

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

Государственное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«Пермский государственный университет»

Негосударственное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«Западно-Уральский институт экономики и права»

**Т. Г. Шешукова, О. А. Воробьева**

**ПЕРЕХОД НА МЕЖДУНАРОДНУЮ СИСТЕМУ  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК ИНСТРУМЕНТ  
ПОВЫШЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ  
РЕГИОНА**

*Монография*

Пермь 2009

УДК 657.37

ББК 65.052

Ш65

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

доктор экономических наук, профессор Челябинского  
государственного агроинженерного университета

*Л. С. Сосненко;*

доктор экономических наук, профессор Оренбургского  
государственного университета *С. В. Панкова*

**Шешукова, Т. Г.**

Ш65      Переход на международную систему финансовой отчетности  
как инструмент повышения конкурентоспособности региона: моно-  
графия / Т. Г. Шешукова, О. А. Воробьева; Перм. гос. ун-т;  
Зап.-Урал. ин-т экономики и права. — Пермь, 2009. — 458 с.

2 издание

ISBN 978-5-99019-094-0

Проведено исследование развития международных стандартов финансовой отчетности. Определены объективные причины перехода на международную систему финансовой отчетности. Дано уточнение понятийного аппарата через введение и обоснование категории «международная система финансовой отчетности». Выявлены направленность и степень влияния процессов на МСФО хозяйствующих субъектов конкретного региона на уровень его конкурентоспособности путем построения модели корреляционно-регрессионного анализа. Разработана стратегия перехода на составление финансовой отчетности по принципам международных стандартов посредством выделения этапов и формирования комплексной системы такого перехода. Определен механизм перехода на международную систему финансовой отчетности.

Издание предназначено для специалистов в области бухгалтерского учета и отчетности, а также руководителей предприятий, студентов и аспирантов экономических специальностей высших учебных заведений.

УДК 657.37

ББК 65.052

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Пермского государственного университета и ученого совета  
Западно-Уральского института экономики и права

ISBN 978-5-99019-094-0

© Шешукова Т. Г., Воробьева О. А., 2009

© НОУ ВПО «Западно-Уральский  
институт экономики и права», 2009

# ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Введение .....</b>	<b>4</b>
<b>Глава 1. Теоретические предпосылки перехода на международную систему финансовой отчетности .....</b>	<b>6</b>
1.1 Становление научных основ современных систем учета и отчетности.....	6
1.2 Развитие научно-теоретических аспектов финансовой отчетности .....	35
1.3 Объективные причины перехода на международную систему финансовой отчетности .....	63
<b>Глава 2. Особенности перехода на международную систему финансовой отчетности в регионе .....</b>	<b>95</b>
2.1 Оценка применяемых в учетной практике вариантов составления отчетности по принципам международных стандартов .....	95
2.2 Переход на МСФО как фактор влияния на конкурентоспособность региона ....	111
2.3 Методические и практические аспекты процедур трансформации МСФО на уровне предприятий региона .....	140
<b>Глава 3. Стратегия перехода на международную систему финансовой отчетности .....</b>	<b>162</b>
3.1 Этапы стратегии формирования отчетности по принципам международной системы финансовой отчетности .....	162
3.2 Комплексная система обеспечения составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО .....	178
3.3 Методика перехода на международную систему финансовой отчетности .....	227
<b>Заключение .....</b>	<b>264</b>
<b>Библиографический список .....</b>	<b>269</b>
<b>Приложения.....</b>	<b>290</b>

## Введение

В марте 2008 г. исполнилось десять лет с момента заявленной в Постановлении Правительства Российской Федерации (далее – РФ) № 283 от 06.03.98 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» реформы бухгалтерского учета. Десять лет – ощутимый срок для реформирования даже такой консервативной области в управлении организацией как система учета и отчетности, что позволяет подводить определенные итоги и делать определенные выводы в свете происходящих преобразований. На сегодняшний момент введены в действие двадцать Положений по бухгалтерскому учету, созданных на основе международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО); с момента введения нового Плана счетов в 2001 г. появилась возможность вести на его основе управленческий учет, используя счета учета затрат на производство с 30 по 39; в 2002 г. в отдельную систему был выделен налоговый учет. Однако в свете этого говорить о состоявшейся реформе бухгалтерского учета в России в соответствии с МСФО весьма рано: основные этапы перехода, а потому и основные трудности пока еще впереди.

Если говорить о трудностях перехода на МСФО, то необходимо отметить, что основная из них состоит даже не в неподготовленности квалифицированных бухгалтеров и аудиторов, профессионально владеющих навыками работы по МСФО, не в отсутствии в широком доступе официального перевода английского издания стандартов на русский язык, и не в том, что до сих пор в России не создано правовое поле применения МСФО, что делает их для отечественной бухгалтерии вне закона. Главная трудность заключается в неправильном понимании необходимости перехода на МСФО со стороны отдельных законодателей, специалистов при министерствах и ведомствах, отвечающих за реформирование бухгалтерского учета в РФ, а также тех, кому непосредственно придется осуществлять этот переход на практике, то есть со стороны конкретных исполнителей – бухгалтеров и финансовых менеджеров.

Когда сегодня говорят о необходимости реформирования бухгалтерского учета, то, как правило, в качестве конечной цели реформы подразумевают привлечение дополнительных иностранных инвестиций в экономику страны, выход отечественных организаций на международные рынки товаров и капитала, дальнейшую интеграцию России в мировое сообщество и т.д. Ввиду распространенности таких суждений многие считают, что переход на МСФО актуален только для тех организаций, которые так или иначе связаны с зарубежными партнерами. Отсутствие же таких связей воспринимается как главный фактор, говорящий не в пользу применения международных стандартов на уровне конкретного предприятия. В итоге это приводит к тому, что большинство хозяйствующих субъектов тех регионов РФ, где доля иностранных инвестиций – велика, либо уже формируют финансовую отчетность по МСФО, либо относят данный процесс к числу ближайших стратегических перспектив. В то же время значительная доля предприятий дотационных и депрессивных субъектов РФ, не планирующих в скором будущем выход на иностранные рынки, не ставит цели применения международных стандартов в своей повседневной практике. Это, в свою очередь, создает своеобразный стопор для привлечения не только зарубежного, но и отечественного капитала в экономику таких организаций, и, следовательно, их регионов-местонахождений. Таким образом, и без того низкая конкурентоспособность данных регионов лишается дополнительных потенциалов для возможного дальнейшего ее роста.

На сегодняшний день МСФО следует воспринимать не только как инструмент привлечения иностранных инвестиций, но, прежде всего, как новую технологию в сфере составления финансовой отчетности, которая может быть освоена на уровне организаций конкретного субъекта РФ и в качестве эффективной инновации спровоцировать в дальнейшем повышение конкурентоспособности как самой организации, так и региона, в котором она расположена.

# **Глава 1. Теоретические предпосылки перехода на международную систему финансовой отчетности**

## **1.1. Становление научных основ современных систем учета и отчетности**

«Бухгалтерский учет является непогрешимым судьей прошлого, необходимым спутником и руководителем в настоящем и надежным консультантом относительно будущего всякого хозяйственного предприятия» [2.58, с. 102]. Эти слова крупнейшего швейцарского ученого Иоганна Фридриха Шера известны многим. Необходимо отметить, что не один он осознавал ту важнейшую роль, которую играет учет.

Величайшие философы Греции уделяли должное внимание учету. Из написанного ими следует отметить, что Аристотель в «Политике» четко разграничил учетные функции от контрольных, причем понимал ревизию как часть контроля. Позднее известный римский ученый Марк Теренций Варрон много внимания уделял вопросам письменной отчетности управляющего, требовал, чтобы материально ответственные лица были грамотными. А уже в 1263 г. король Испании Альфонс Мудрый издал специальный закон об обязательном ежегодном составлении отчетности управляющими государственными предприятиями.

В Новое время изучение бухгалтерского учета привлекало внимание выдающегося голландского математика С. ван Стевина; главы школы физиократов Ф. Кенэ; французского математика и бухгалтера-ревизора Б.Ф. Баррема; испанского ученого Г. де Такседа; крупнейшего голландского металлурга, находящегося на русской службе, В.И. Геннина; шотландского профессора философии Р. Гамильтона; английского астронома и создателя первой алгоритмической машины Ч. Бэббиджа и т.д.

Таким образом, современный бухгалтерский учет является, по выражению Э. С. Хендриксена и М. Ф. ван Бреды «...продуктом «многих рук и многих земель» [2.78, с. 29]. По их словам, «бухгалтерский учет не является созданием ни белых, ни англосаксонских, ни протестантских лиц: его разви-

тие решающим образом зависело от событий, происходивших в Африке, Индии, Иране, Ираке и, может быть, где-нибудь еще, то есть это продукт интеллектуальной деятельности иудеев, христиан и мусульман – результат взаимодействия многих культур» [2.78, с. 38].

С этой позиции особенно важным представляется определиться с тем, что же именно следует понимать под международной системой финансовой отчетности и какая система учета и отчетности может быть квалифицирована сегодня как международная.

