода МСФО. Комитет по МСФО обладает в отношении МСФО исключительным авторским правом. С одной стороны, Комитет по МСФО поддерживает широкое распространение стандартов и их применение организациями всего мира. Однако, с другой стороны, он официально не отказывается от своего авторского права и всегда может потребовать коммерческого возмещения за использование текста МСФО при его переводе на другие языки, тиражировании и т.п. На практике уже имел место судебный спор в отношении авторских прав на русский перевод МСФО. Суд установил, что МСФО являются литературным произведением, владелец исключительных прав на которое — Комитет по МСФО⁴.

Кроме того, как отмечается в экономической литературе, использование в качестве нормативного документа продукта творчества иностранного частного лица ставит под вопрос конституционность системы регулирования бухгалтерского учета. В соответствии с подп. «р» ст. 71 Конституции РФ, официальный бухгалтерский учет находится в ведении Российской Федерации. Пока не было таких прецедентов, чтобы Российская Федерация делегировала зарубежной некоммерческой организации свои полномочия по регулированию определенной на конституционном уровне сферы. Согласно ст. 79 Конституции РФ, Российская Федерация может участвовать в межгосударственных объединениях и передавать им часть своих

полномочий в соответствии с международными договорами. Но Комитет по МСФО не является межгосударственным объединением, и под его эгидой не заключаются международные договоры, поэтому возможность, предоставленную ст. 79, нельзя распространять на применение МСФО⁵.

Одна из проблем перехода на МСФО обусловлена проблемой стандартизации правил составления отчетности вообще, и не только в России, но и в других странах. Причиной тому является большое разнообразие состава пользователей отчетной информации и дифференциация их интересов.

Комитет по МСФО выделяет как минимум семь групп пользователей финансовой отчетности: состоявшиеся и потенциальные инвесторы, работники, кредиторы, поставщики, покупатели, государственные органы, общественность. В каждой группе с точки зрения интересов могут быть выделены подгруппы пользователей. Например, к государственным органам как пользователям финансовой отчетности относятся налоговые органы, статистические, антимонопольного регулирования, контроля за несостоятельностью и банкротством организаций и т.п. Каждая категория внешних и внутренних пользователей предъявляет к отчетности специфические требования. В целом они обычно формулируются одинаково: представление полной и достоверной информации о деятельности хозяйствующего субъекта. Однако принципы формирования отчетной информации и конкретные требования к нему, как правило, не только не совпадают, но и могут быть противоположными. Например, инвесторам необходима информация, сформированная с соблюдением принципа предосторожности, т.е. максимально исключающая возможные завышения финансовых результатов, в то время как налоговые органы заинтересованы, чтобы организации в бухгалтерском учете, а следовательно, и в отчетности не занижали показатели финансовых результатов.

Удовлетворить требования разных категорий пользователей в одной отчетности практически невозможно. Поэтому устанавливаемые правила формирования отчетных показателей являются результатом компромисса интересов разных групп пользователей.

Разработчики МСФО в целях достижения компромисса в качестве приоритетной группы пользователей выбрали состоявшихся и потенциальных инвесторов. Аргументом в пользу инвесторов стало то, что удовлетворение их информационных потребностей, заключающихся в возможности максимальной оценки рисков и экономической выгоды, позволяет одновременно удовлетворять бóльшую часть информационных потребностей других групп пользователей. Исключение составляют налоговые органы. Они заинтересованы преимущественно в информации, позволяющей проконтролировать исчисление налогов соответственно специфическим правилам налогообложения.

Акцент при формировании отчетной информации на потребности налоговиков является препятствием для приведения национальных бухгалтерских стандартов в соответствие с МСФО, ориентированными на формирование информации, необходимой для принятия экономических решений. Цели налогообложения не отвечают основополагающим принципам составления финансовой отчетности по МСФО. Они не обеспечивают соблюдения условия о качественных характеристиках отчетной информации, в частности о ее надежности и нейтральности. Предоставляемая налогоплательщиком информация для целей налогообложения заведомо предвзята, так как он стремится к минимизации налогов. И это самое естественное и нормальное его поведение. Преследование выгоды хозяйствующими субъектами является основной движущей силой рыночной экономики.