В литературе, посвященной исследованию проблем теории и практики учета и отчетности [2.5, 2.7, 2.9, 2.12, 2.14, 2.16 и т.д.], общее определение понятия международная система финансовой отчетности либо отсутствует, либо полностью привязано к международным стандартам финансовой отчетности (далее – МСФО). Однако толковать общее при помощи одного частного примера не представляется правильным. Исходя из подобных определений должно вытекать, что между международной системой финансовой отчетности и МСФО следует поставить знак равенства и признать эти категории синонимичными, тогда как первая намного шире в понятийном и временном смысле. Кроме того, следует отметить, что и термин «международные стандарты финансовой отчетности» не имеет единой трактовки. Его обоснование сводится либо к указанию на то, что это стандарты международного уровня унификации учета и отчетности, либо к ссылке на организацию-разработчика, либо к перечислению составляющих элементов МСФО (табл. 1).

Следует отметить, что приведенные в табл. 1 трактовки можно разделить на две группы, основываясь на подходе, примененном автором конкретного определения.

*Различные подходы к трактовке понятия «международные стандарты  
финансовой отчетности»*

Автор	Трактовка
<b>Содержательный подход</b>	
Бакаев А.С. [4.3, с. 79]	«МСФО – документы, раскрывающие требования к содержанию бухгалтерской информации и методологию получения важнейших учетных характеристик на основе гармонизации национальных стандартов экономически развитых стран, разрабатываемые и публикуемые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности»
Генералова Н.В. [2.12, с.8]	«МСФО – это общие принципы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, изложенные в виде стандартов и интерпретаций, разрабатываемых Советом по МСФО»
Лозовский Л.Ш. [4.10, с. 215]	«МСФО – это свод документов, которые разрабатываются группой международных организаций во главе с Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности. Этот свод документов включает «Принципы составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО», а также более сорока стандартов по различным элементам финансового учета и отчетности»
Медведев М.Ю. [4.6, с. 268]	«МСФО – стандарты учета, разрабатываемые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности. Имеют весьма общий и рекомендательный характер, подвергаются частым изменениям»
Морозова Ж.А. [2.38, с. 10]	«МСФО представляют собой систему принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности»
Рожнова О.В. [2.53, с. 12]	«МСФО представляют собой учетную систему, функционирующую на международном уровне, и их особенностью является то, что они содержат одновременно и концептуальные основы составления отчетности, и собственно стандарты финансовой отчетности»
Соловьева О.В. [2.60, с. 35]	«МСФО представляют собой сборник документов, разрабатываемых Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности»
Хахонова Н.Н. [2.77, с. 3]	«МСФО – это общие принципы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, изложенные в виде стандартов. Разрабатываются и утверждаются Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета»
<b>Целевой подход</b>	
Каспина Р.Г. [2.20, с. 41]	«МСФО являются глобальной системой, основой корпоративного управления и позволяют инвесторам и кредиторам судить о реальном положении дел в корпорации»
Малькова Т.Н. [2.28, с. 5]	«МСФО означают правила подготовки финансовой отчетности, принятые Комитетом по международным бухгалтерским стандартам (КМСФО). Их цель состоит в координации учетных стандартов для того, чтобы свести к минимуму национальные различия отчетности и обеспечить на этой основе сравнимость и надежность информации для принятия решений ее пользователями»
Палий В.Ф. [2.44, с. 7]	«Международные стандарты представляют собою свод правил бухгалтерского учета, информация которого предназначена для представления различным организациям и лицам, интересующимся результатами деятельности и финансовым состоянием составителя отчетности»

Так, дефиниции, сформулированные с точки зрения содержательного критерия, призваны, в большей мере, ответить на вопрос: что именно представляют собой МСФО. Второй – целевой – подход предполагает указание на цель, достигаемую при использовании этих стандартов.

Основным недостатком обоих подходов, по мнению авторов, является то, что они не раскрывают сущности МСФО, как некоего внутреннего свойства, характерного исключительно для международных стандартов. В каждой из представленных дефиниций МСФО курсивом выделена та ее часть, которая является наиболее значимой в данной трактовке для описания понятия. В то же время выделенные элементы могут быть в полной мере применены к любой или, по крайней мере, к некоторым из ныне существующих систем учета и отчетности. Так, например, выражения: «документы, раскрывающие требования к содержанию бухгалтерской информации и методологию получения важнейших учетных характеристик», «общие принципы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности», «стандарты учета», «система положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности», «позволяют инвесторам и кредиторам судить о реальном положении дел в корпорации», «информация предназначена для представления различным организациям и лицам», – вполне допустимо использовать в качестве составных частей определения, например, российские правила бухгалтерского учета (далее – РПБУ) или GAAP USA (Generally Accepted Accounting Principles – общепринятые принципы бухгалтерского учета США). Однако трактовка МСФО должна, в первую очередь, включать такую характеристику, которая была бы уникальной и применимой исключительно к данной категории. Наиболее близко к решению этой проблемы подошли такие авторы, как Рожнова О.В., определившая МСФО в качестве учетной системы, функционирующей на международном уровне, и Каспина Р.Г., указавшая на то, что данные стандарты являются собой глобальную систему.

Именно для решения названной проблемы поиска уникальной характеристики имеет смысл ввести категорию «международная система финансовой отчетности». В качестве основных причин этого можно назвать следующие:

– ввиду ее отсутствия международный уровень унификации финансовой отчетности имеет весьма размытые границы. Так, например, часто к стандартам, регулирующим учет и отчетность на надстрановом уровне, относят GAAP USA по причине их значительной распространенности, тогда как названные общепринятые учетные принципы являются национальными, а отнюдь не международными стандартами. Несмотря на широту их использования все же следует помнить, что эти стандарты разрабатывались изначально и продолжают совершенствоваться теперь исключительно в русле национальных, а не международных интересов;

– бытует ошибочное мнение, что необходимо унифицировать в международном масштабе не столько формат представления данных в финансовой отчетности, сколько ведение бухгалтерского учета. Такой подход к стандартизации не может являться жизнеспособным по причине того, что каждая развитая страна имеет свою учетную специфику, обусловленную целым рядом исторических, политических, культурных и других факторов. Введение категории «международная система *финансовой отчетности*» (не бухгалтерского учета) позволит избежать неверности в суждениях;

– и, наконец, обоснование данной категории позволит определить экономическую сущность и содержание МСФО для более полного и глубокого понимания их роли. *Таким образом, уникальной чертой, которая на сегодняшний день присуща только МСФО будет указание на то, что это есть международная система финансовой отчетности. Действительно, только эти стандарты изначально разрабатывались для применения на надстрановом уровне.*

При этом не исключено, что в будущем появится еще одна международная система финансовой отчетности, отличная от МСФО (например, Global GAAP<sup>1</sup>).

Экономическая категория «международная система финансовой отчетности» интегрирует в себе смысл следующих слов и терминов: «международный», «система», «финансовая отчетность». Дефиниция последних позволит истолковать значение исследуемой категории. В то же время, анализируя опыт авторов трактовок МСФО, можно сделать вывод: оптимальным, с точки зрения полноты описания всех ключевых особенностей термина, будет комбинирование содержательного и целевого подхода в единый.

В современных толковых словарях «международный» определяется, как тот, который имеет интернациональный характер, распространяется на несколько или на все народы и связан с взаимоотношениями между народами [4.12, Т. 2, с. 174]. Под системой, как правило, понимают метод действий, устанавливающий порядок или правила [4.12, Т. 4, с. 194]. В соответствии с российским законодательством нормативно закрепленным является термин «бухгалтерская отчетность», который трактуют как единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам (ст. 2 Федерального закона «О бухгалтерском учете») [1.13].

*Таким образом, семантика международной системы финансовой отчетности может быть истолкована как интернационально разработанный, утвержденный и применяемый метод действий, определяющий порядок обобщения сведений об имущественном и финансовом положении и о результатах хозяйственной деятельности организации на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам, главная цель которого со-*

---

<sup>1</sup> Global GAAP – стандарты, создание которых в последнее время рассматривается как возможная альтернатива МСФО. Идея создания таких стандартов появилась в результате продолжающегося сближения основополагающих принципов учета и отчетности, регламентированных в рамках двух систем: МСФО и GAAP USA [3.95, 3.98]

*стоит в предоставлении информации, понятной для всех заинтересованных пользователей и отличающейся едиными качественными характеристиками.*

*Полагаем, что для того, чтобы какую бы то ни было систему учета и отчетности можно было квалифицировать как международную систему финансовой отчетности должны выполняться как минимум три условия, указывающие на ее в действительности интернациональный характер. Концептуальные основы такой системы должны: во-первых, разрабатываться, во-вторых, утверждаться, в-третьих, иметь возможность к применению на международном уровне, то есть безотносительно к национальной принадлежности стран, хозяйствующих субъектов и специалистов.*

Однако при этом нельзя не учитывать, что большинство основополагающих принципов ведения бухгалтерского учета, которые на сегодняшний день имеют интернациональный характер, вобрала в себя методологические и практические подходы к составлению финансовой отчетности, которые формулировались представителями учетной профессии разных стран на протяжении нескольких сотен, а то и тысяч лет. С этой целью представляется правильным провести ретроспективный анализ развития учетной мысли, начиная с момента зарождения первых учетных систем, и соотнести его с развитием человеческого общества. Целью этого соотнесения является определение факторов, сыгравших решающую роль в становлении современного бухгалтерского учета. Такой анализ особенно значим сегодня в период затянувшегося реформирования бухгалтерского учета в России, когда особенно важным становится понять: на какие рычаги необходимо воздействовать, чтобы построить эффективную систему учета и отчетности, способную стать инструментом повышения конкурентоспособности национальной экономики и ее региональных компонент.