Россия относится к странам, где проблема формирования отчетной информации в интересах инвесторов особенно актуальна.

Исторически так сложилось, что в условиях командно-административной системы бухгалтерский учет в нашей стране выполнял преимущественно контрольную функцию. Правила формирования учетной и отчетной информации предусматривали наблюдение за деятельностью хозяйствующих субъектов с точки зрения соответствия ее планам, установленным вышестоящими структурами, таким образом, первичными были задачи контрольного характера. Представление информации, необходимой для принятия эко-

номических решений, т.е. об эффективности хозяйственной деятельности организации, ее финансовой независимости и т.п., носило сопутствующий характер.

При переходе к рыночным отношениям в начале 1990-х гг. еще отсутствовали структуры таких потенциальных инвесторов, как инвестиционные фонды, акционеры и т.п., которые выдвинули бы свои требования к отчетной информации. Основным потребителем, сразу же проявившим интерес к информации бухгалтерского учета и отчетности, выступили налоговые органы. В результате все правила бухгалтерского учета и отчетности при реформировании подстраивались под интересы налогообложения. В то время бухгалтерский учет даже стал уступать свои позиции налоговому и обеспечение информационных потребностей инвесторов оставалось на втором плане. С введением гл. 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса РФ российский бухгалтерский учет частично освободился от налоговых условий. Призвано способствовать этому и ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Однако одновременно с обособлением правил налогообложения и законодательным их закреплением не произошло должного изменения в законодательной базе бухгалтерского учета и отчетности. До сих пор бухгалтерское законодательство не является самостоятельной отраслью. Нормативные акты по бухгалтерскому учету относятся к налоговой, гражданской, административной и другим смежным отраслям законодательства. Вопрос о принятии единого сводного документа на уровне федерального закона, например бухгалтерского кодекса, остается открытым.

В соответствии с Классификатором правовых актов, одобренным указом Президента РФ от 15 марта 2000 г. № 511, правовые акты, регулирующие вопросы бухгалтерского учета и отчетности (группа 080.150.000 «Бухгалтерский учет и финансовая отчетность»), включены в раздел 080.000.000 «Финансы». С содержательной точки зрения такое решение вопроса представляется дискуссионным. Под финансами в правовой классификации понимаются бюджетная и денежная системы государства. В связи с этим в данный раздел вклю-

чены законодательные группы, связанные с бюджетной системой РФ, с ее бюджетным устройством и бюджетами разных уровней. Отдельные группы посвящены налогам и сборам, которые представляют собой основной источник доходов бюджета, и денежному обращению в стране. Бухгалтерский учет и отчетность призваны формировать информацию об имущественном и финансовом положении хозяйствующих субъектов и о результатах их деятельности и представлять ее заинтересованным пользователям. Поэтому группа правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность, в данном разделе является непрофильной.

К замедлению темпов реформирования бухгалтерского учета и отчетности приводит использование бухгалтерских терминов (доходы, расходы, обязательства, капитал, активы и т.п.) в других отраслях законодательства и в другом понимании. По этой причине информация бухгалтерской отчетности не воспринимается ее пользователями адекватно, становится бесполезной.

МСФО регулирует вопросы составления отчетности, как правило не затрагивая вопросов бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерского учета определяется условиями МСФО лишь потому, что он предопределяет формирование отчетных показателей. Это позволяет ориентировать отчетность на выполнение информационной функции. В России порядок составления отчетности тесно связан с правилами формирования учетной информации, которые нацелены преимущественно на выполнение контрольной функции.

Тормозит развитие законодательной базы в направлении сближения ее с целью и принципами МСФО отсутствие должного контроля и наказания за неиспользование бухгалтерских норм.