Естественно, что развитие бухгалтерского учета носило не стихийный, ни от чего не зависящий характер, но было подвержено влиянию определенных факторов, изменение которых меняло, в свою очередь, теоретическое и методологическое наполнение учетных систем. Для того чтобы выяс-

нить, какие факторы оказывали наибольшее влияние, обратимся к одному из самых удачных определений бухгалтерского учета: бухгалтерский учет – это язык знаков и правил их употребления, созданный для замены реальных объектов их символами, позволяющими описать хозяйственную деятельность и ее результаты [2.57, с. 13].

Определение это удачно по той причине, что оно в отличие от других, носящих скорее методологический, целевой или содержательный характер, вскрывает сущность того, чем является бухгалтерский учет по своей природе. Такие составляющие приведенной выше дефиниции, как «язык знаков, символов», «правила их употребления», указывают на то, что бухгалтерский учет, прежде всего, – это информационная система.

*Следовательно, «продуктом» бухгалтерского учета выступает информация. Источником появления любой информации вне зависимости от видов носителей, на которых она представлена, невзирая на способы ее передачи, является человек, а конкретнее – его знания. Сама же информация – не что иное, как объективированные в символах и знаках личностные знания человека. Поэтому развитие учета главным образом зависит: во-первых, от способов понимания или восприятия бухгалтерской информации («правил употребления»), во-вторых, от способов ее кодировки («языка символов и знаков»).*

В связи с этим можно утверждать, что рассмотрение эволюции названных способов в полной мере способно отразить этапы развития бухгалтерского учета как информационной системы (рис. 1).

В разных источниках называется разный возраст учета: одни авторы определяют его в шесть тысяч лет [2.25, с. 8], другие – в четыре тысячи [2.78, с. 26], а кто-то даже и в пятьсот лет [2.58, с. 44]. Однако мнения большинства исследователей сходятся в том, что учет был вызван к жизни хозяйственной деятельностью человека, а точкой отсчета в его появлении было изготовление орудий труда. Именно начав работать, человек начал вести учет. И чем сложнее и объемнее становились хозяйственные процессы, чем большую

разнородность приобретал состав имущества и чем внушительнее становился объем накопленных человечеством знаний, тем значительно совершенствовались методы ведения учета.



Рис. 1. Факторы, определяющие развитие системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

На начальном этапе своего появления учет был призван фиксировать знания людей, получаемые ими при наблюдении за небесным сводом (учет движения планет и времени), за миграцией и поведением животных (учет добычи), за самими собой (учет результатов труда и запасов пищи, одежды и т.д.). Таким образом, именно с помощью учета разного рода явлений и процессов становилось возможным накапливать и систематизировать знания об окружающем мире. Уже в те далекие времена накопленная учетная информация позволяла поддерживать порядок и делать прогнозы: когда необходимо заготовить большие запасы и своевременно мигрировать, как распределять орудия труда, а также коллективно и индивидуально добытые продукты.

Существует мнение, что и письменность, и математика получили толчок к развитию именно благодаря хозяйственной деятельности человека, торговле и бухгалтерии [2.58, с. 25]. Более того, по мнению профессора Мальковой Т.Н., учет и тесно связанные с ним планирование и управление станови-

лись ядром культуры человеческого общества, так как, отталкиваясь от них, человек расширял свой духовный мир и к дальнейшим представлениям мог прийти не только путем наблюдений и опыта, но и путем философских исканий и благодаря интуиции [2.27, с. 8]. И действительно, рассматривая учетные системы цивилизаций древности, нельзя не прийти к выводу, что они (системы) во многом определяли культуру тех обществ, и одновременно сами менялись и совершенствовались под ее воздействием.

*Следует отметить, что понимание бухгалтерской информации всегда связано с некими ограничениями, которые вводятся в бухгалтерский язык, устанавливая информационные связи между знаками и обеспечивают необходимую коммуникацию между участниками хозяйственных процессов. В свою очередь, эти ограничения лежат в плоскости господствующей в данный период экономической теории и определяются известными на этом этапе экономическими категориями.*

*Иначе говоря, научная подоплека концептуальных основ бухгалтерского учета всегда лежит в сфере экономической мысли. Порой такая увязка теорий может быть не видна ясно и может носить, скорее, опосредованный характер, однако при ближайшем рассмотрении влияние главенствующей экономической школы не может быть не замечено в учетной специфике главенствующей школы бухучета. И это не случайно. Экономика в своем общем определении является наукой, изучающей деятельность человека, связанную с производством, распределением, обменом и потреблением товаров и услуг. Бухгалтерский учет сопровождает каждый из этих четырех этапов и может их описать.*

Не случайно и то, что подлинно научный период развития как экономики, так и бухгалтерского учета начался примерно в одно и то же время. Так, за исключением отдельных научных работ Ксенофонта, Платона и Аристотеля во времена античности, первой школой политэкономии следует считать меркантилизм, сформировавшийся как научное воззрение, начиная с последней трети XV в. по XVII в. Первое научное упоминание о диграфическом

учете или двойной бухгалтерии также приходится на конец XV в., а именно на 1494 г., и связано с работой францисканского монаха Луки Пачоли в одиннадцатом трактате «О счетах и записях» девятого отдела сочинения «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» (далее – Трактат).

Меркантилизм – экономическое учение, несущее мысль о торговле уже в своем названии, стало, по сути, теоретической концепцией, обосновавшей сдвиг в общественном сознании того времени по отношению ко многим социально-культурным процессам, в том числе к представлению о богатстве и источниках его происхождения. Денежный баланс, положительное сальдо торгового баланса, протекционизм – идеи, обосновывавшиеся в работах У. Стаффорда, Т. Мена, А. Монкретьена, Дж. Лоу, Г. Скаруффи и других, в бухгалтерском учете подкреплялись теоретическими воззрениями исследователей первой учетной школы – итальянской [2.23, с. 45 – 47].

Итальянская школа преобладала с XV по XVI в., ее основными представителями были Ф. Вилла, Ф. Марчи, Дж. Чербони, Дж. Росси и Ф. Беста (прил. А, табл. А.1). В ее рамках были сформулированы основные учетные категории: баланс, счета, двойная запись, сальдо. При этом все теоретические разработки, как и в случае с меркантилизмом, в основном были связаны с торговлей, с тем, как точнее учитывать процесс купли-продажи (табл. 2).

Однако наибольшее восхищение вызывает тот факт, что теория двойной записи, обоснованная в упомянутом выше Трактате Л. Пачоли, актуальна по сей день и, по сути, являет собой наиболее узнаваемый символ бухгалтерии. Так, Э.Г. Вальденберг, много занимавшийся историей учета и переведший в 1893 г. Трактат на русский язык, говорил о заслугах Л. Пачоли следующим образом: «...Начала, положенные им в основу этого труда, до сих пор остались непоколебимы». Чешский историк К.П. Кейль, характеризуя технику учета и общий уровень развития венецианской бухгалтерии, констатировал: «Мы находим в них совершенную технику двойной бухгалтерии как по форме, так и по существу, которая до настоящего времени почти без вся-

кой перемены находит себе применение». Другой историк учета А.К. Литтлтон считал, что, прочитав слова Трактата, «...поражаешься тому, как мало с тех пор было сделано для бухгалтерского учета, хотя перемены, несомненно, имели место» [3.87, с. 57].

Таблица 2

*Развитие системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в период главенства итальянской школы*

Учетные направления	Характеристика в рамках исследуемой школы бухучета	Соответствующие постулаты школ политэкономии как способа понимания бухгалтерской информации	
1. Цель учета	Контроль лиц, участвующих в хозяйственном процессе	меркантилизм	Впервые определены управленческие функции правителя. Государь в отличие от античной традиции рассматривается не как властитель, завоеватель своих подданных, имеющий право на их имущество и даже жизнь. Но как верховный управляющий, который обязан проводить экономическую политику, ведущую к обогащению нации в целом. Следовательно, функция <i>контроля за подчиненными</i> становится ведущей
2. Предмет учета	Права и обязательства лиц		В период раннего меркантилизма (до Великих географических открытий) господствует идея «денежного баланса», нацеленная на успешный сбор налогов и политику обесценения денег. Фискальная сторона направлена на жесткий контроль за выполнением обязательств налогоплательщиков. Политика обесценения денег направлена на то, чтобы иностранные купцы тратили всю полученную от реализации своих товаров выручку на приобретение местных товаров, что также ведет к <i>контролю над уравниванием их прав</i> (право продать) и <i>обязательствам</i> (обязательство купить) перед местными торговцами
3. Объект учета	Бухгалтерские документы		-
4. Базовая наука	Право		Наиболее распространенной формой экономических отношений между государствами того времени была внешняя торговля. Одна нация продавала другой нации те товары, которые были у нее в избытке, приобретая те товары, которых ей не доставало. Следовательно, ключевым становится правильное построение внешнеторговых отношений с точки зрения <i>юриспруденции (права)</i>

5. Баланс (содержание)	Равенство прав и обязательств		Вытекает из п. 2
6. Оценка	Продажные цены		В период позднего меркантилизма во главу угла ставится идея торгового баланса. Считается, что государство становится тем богаче, чем больше разница между стоимостью вывезенных и ввезенных товаров. При этом необходимо покупать как можно дешевле в одних странах и продавать как можно дороже в других. Оценка торговых операций в бухгалтерском учете посредством <i>продажных цен</i> как нельзя лучше позволяет определять размер реализованной торговой наценки от каждой продажи
7. Границы учета	Микроучет		Несмотря на то, что основное внимание уделяется межстрановым отношениям, какая-либо схема анализа таких отношений отсутствует, поэтому экономический анализ опирается лишь на <i>микроуровень</i> (уровень предприятий) и сводится к подсчету прибыли от совершаемых операций

С XVII по XIX в. получила влияние французская школа учета. Наиболее видными представителями французского направления были Ж.Г. Курсель-Сенель, Э. Леоте, А. Гильбо (прил. А, табл. А.2). Целью учета становилось выявление эффективности хозяйственных процессов, а бухгалтеру отводилась роль экономиста, принимавшего активное участие в жизни предприятия. Теория политической экономии за тот же период пережила более бурное развитие, сменив меркантилизм на учение физиократов (XVIII в.), а затем на классическое направление экономической мысли (XVIII – н. XIX в.).

Термин «физиократизм» (власть природы) был введен в оборот А. Смитом. Сами французские физиократы называли себя экономистами. При этом настоящим экономистом, по словам П.Ж. Прудона, является именно «бухгалтер, ... у которого клика мнимых ученых украла его имя» [2.58, с. 90]. Интересно также отметить, что именно глава физиократов Ф. Кенэ впервые стал рассматривать учет как функцию управления [2.58, с. 58].

Физиократы, наиболее крупными представителями среди которых были упомянутый Ф. Кенэ, В. де Мирабо, Д. де Неймур, Ж. Тюрго, в отличие

от меркантилистов считали богатством не деньги, а «произведения земли». Сельскохозяйственное производство, а не торговля и промышленность, с их точки зрения, являлись источником благосостояния общества. Развитие теории и практики бухгалтерского учета в период расцвета французской учетной школы также было ознаменовано отходом от использования двойной записи преимущественно в торговле. Так, Ф. де Казо в 1824 г. распространил двойную запись на сельскохозяйственное производство таким образом, что на специальном счете «Урожай» можно было отразить прибыль, полученную с определенного участка, в стоимостном выражении.

Величайшая заслуга представителей классической школы (У. Пети, А. Смит, Д. Рикардо, Т. Мальтус, Дж. Милль) состоит в том, что они поставили в центр экономики и экономических исследований труд как созидательную силу и стоимость как воплощение ценности, положив тем самым начало трудовой теории стоимости. Классическая школа стала провозвестницей идеи экономической свободы, либерального направления в экономике. Именно представители классической школы выработали научное представление о прибавочной стоимости, прибыли, налогах, земельной ренте. В учете трудовая теория стоимости отчасти нашла свое отражение в том, что Ж.Г. Курсель-Сенель – последователь Ж.Б. Сэя – разработал теорию учета затрат и калькуляции, выделив в структуре себестоимости прямые (особенные) и косвенные (общие) расходы [2.23, с. 50 – 51] (табл. 3).

Период главенства французской школы в теоретизации учетных принципов сопровождался дальнейшим развитием торговых отношений как внутри стран, так и между ними, что способствовало накоплению капитала и появлению первых акционерных обществ. Поскольку финансируемые экспедиции не всегда заканчивались успешно, то средств для расчетов с акционерами иногда не хватало. Поэтому сначала появились акционерные общества, финансирующие сразу несколько экспедиций, а затем в 1657 г., были выпущены акции для финансирования всех путешествий на неопределенный срок. После перехода от акций с конечным сроком к бессрочным быстро рас-

пространилась практика определения финансового результата хозяйственной деятельности предприятия в конце каждого года, а не по завершении какой-либо экспедиции.

Таблица 3

*Развитие системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в период главенства французской школы*

Учетные направления	Характеристика в рамках исследуемой школы бухучета	Соответствующие постулаты школ политэкономии как способа понимания бухгалтерской информации	
1. Цель учета	Эффективность использования ресурсов предприятия	Физиократы, классическая школа	<p>Физиократы пропагандировали идею невмешательства правительства в естественный ход экономической жизни. По мнению Ф. Кенэ, государство должно установить такие законы, которые бы соответствовали естественным законам природы, и на этом экономические функции государства можно будет считать исчерпанными. Таким образом, наблюдается <i>отход от функции контроля за подчиненными</i>.</p> <p>Представитель классической школы А. Смит и вовсе оценивал всякие действия правительства по экономическому регулированию как негативные, так как они нарушают эффективную работу «невидимой руки» рынка и приводят к замедлению процесса накопления капитала и как результат – к снижению производительности труда. Кроме того, А. Смит рассматривал разделение труда, представляющее функциональную специализацию работников в рамках отдельного предприятия, как естественный и непереносимый путь развития производства. Чем выше степень разделения труда и уровень накопления капитала, тем больше продукции может быть произведено. Таким образом, важное место отводится <i>эффективному использованию ресурсов предприятия, особенно трудовых</i></p>

2. Предмет учета	Ресурсы	Физиократы, классическая школа	<p>Продолжая идеи физиократа Ж. Тюрго, сформулировавшего «закон уменьшения земельного продукта», представитель классической школы Т. Мальтус в работе «Опыт о законе народонаселения» объясняет механизм действия закона убывающего плодородия почв. Смысл этого закона состоит в том, что количество земельных угодий, пригодных для сельскохозяйственного производства, ограничено. Объем производства может расти лишь за счет экстенсивных факторов, и каждый следующий земельный участок включается в хозяйственный оборот все с большим количеством затрат, естественное плодородие каждого следующего земельного участка ниже, чем предыдущего, а потому общий уровень плодородия всего земельного фонда в целом имеет тенденцию к снижению. Прогресс в области технологии сельскохозяйственного производства вообще идет очень медленно и не способен компенсировать снижение плодородия. Следовательно, признается в качестве важнейшей <i>проблема ограниченности ресурсов</i>.</p> <p>Еще один представитель классической школы Д. Риккардо предложил теорию «сравнительных издержек» (преимуществ). Ее смысл состоит в том, что если правительства различных стран не налагают каких-либо ограничений на внешнюю торговлю друг с другом, экономика каждой страны начинает постепенно специализироваться на производстве тех товаров, изготовление которых требует меньших затрат рабочего времени. Это приводит к более эффективному использованию ресурсов и обеспечивает более высокий объем производства, чем до специализации. Таким образом, <i>проблема наличия и использования ресурсов</i> становится ключевой</p>
3. Объект учета	Ценности	-	-
4. Базовая наука	Политическая экономия	-	-
5. Баланс (содержание)	Равенство поступлений и выдач (доходов и расходов)	-	-

6. Оценка	Себестоимость	Классическая школа	<p>А. Смитом были заложены основы трудовой теории стоимости. Согласно А. Смиту, в основе цены любой рыночной сделки лежит так называемая стоимость, которая представляет собой количество труда, затраченного на производство товара. Следовательно, впервые указывается на то, что основу в структуре цены товара (услуги) составляет <i>себестоимость</i> его (ее) производства (оказания).</p> <p>Ф. Кенэ впервые была предложена модель для математического описания и анализа хозяйственного процесса на уровне страны в целом (<i>макроуровне</i>), ставшая прообразом СНС. В своем произведении «Экономическая таблица» он разделил все общество на три основных класса (производительный класс земледельцев; класс земельных собственников; «бесплодный класс» – людей, не занятых в сельском хозяйстве). Впоследствии именно эта идея математического описания хозяйственных процессов на <i>макроуровне</i> стала базовой для различных попыток построения моделей производства и распределения продукции, а в современной экономической теории она продолжает существовать в виде отраслевых и продуктовых балансов, межотраслевых моделей, формализованных вариантов теорий макроэкономического равновесия и экономического роста</p>
7. Границы учета	Микро- и макроучет		

В 1673 г. Коммерческий кодекс Франции потребовал, чтобы каждое предприятие один раз в два года составляло баланс, что в дальнейшем предопределило главную цель бухгалтерского учета – обязательное составление на основе учетных данных финансовой отчетности. Важно отметить, что в венецианском варианте двойной бухгалтерии, изложенном в Трактате Л. Пачоли, конечной целью являлась систематизация данных, а вовсе не составление отчета [2.78, с. 33, 34].

Ближе к концу XIX в. единый поток экономической теории как бы разделился на два самостоятельных потока. С одной стороны, выделилось такое направление экономического анализа, которое впоследствии получило обобщенное название марксизма. С другой стороны, появилась так называемая маржинальная теория, которая затем превратилась в крупнейшую не-

оклассическую школу. Бухгалтерский учет в тот же период переживал новый этап своего развития, который, по мнению профессора Я.В. Соколова, можно назвать научным в полном смысле этого слова, так как к началу XX в. были заложены основы счетоведения, сформулирован и обоснован его категорийный аппарат [2.58, с. 10]. Ведущей стала немецкая школа учета во главе с И. Шером, Э. Шмаленбахом, А. Кальмесом (прил. А, табл. А.3).

В рамках немецкой бухгалтерской школы возникло балансоведение, получил развитие экономический анализ, были сформулированы положения о калькуляции себестоимости. Принципиально новым в немецком балансоведении был субъективистский подход к оценке, который развивал И. Крайбиг. По его словам, «...фактическая стоимость определяется усмотрением предпринимателя, принимая во внимание ту роль, которую отдельные части имущества играют в торговом или промышленном предприятии». Он полагал, что разные ценности играют разную роль в хозяйстве, следовательно, для них должна применяться и разная оценка с учетом их полезности [2.58, с. 97].