Бухгалтер несет ответственность главным образом за нарушение правил, связанных с налогообложением, а не с обеспечением пользователей информацией. В настоящее время основными источниками регулирования принципов, правил и способов ведения бухгалтерского учета и представления отчетности в нашей стране являются ПБУ. Однако ряд ПБУ, приближенных по содержанию к МСФО, на практике не применяется. Выполняются, как правило, требования только тех

ПБУ, которые прямо или косвенно связаны с объектами налогообложения. Немногие российские организации составляют отчетность с учетом ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», ПБУ 11/08 «Информация о связанных сторонах», ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности».

Следует отметить, что, несмотря на актуальность и активную пропаганду МСФО, они не получили достаточно широкого распространения в мире.

Проведенные в 62 странах исследования показали, что в большинстве стран процессы явного сближения национальных учетных систем и МСФО отсутствуют. В трети стран проводится работа по сближению национальных стандартов и МСФО, а в половине стран не осуществляются мероприятия по использованию методик МСФО в рамках национальных учетных систем⁶.

С одной стороны, это связано с неравномерностью экономического развития стран, политическими особенностями, национальными и историческими традициями и другими достаточно многочисленными объективными обстоятельствами.

Другая причина такой статистики в том, что нынешняя система МСФО не является идеальной. Об этом свидетельствуют результаты многочисленных исследований, в том числе и выполненных Институтом дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса по заказу Европейской комиссии. Он проводил исследования в странах ЕС в целях выяснения мнения общественности по поводу первых итогов перевода с 2005 г. листинговых компаний в ЕС на обязательное составление ими консолидируемой финансовой отчетности согласно МСФО. В результате было установлено, что каждый пятый из опрошенных инвесторов (24%) считает, что переход на МСФО не улучшил, а, наоборот, ухудшил качество отчетности. Каждый второй инвестор (49%), кроме того, отметил, что применение МСФО усложнило понимание финансовой отчетности. Это прежде всего касается финансовых инструментов, отложенных налогов, объединения бизнеса и др.⁷ Отмеченные обстоятельства побудили Комитет по МСФО активно заняться пересмотром

содержания целого ряда стандартов. Данная работа будет продолжаться и впредь. Более того, пересматриваются и сами концептуальные основы МСФО.

Изложенное позволяет сделать вывод о необходимости уточнения видов и объемов работ, связанных с переводом российских организаций на МСФО, и сроков их окончания. Это, в свою очередь, свидетельствует о необходимости внесения изменений в Концепцию развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренную приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180.

Примечания

¹ Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М., 1997. С. 407.

² Международные стандарты финансовой отчетности, 2006: издание на русском языке. М., 2006. С. 3.

³ Гетьман В.Г. Успехи и резервы в реформировании бухгалтерского учета в России на основе МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2008. № 3; Долгополова Т.В. Реализация МСФО в информационной системе // Там же. № 6.

⁴ Постановление ФАС Московского округа от 10 июня 2002 г. № КГ-А40/3481-02.

⁵ Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Препятствия в законодательстве Российской Федерации для создания нормативной базы применения международных стандартов при составлении отчетности российскими организациями // Международный бухгалтерский учет. 2007. № 3.

⁶ Солоненко А.А., Панащенко Н.К. Проблемы перехода российских организаций на МСФО // Финансы. 2005. № 2.

⁷ Крылова Т.Б. Первые итоги внедрения МСФО за рубежом // Международный бухгалтерский учет. 2008. № 3.

Bibliography

Dolgopolova T.V. IAS application in information system // // International accounting. 2008. № 6.

Get'man V.G. Progress and reserves in accounting reforming in Russia on the basis of IAS // International accounting. 2008. № 3.

International Accounting Standards, 2006: publication in Russian. М., 2006.

Krylova T.B. Early results of IAS application abroad // // International accounting. 2008. № 3.

Moscow district's FAS decree d.d. 10 June 2002. № КГ-А40/3481-02.

Needles B., Anderson H., Caldwell D. Principles of accounting: transl. from English / ed. by Ya.V. Sokolov. М., 1997.

Solonenko A.A., Panashenko N.K. The Russian organizations problems of transition to IAS // Finances. 2005. № 2.

Sukharev I.R., Sukhareva O.A. Impediment in the RF legislation to establish a normative base of IAS application during accounting preparation by the Russian organizations // International accounting. 2007. № 3.