Следует заметить, что подобные мысли только применительно к цене товара были присущи представителям экономической школы маржиналистов, среди которых наиболее известны К. Менгер, Э. Бем-Баверк, У. Джевонс, В. Парето. Они исходили из того, что ценность товаров устанавливается не в производстве, а лишь в процессе обмена. Цена продажи товара, зависит от той суммы денег, за которую он будет куплен покупателем. Следовательно, ценность товара определяется не количеством труда, затраченным на его производство и не общими издержками, а субъективными психологическими особенностями восприятия ценности товара покупателем [2.24, с. 84 – 85]. Кроме того, в теоретических концепциях немецкой учетной школы можно услышать отголоски таких представителей неоклассической теории как А. Маршалла и Л. Эрхарда (табл. 4).

*Развитие системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в период главенства немецкой школы*

Учетные направления	Характеристика в рамках исследуемой школы бухучета	Соответствующие постулаты школ политэкономии как способа понимания бухгалтерской информации	
1. Цель учета	Выработка рациональных учетных процедур	Неоклассицизм	<p><i>Рационализация</i> основателя неоклассической экономической школы А. Маршалла состояла в использовании функционального подхода, смысл которого состоит в том, что все экономические явления находятся между собой не в причинно-следственной, а в функциональной зависимости. Поэтому проблема не в том, чем ценность определяется, а в том, как она изменяется и какие функции в экономике выполняет. Следовательно, задача экономической науки состоит в том, чтобы не быть наукой о богатстве и причинах его роста, а изучить реально действующий механизм рыночного хозяйства и понять принципы его функционирования. Именно таким образом неоклассикам представлялась <i>рационализация</i> дальнейших экономических исследований</p>
2. Предмет учета	Учетные процедуры	-	-
3. Объект учета	Ценности	-	-
4. Базовая наука	Математика	Маржинализм	<p>Представители маржинальной школы применили «закон убывающей предельной полезности» к анализу широкого круга экономических проблем. Впервые именно в рамках этой школы была предпринята попытка с помощью <i>математического аппарата</i> изложить основные экономические идеи и придать экономической науке строго доказательную форму. Интерес представляют предложения маржиналистов научиться измерять предельную полезность товара, зависящую от системы потребностей человека и уже имеющегося запаса товара у потребителя, в определенных единицах – ютилях. По их мнению, как только люди научатся измерять полезности товаров ютилях, необходимость оценки товаров в денежных единицах исчезнет</p>
5. Баланс (содержание)	Равенство дебетовых и кредитовых сальдо	-	-

6. Оценка	Не принципиально	-	-
7. Границы учета	Микро- и макроучет	Марксизм, неоклассицизм	<i>Макроуровень</i> экономических исследований к. XIX – н. XX вв. сводится к рассуждениям на тему социальной революции в мировом масштабе (К. Маркс), а также о том, является ли необходимым вмешательством государства в экономику и, если – да, то в какой мере. Апологетами невмешательства выступали неоклассики А. Маршалл, Ф. Хайек (последний был наиболее яростным сторонником дерегулирования). Творец немецкого «экономического чуда» – Л. Эрхард, создавший социальное рыночное хозяйство послевоенной Германии, доказал, что продуманная политика государственного регулирования в сфере экономики может сыграть исключительно полезную роль

Начиная с 50-х гг. XX в. свое развитие получила англо-американская школа учета. Главными разработчиками идей были Ч. Шпруг, В. Патон, О. Мэй, А. Литтлтон, Г. Свиной, Р. Энтони и др., основной целью которых стало – превратить бухгалтерский учет в эффективный инструмент управления (прил. А, табл. А.4). Ввиду этого были инициированы совершенно новые направления исследования: натуральные измерители, стандартные издержки, центры ответственности, управленческий учет, бихевиоризм.

В области экономической теории господствующие позиции после Второй мировой войны заняло кейнсианство, основателем и идеологом которого был Дж. Кейнс. Еще в 1936 г. он впервые обратил внимание на то, что экономика в целом (макроэкономика) функционирует не так, как каждый рынок в отдельности (микроэкономика), а также доказал, что в современных условиях спрос может быть отнюдь не равен предложению, а инвестиции – сбережениям, вопреки утверждениям классической теории макроэкономического равновесия. При этом для возвращения экономики в состояние первоначального равновесия необходимы меры государственного регулирования. Именно Дж. Кейнс указал на некоторые принципы формирования системы информации, необходимой для анализа макроэкономики и ее регулирования

государственными органами, тем самым сформулировав некоторые важные принципы будущей системы национальных счетов (СНС). Он представлял ее в виде системы взаимосвязанных макроэкономических переменных (общий доход, потребление, инвестиции, сбережение) и показал, что государство, воздействуя на одни переменные, может добиваться нужного изменения других переменных. Идея изучения взаимосвязи между некоторым набором макроэкономических переменных – одна из основополагающих в формировании СНС, в наиболее отчетливой форме сформулирована Дж. Кейнсом в его так называемом мультипликаторе, который связывает рост инвестиций и национального продукта [2.24, с. 324].

Современная СНС представляет собой систему взаимосвязанных показателей, которая охватывает и упорядочивает данные, описывающие абсолютно все аспекты и фазы экономического процесса, все экономические операции всех экономических субъектов, все активы и пассивы воспроизводства. Более того, в СНС впервые духовное производство стало исследоваться как составная часть экономики. Это главное отличие СНС от всех предшествующих теорий общественного воспроизводства и экономического роста. Именно в СНС сделана попытка определить вклад знаний, науки, культуры, духовности нации в создание богатства, в рост валового внутреннего или валового регионального продукта, национального дохода и прибыли.

Для характеристики процессов производства и соотношения между ресурсами и использованием продуктов и услуг в СНС сделана группировка по отраслям экономики, которые, в свою очередь, поделены между сферой материального производства и сферой нематериальных услуг (прил. А, рис. А.1). Такая классификация обусловлена необходимостью анализа технико-экономических параметров производственных процессов независимо от организационных форм, в которых осуществляется производство. Таким образом, в 1950-х гг. развитие информационной учетной системы общества окончательно определило вычленение в ее структуре макроуровня, представленного национальным счетоводством и использующего инструментарий СНС.

Национальное счетоводство, в сущности, выступает как часть экономической статистики, но использует бухгалтерский принцип двойной записи для исчисления показателей экономического развития страны (валовой внутренний продукт, национальный доход, платежный и торговый балансы и т.д.).

Подобное стремление превратить в орудие управления не только статистический, но и бухгалтерский учет привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию подходов психологии бихевиоризма, считавшего предметом своего изучения не сознание, а поведение, понимаемое как совокупность реакций на стимулы внешней среды. Работа бухгалтера была сведена к схеме стимул – реакция, где стимулом служил бухгалтерский документ. Благодаря такой психологической трактовке обеспечивалась стандартизация бухгалтерской работы. Она превращалась в набор заранее заданных вариантов – решений. И это в еще большей степени, чем немецкая формализация, облегчало использование появившихся и получивших широкое применение ЭВМ.

Кроме того, анализ психологических особенностей человека в полной мере использовался в аудиторских процедурах по подтверждению данных бухгалтерского учета и отчетности. Так, в числе девяти условий выявления фальсификации английский аудитор А.Т. Ватсон выделял следующие: знание психологии потенциального растратчика, его желания и умения «обратить окружающие обстоятельства в свою пользу», а также предвидение возможных мыслей психически неустойчивого и алчного человека, к которым может привести амбициозность, в той или иной мере заложенная в характере каждого [2.58, с. 108 – 109].

Интересно отметить, что использование в качестве исходной точки психологических посылов для объяснения поведения человека в процессе экономической деятельности стало одной из важнейших черт институциональной экономической теории (Т. Веблен, Дж. Коммонс, Дж. Гэлбрейт, Г. Мюрдаль, К. Поланьи, К. Айрес), получившей свое наибольшее развитие во второй половине XX в. (табл. 5).

*Развитие системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в период главенства англо-американской школы*

Учетные направления	Характеристика в рамках исследуемой школы бухучета	Соответствующие постулаты школ политэкономии как способа понимания бухгалтерской информации	
1. Цель учета	Контроль администрации	Институционализм	<p>Заслугой представителей институционализма, в частности О. Уильямсона, является выделение ими в качестве отдельной категории, имеющей непосредственное влияние на экономические процессы, оппортунизма. Под оппортунизмом О. Уильямсон понимает: «Следование своим интересам, в том числе обманом путем, включая сюда такие явные формы обмана, как ложь, воровство, мошенничество, но едва ли ограничиваясь ими». В общем же случае речь идет об информации и всем, что связано с ее искажениями (сокрытие истины, запутывание партнера и т.д.).</p> <p>В идеале должна существовать гармония в процессе обмена информацией – открытый доступ с обеих сторон немедленное сообщение в случае изменения информации и т. д. Но экономические агенты действуя оппортунистически проявляют это в разной степени. Кто-то больше склонен к преднамеренному обману, кто-то меньше. Это создает информационную асимметрию, которая значительно усложняет задачи экономической организации. В качестве нейтрализации или минимизации оппортунизма институционалистами предлагаются упреждающие действия, в число которых входит и <i>контроль за администрацией</i></p>
2. Предмет учета	Поведение администраторов		<p>Представителями институциональной экономической теории было осознано, что используемая ранее в экономической науке модель экономического человека чрезмерно отдалена от реальности. Такая модель предполагала, что человек по поводу извлечения полезности из экономических благ ведет себя полностью рационально.</p>

		Институционализм	<p>Это предусматривало следующие условия: информация, необходимая для принятия решения, полностью доступна индивиду; человек в своих поступках в сфере экономики является совершенным эгоистом, то есть ему безразлично, как изменится благосостояние других людей в результате его действий; не существует никаких внешних ограничений для обмена (при условии, что обмен ведет к максимизации полезности); желание увеличить свое благосостояние реализуется только в форме экономического обмена, а не в форме захвата или кражи.</p> <p>Для большего реализма институционалисты стали рассматривать этические и моральные нормы, являющиеся теми <i>поведенческими характеристиками человека</i>, игнорируя которые часто невозможно объяснить некоторые экономические явления. Поэтому институционализм описывает человеческую природу такой, какой она наблюдается в действительности, используя понятия ограниченной рациональности и оппортунизма</p>
3. Объект учета	Ценности	-	-
4. Базовая наука	Психология	Кейнсианство, институционализм	<p>Рассматривая соотношения инвестиций и сбережений, Дж. Кейнс учел фактор бережливости, являющий собой не столько экономическую, сколько <i>психологическую категорию</i>. С точки зрения Дж. Кейнса, протестантская проповедь бережливости, особенно в периоды экономических трудностей, явно неуместна, так как приводит к сокращению потребительских расходов и тем самым лишает доходов людей, занятых в производстве товаров и услуг, не потребленных имущими слоями общества («парадокс бережливости»). Основоположник институционализма Т. Веблен свои первые работы начал с критики принципа рационализма – принципа, лежащего в основе классической экономической теории. Он показал, что в экономике существуют массовые движения, которые не могут быть объяснены рационально. В частности, это так называемое «наведенное, демонстративное потребление», когда люди начинают тратить огромные деньги на совершенно бессмысленные вещи, следуя определенному примеру, какой-то моде.</p>

			Для объяснения этого Т. Вебленом была предложена модель господства в экономическом поведении людей стадного чувства. Таким образом, для объяснения некоторых экономических закономерностей, ученые стали использовать <i>психологию</i> человека
5. Баланс (содержание)	Равенство средств с кредиторской задолженностью и капиталом	-	-
6. Оценка	Свободный выбор по цели управления	-	-
7. Границы учета	Микроучет	Институционализм	<p>Длительное время с точки зрения микроэкономического подхода фирма рассматривалась как «черный ящик», в который входили труд и капитал, а выходили продукты. Двигателем этого процесса выступала максимизация богатства, а управлялся он законами доходности. Такой подход начисто устранял необходимость изучения внутренних аспектов фирмы: организацию, контроль, поведение персонала и т.д.</p> <p>Институционализм стал рассматривать организацию «изнутри», что обусловило появление таких теорий, как:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– теория контрактов, в соответствии с которой фирма представляет собой совокупность отношений между работниками, управляющими и собственниками. Эти отношения часто выражаются договорами – контрактами;</li> <li>– теория принципала – агента, в соответствии с которой фирма представляет собой сложное экономическое образование с большим разнообразием целей, вызванных усложнением субъектов собственности, которые могут породить конфликты внутри фирмы, например, между собственником (принципалом) и управляющим (агентом)</li> </ul>

На фоне сменявших друг друга на пике влияния зарубежных школ учета свое определяющее развитие получила и русская учетная мысль. По словам профессора Я.В. Соколова: «Учет в России всегда испытывал западные влияния, но это не мешало ему оставаться оригинальным. Счетные работники нашего отечества время от времени внедряли то варяжские приемы

учета, то византийскую методологию, то татаро-монгольскую систему налогообложения, то рассматривали немецкие образцы, то переходили на англо-американские стандарты. Костоломов было много, но более чем тысячелетняя история нашего учета показывает вполне самобытное содержание» [2.58, с. 112].

1888 и 1889 гг. стали для русского учета основными вехами, так как именно в эти годы возникли два профессиональных объединения: «Счетоводство» и «Счетовод». Бухгалтеры «Счетоводства» пропагандировали двойную бухгалтерию и считали себя западниками, представители «Счетовода» – по убеждению славянофилы – распространяли идеи русской тройной бухгалтерии. В числе первых основное влияние имели: А.М. Вольф, Э.Э. Фельдгаузен, Л.И. Гомберг, Н.У. Попов, Е.Е. Сиверс, Н.С. Лунский; главным представителем последних был Ф.В. Езерский (прил. А, табл. А.5).

Ошибается тот, кто считает, как говорят, социалистический период развития бухгалтерского учета в России (то есть до 1990-х гг.) бесплодным для науки. Именно в этот период были разработаны и внедрены многие весьма плодотворные идеи, оказавшие существенное влияние на формирование учета, в том числе и за рубежом, прежде всего, в странах Восточной Европы. Среди них наиболее значимыми представляются: обобщение таких объектов учета, как здания, сооружение, оборудование в единую категорию основные средства; отделение учета капитальных вложений от учета основной деятельности предприятия; введение понятия нормируемых оборотных средств – лимитов, обеспечивающих функционирование предприятия; обоснование экономической сущности устойчивых пассивов как кредиторской задолженности, постоянно присутствующей в организации и приравнивающейся к источникам собственных средств; создание журнально-ордерной формы счетоводства [3.73, с. 61].

Наиболее весомый вклад в развитие бухгалтерского учета в России внесли А.П. Рудановский и А.М. Галаган. Так, например, А.П. Рудановский предложил и обосновал целый ряд идей, ставших достоянием всех русских

бухгалтеров: указал на необходимость подчинять бухгалтера в методологических вопросах только вышестоящему главному бухгалтеру; дал обоснование счету «Реализация», который стал на многие десятилетия неотъемлемой частью всех планов счетов; настоял на своде балансов только прямым путем вместо ранее практиковавшегося порядка использования внутренних расчетов; ввел принцип накопительных ведомостей, ставший одним из самых популярных в бухгалтерской практике [2.58, с. 199 – 202].

Профессор А.М. Галаган в бухгалтерскую науку вошел четырьмя курсами учета: 1916 г. – описание европейского, преимущественно итальянского опыта; 1928 г. – осмысление этого опыта, наиболее оригинальная и целостная концепция; 1930 г. – попытка создания диалектико-материалистической теории бухгалтерского учета, желание осмыслить двойную запись в терминах гегелевской диалектики; 1939 г. – посмертное издание. Интерес представляет авторский прием А.М. Галагана подвести все традиционные приемы бухучета под четыре группы методов, заимствованные им из формальной логики и статистики: наблюдение, классификация, индукция и дедукция, синтез и анализ. Последний метод до сих пор является главным в обосновании деления бухгалтерского учета на синтетический и аналитический [2.58, с. 203 – 206].

Проведенный анализ развития школ бухгалтерского учета и политической экономии позволяет понять, какие теории оказывали ранее и оказывают в настоящее время значительное влияние на способы понимания бухгалтерской информации. *Если же говорить об эволюции способов кодировки, как еще одного фактора влияния на развитие системы бухгалтерского учета и отчетности, то здесь следует отметить, что его (фактор) можно свести к двум аспектам: во-первых, материальные носители информации и связанная с ними техника ведения учетных записей, во-вторых, автоматизация связанных с учетом операций.*

Однако, прежде всего, следует помнить, что бухгалтерский учет представляет собой, по словам профессора Я.В. Соколова, «только искусственное расширение человеческой памяти. В примитивных хозяйствах весь учет

умещается в голове бухгалтера, в более сложных – головы не хватает, но информация, зафиксированная на каких-то носителях, по существу является продолжением памяти. Отсюда следует вывод: *бухгалтерский учет ...ведется не на бумаге и не на магнитных носителях, а в головах людей, в их памяти и в их сердцах»* [2.57, с. 16]. Имеет смысл добавить, что даже самый совершенный способ кодировки бухгалтерской информации в условиях самой совершенной системы учета и отчетности не будет иметь никакой пользы, если в голове, памяти и сердце учетного работника лежит стремление фальсифицировать и исказить.

Первыми материальными носителями бухгалтерских данных, а порой одновременно и счетными приборами были подручные средства: пальцы рук и ног, палочки, зерна, камешки, зарубки. Последние делались на сучках деревьев, на костях животных, на стенах пещер и даже на поверхностях скал. Особенно интересным носителем данных были веревки, на которых завязывали узелки. Большого совершенства такой «узловой» учет достиг у древних перуанцев. В дальнейшем записи стали делать на папирусе, глиняных табличках, пергаменте, воске, дереве, бумаге [2.27, с. 23 – 24].

Применяемые современным учетом виды первичных документов, регистров и присущая им специфика организации записей являют собой не что иное, как эволюцию материальных носителей учетной информации древности: использование папируса и пергамента в Древнем Египте привело к возникновению учета на «свободных листах», глиняных таблиц и черепков (Ассирия и Вавилон) – «карточек», а распространение бумаги надолго сделало книгу главным видом среди прочих учетных регистров. Следует отметить, что эволюция техники ведения учетных записей на материальных носителях имеет почти столь же древнюю историю, как и двойная запись (прил. А, табл. А.6).

Родиной первого счетного прибора – абака – была Древняя Греция. Абак представлял собой приспособление в виде дощечки, разделенной на полосы или столбцы, по которым передвигались или перекладывались счет-

ные марки, обозначавшие определенные денежные единицы, а также единицы меры и веса.

Принципиальному упрощению труда учетных работников способствовало изобретение в XVII в. первых механических счетных устройств и машин. Начало этому положило создание в 1720 г. английским математиком В. Оутрэдом логарифмической линейки, которую последовательно сменили: счетный механизм, способный складывать, вычитать, умножать и делить, сконструированный в 1632 г. немецким ученым В. Шиккардом, и арифмометр – «ступенчатый вычислитель», который оперировал четырьмя основными арифметическими действиями, вычислял квадратный корень и был создан в 1673 г. немецким математиком и философом Г. Лейбницем.

В XVIII – XIX вв. в Европе произошла промышленная революция, ознаменовавшая переход от ручной ремесленной техники мануфактур к крупной машинной индустрии и сопровождавшаяся массовым образованием банков и фондовых бирж. Последовавшая за этим механизация ткацкой промышленности напрямую повлияла на дальнейшее совершенствование вычислительной техники. Так, в 1801 г. француз Ж.-М. Жаккар придумал способ автоматического контроля за нитью при работе на ткацком станке, заключающийся в использовании специальных карточек с просверленными в нужных местах отверстиями, которые были названы перфокартами и впоследствии использовались при программировании вычислительных машин вплоть до 1950-х гг.

Доказательства эффективности автоматизации учета с помощью электрических счетных машин и перфокарт не заставили себя долго ждать. Американским инженером Г. Холлеритом разработанные на тот момент принципы были применены при проведении переписи населения США за 1890 г.: данные о каждом жителе заносились на перфокарту, расположение и число отверстий которой соответствовало возрасту, семейному положению и т. д. Автоматизация настолько ускорила методы обработки данных, что итоги переписи – 62 млн. человек – были подведены всего через 6 недель (для срав-

нения: для подведения итогов переписи 1880 г. понадобилось 7 лет). Таким образом, на рубеже XIX – XX вв. было заложено основание для последующего бурного развития электронно-вычислительной техники и ее внедрения в среду работников учета.

Краткое рассмотрение научных основ современных систем учета и отчетности позволило выявить тот факт, что они имеют поистине международный характер, так как их становление было вызвано различными процессами, происходившими во многих странах и сразу в нескольких частях мира. В то же время не вызывает сомнения, что факторы, которые были выделены как основные из числа оказавших самое значительное влияние на формирование принципов учета и отчетности, остаются наиболее действенными до сих пор. Рассмотрению вопросов, связанных с их влиянием, посвящен следующий параграф.

## **1.2 Развитие научно-теоретических аспектов финансовой отчетности**

Если рассматривать науку с точки зрения области приложения ее результатов, то представляется возможным выделить два направления: позитивное (дескриптивное) и нормативное. Бухгалтерский учет в русле позитивного развития его концептуальных основ являет собой объективное толкование, научное объяснение наблюдаемых в нем сегодня процессов и явлений, построение на их основе научных гипотез и выявление закономерностей функционирования этой информационной системы. Как правило, исследования учетной специфики в настоящее время протекают исключительно в данной сфере и представляют по большей части попытки объяснить: что и почему происходит в бухучете.

Иным, подлинно научным можно считать нормативное направление, ставящее перед собой более сложную задачу – поведать о том, что должно быть, как следует действовать, чтобы достичь желаемых результатов. Ввиду той важности, которую приобретает сегодня бухгалтерский учет, представля-

ется правильным обосновать ключевые вехи в его дальнейшем развитии именно в согласии с требованиями нормативного подхода, опираясь при этом на выбранную в работе схему исследования: *во-первых*, с точки зрения способов понимания или восприятия бухгалтерской информации, *во-вторых*, с точки зрения способов ее кодировки.

*Очевидно, что сегодня учет совершенствуется в основном не в русле базовых методологических подходов и принципов, которые формировались на протяжении всей человеческой истории и могут насчитывать, как, например, метод двойной записи, пять сотен лет. Сегодня наиболее важным становится качественное применение выработанных подходов в рамках созданных учетных систем, а именно соблюдение таких аспектов экономической политики как прозрачность и ответственность. «Под прозрачностью подразумевается создание среды, в которой информация о существующих условиях, принимаемых решениях и действиях делается доступной, видимой и понятной для всех участников рынка. Ответственность обозначает обязанность участников рынка, включая органы власти, обосновывать свои действия и проводимую политику, а также нести ответственность за решения и результаты» [2.15, с. 15].*

Такой подход, в свою очередь, означает смещение акцентов в сторону нравственно-этических принципов, причем не только учетных работников, администрации предприятия, но и представителей государственной власти. Не столь давние финансовые скандалы вокруг таких крупнейших корпораций, как «Энрон», «УорлдКом», «Квэст», «Вивенди Юниверсал», «Пармалат», еще яснее позволили понять, что дело не только в технических деталях формирования бухгалтерских данных в финансовой отчетности, но и в добросовестном применении имеющихся правил учета.

*Очевидно, что бухгалтерский учет как важнейшая информационная система, объединяющая в себе нравственную, правовую, социальную и экономическую стороны, должен играть ключевую роль в процессе такого духовного освоения. Не вполне правомерный отход от главной идеи итальян-*

*ской школы, центром которой был человек, а развитие учета предполагало, прежде всего, развитие человека, в том числе его нравственной стороны, и обусловил череду финансовых кризисов конца прошлого века, случаи банкротств по причине фальсификации финансовой отчетности и т.д. По словам профессора Я.В. Соколова: «Вторгнувшись в сферу макроучета, задумав изучать и раскрывать экономическую природу хозяйственных процессов, исследователи забыли человека, забыли людей, осуществляющих процессы, и невольно вступили в противоречие с повседневной будничной работой бухгалтера – контролировать хозяйственную деятельность лиц, занятых на предприятиях и в организациях» [2.58, с. 81]. Между тем только в условиях, способствующих всемерному развитию морально-этических принципов человека, возможно успешное применение принципов международной системы финансовой отчетности и обеспечение одной из главных характеристик финансовой отчетности – надежности.*

Особый интерес в этой связи представляют современные экономические теории и взгляды ведущих зарубежных и отечественных ученых. Принципы, заявляемые в таких теориях как основополагающие, могут быть, и скорее будут, восприняты бухгалтерским учетом. Их (принципов) исследование позволит по возможности ответить на вопрос, каким должен стать учет в новой экономике – «экономике знаний» – чтобы удовлетворять информационные потребности «общества знаний».

Очевидно, что новой экономике должны быть присущи не только новые экономические законы в сфере производства, распределения, обмена и потребления, но и принципиально иные взгляды в отличие от господствующих ныне в нравственной, морально-этической сфере. С этой точки зрения, весьма примечательными являются идеи, разрабатываемые Дж. Соросом в его теории создания открытого мирового сообщества. К базовым конструкциям открытого общества Дж. Сорос относит:

– возврат от рыночных к подлинным ценностям, которые «тем и отличаются, что они являются таковыми, независимо от того, преобладают ли

они в обществе или нет». В это Дж. Сорос включает отход от мотива прибыли, присущего современному обществу, к мотиву «гражданских добродетелей», так как «поведение, направленное на максимизацию прибыли, диктуется соображениями выгоды и пренебрегает требованиями морали. Финансовые рынки не являются ни моральными, ни аморальными; соображения морали им просто чужды. В отличие от этого невозможно принимать правильные коллективные решения, если отсутствует четкое понимание различия между добром и злом. ...Мотив прибыли же смещает этот внутренний ориентир» [2.62, с. 133];

- необходимость осознания различия между индивидуальным принятием решений, которое находит проявление в поведении на рынке, и коллективным принятием решений, которое проявляется в социальном поведении вообще и в политике в частности. При принятии коллективных решений общие интересы всегда должны быть выше индивидуальных эгоистических интересов [2.62, с. 62];

- свободная и конструктивная критика, концепция плюрализма, предполагающие создание и функционирование институтов, признающих свою ошибочность и предлагающих механизм корректирования ошибок, для принятия правильных коллективных решений методом проб и ошибок [2.63, с. 192].

Представляет немалый интерес концепция Третьего пути, разрабатываемая лауреатом Нобелевской премии Дж. Стиглицем и названная им Демократическим идеализмом. Особенность данной теории состоит в том, что она базируется на рассмотрении различных в том числе и моральных направлений развития общества через призму сбалансированного взаимодействия рыночного и государственного механизмов. Краеугольными камнями демократического идеализма являются:

- социальная справедливость (взгляды на равенство и бедность);
- политические ценности (демократия и свобода);

– взгляды на взаимоотношения между индивидуумами и сообществами, в которых они живут [2.66, с. 347].

Вне всяких сомнений моральная сторона теории демократического идеализма, как, впрочем, и сама концепция Третьего пути Дж. Стиглица связана с проводимыми им исследованиями в области ограничений, присущих рынку, а именно информационной асимметрией.

В разработанных ранее представителями различных экономических школ (монетаристы, неоклассики и др.) теориях считалось, что индивиды способны информировать друг друга одновременно и с одинаковыми результатами. Это и отличает неоклассическое видение информации от гипотезы Дж. Стиглица и Дж. Акерлофа, считающих, что если «хождение» информации в экономической среде затруднено, то есть информация имеет свойство «прилипать» к агентам, то подобная ситуация порождает эндогенную, внутреннюю жесткость<sup>2</sup>. Поскольку реакция агентов на новую информацию замедлена, а оперативных данных своему окружению они не предоставляют, сам процесс распространения информации будет неизбежно порождать и усиливать ее асимметрию [3.69, с. 8]. Эти исследования напрямую затрагивают сферу представления бухгалтерской информации и составления финансовой отчетности, в которой, ввиду действия закона информационной асимметрии, можно «нарисовать» любой образ организации независимо от реального положения дел.

Ключевая роль нравственному фактору наряду с глубокой проработкой экономических направлений отведена в работах крупнейших отечественных ученых-экономистов современной России Д.С. Львова и Л.И. Абалкина [2.10, 2.68, 2.69, 2.73]. Так, социально-психологические аспекты, а именно нравственные принципы служения общему делу, солидарная забота людей о будущем, духовность нации, называются академиком РАН Д.С. Львовым в качестве первоосновы экономического роста. По его словам, «коллективист-

---

<sup>2</sup> Понятие жесткости в экономической науке может быть трактовано как внешне обусловленное несовершенство рынков и конкуренции

ские начала являются генетическим кодом российского общества», в связи с чем целью должна стать экономика, «основная движущая сила которой будет принципиально иной по сравнению с рыночным обществом массового потребления». Стремление к богатству должно быть заменено стремлением к высокому качеству жизни по принципу «Лучший способ помочь себе – помочь слабому». Иначе говоря, качество жизни общества должно определяться разнообразием жизненных благ, которые могут быть гарантированы каждому его члену [2.73, с. 14].

В Концепции ответа России на вызовы нового века на период до 2025 г., разработанной в Институте экономики РАН под общим руководством академика РАН Л.И. Абалкина, в качестве движущей силы стратегии назван нравственный фактор. При этом особо отмечено, что «пока те, кто владеет политическим и экономическим капиталами, не обеспечат приоритет нравственных критериев при оценке любой деятельности и в принимаемых решениях, невозможно будет ни выработать, ни осуществить социально-экономическую стратегию, адекватную задачам, стоящим перед Россией» [2.68, с. 597].

Таким образом, рассмотренные выше теории подтверждают, что экономика в целом и бухгалтерский учет как важнейшая информационная система экономики в частности не смогут развиваться дальше в конструктивном ключе, если в них не будет учитываться и должным образом рассматриваться духовная сфера.

О ненадуманной серьезности подобного рода выводов, а также о прямой связи между нравственным фактором и системой финансовой отчетности могут свидетельствовать некоторые примеры.

2 октября 2001 г. было ознаменовано для США крахом мощнейшей энергетической корпорации «Энрон». В основе гибели «Энрон» лежало элементарное жульничество, как правило, за счет разнообразных бухгалтерских махинаций. Первая схема надувательства заключалась в учете продаж газа или электроэнергии с поставкой в будущем как текущих сделок. Стоимость

заключенных сегодня сделок – например, на газ с поставкой на следующий год – учитывалась как текущий доход, при этом однако издержки, связанные с покупкой этого газа, не учитывались как расход. Поступления без издержек порождали гигантские прибыли. Подобная практика представляет собой не что иное, как разновидность финансовых пирамид.

Вторая категория приемов надувательства была несколько сложнее. В «Энрон» поняли, что совсем не обязательно продавать реальный газ или электроэнергию. Для этого создавалась некая фиктивная компания – «почтовый ящик» – которая совершенно не нуждалась в газе. Эта проблема решалась довольно просто: через определенное время газ выкупался «Энрон» обратно. Обещая выкупить газ, корпорация создавала обязательство, но оно не проводилось по бухгалтерским счетам, равно как и расходы, которые могли бы возникнуть, при выкупе газа. Не в пример обязательствам выручка от продажи фиксировалась как реально полученный доход, что опять-таки служило цели непомерного завышения прибыли [2.67, с. 296, 297].

Все эти бухгалтерские махинации позволяли настолько приукрасить бухгалтерскую отчетность «Энрон», что курс ее акций рос с завидными темпами и постоянством: в 1999 г. он вырос на 50 процентов, а в 2000 г. – на 90 процентов (!). Однако когда внезапно аферы со спрятанными обязательствами и завышенными доходами стали известны, компания потерпела крах, а руководство было вынуждено объявить о банкротстве. Это напрямую затронуло интересы как владельцев акций «Энрон», так и непосредственных работников компании: кроме увольнения их ждала участь лишиться своих пенсионных накоплений, поскольку пенсионный фонд корпорации инвестировал более 1 млрд. долл. США в акции, которые испарялись при банкротстве «Энрон».

Крах «Энрона», который поначалу рассматривался как из ряда вон выходящее по масштабу фиаско, отошел на второй план, когда 21 июля 2002 г. было объявлено о еще более масштабном и не менее скандальном банкротстве американской корпорации «УорлдКом», являвшейся одним из крупней-

ших операторов дальней телефонной связи. В этой компании также практиковались приписки, завышавшие доходы. «Дутые» цифры измерялись миллиардами долларов. В результате потери у разных кредитных организаций (из числа наиболее крупных) составили от 100 млн. до 17 млрд. долл. США [3.89, с. 22].

Эти события всколыхнули не только учетно-аудиторское и финансовое сообщество, но и широкие предпринимательские круги. Мировое экономически активное население пришло в такое замешательство, что президенту США Дж. Бушу пришлось выступить с речью под лозунгом «корпоративной ответственности». В ней Буш призывал к единству делового мира и объявил о проведении расследований, в результате которых никто не сможет уйти от наказания за финансовые мошенничества. Однако на фоне этого выступления резким контрастом стал иск, возбужденный в июле 2002 г. негосударственной антикоррупционной организацией против корпорации «Холлибертон», в руководстве которой в течение ряда лет состоял ближайший соратник Буша – вице-президент Дик Чейни. Упомянутая корпорация была заподозрена в манипуляциях, направленных на раздувание курса собственных акций – то есть именно в тех действиях, которые обличал американский президент [3.89, с. 22].

Надо отметить, что для российского учета завышение прибыли для привлечения средств посредством продажи акций и облигаций по завышенным курсам, по крайней мере пока, не является массовым явлением. Это связано, прежде всего, с относительной неразвитостью фондового рынка России, однако вовсе не означает, что махинации в бухгалтерском учете отсутствуют напрочь. Русский вариант фальсификаций предполагает полностью противоположный зарубежному вариант, когда реальные имущество, выручка и прибыль, напротив, занижаются с целью минимизации налоговой базы, или, как это имело место в период массовой приватизации начала и середины 90-х гг. – для сокращения расходов на приобретение организации как имущественного комплекса целиком.

Так, например, в 1991 г. оценка имущества страхового акционерного общества «Ингосстрах» была произведена без учета требований Временного методического положения «Оценка стоимости имущества государственных предприятий и организаций, подлежащих выкупу, продаже», в связи с чем государству (РФ) был нанесен ущерб в размере 6 млрд. руб. (в ценах 1991 г.).

При определении продажной цены пакета акций ОАО «Тюменская нефтяная компания» не была учтена стоимость извлекаемых запасов нефти и газа, находящихся на балансе организации, в результате цена продажи пакета акций была занижена минимум на 920 млн. долл. США.

По итогам проведенных в 1996 – 1997 гг. трех специализированных аукционов по продаже пакетов акций, составляющих 7,97% уставного капитала ОАО «Нефтегазовая компания «Славнефть», государство получило 48,8 млн. долл. США. Однако согласно рыночной капитализации ОАО «Нефтегазовая компания «Славнефть», составившей по итогам 1997 г. 4492,8 млн. долл. США, цена пакета акций компании составляла 358,1 млн. долл. США. Следовательно, государство от продажи акций компании недополучило 309,3 млн. долл. США, а упущенная выгода федерального бюджета составила около 220 млн. долл. США [2.3, с. 29 – 32].

Компания «ЮКОС», своего рода русский «Энрон» только наоборот, ежегодно в течение ряда лет скрывала в своих оффшорных владениях за рубежом суммы в несколько миллиардов долларов США. В этой связи интересно сопоставить претензии Федеральной налоговой службы (далее – ФНС) к «ЮКОСу», составившие по итогам деятельности за 2000 г. – *3,4 млрд. долларов США* и за 2001 г. – *3,4 млрд. долларов США*, с показателями финансового отчета самой компании (табл. 6) [3.32, с. 88 – 95].

Простое сравнение показывает, что сумма доначисленных ФНС налогов за 2000 г. почти равна чистой прибыли компании, а в 2001 г. даже превышает ее почти на 250 млн. долларов США. Несложные расчеты, основанные на имеющихся данных из финансового отчета, на налоговых требованиях ФНС, а также на предположении, что на сокрытые в 2000 – 2001 гг. дохо-

ды «ЮКОСа» можно распространить отчетные соотношения выручки, прибыли от продаж и налога на прибыль за тот же период, приводят к выводу: выручка от продаж в финансовом отчете компании в 2000 г. была занижена, как минимум, на 8 млрд. долларов США, а в 2001 г. – на 10 млрд. долларов США.

Таблица 6

*Выписка из финансового отчета «ЮКОС», млн. долл. США*

Показатель	2000 г.	2001 г.	2002 г.
Выручка от продаж	9 032	9 461	11 373
Прибыль от продаж	4 950	3 866	3 810
то же, в % к выручке от продаж	54,8	40,9	33,5
Налог на прибыль	1 207	702	746
то же, в % к прибыли от продаж	24,4	18,2	19,6
<b>Чистая прибыль (после вычета налога)</b>	<b>3 724</b>	<b>3 156</b>	<b>3 058</b>

Этот вывод подтверждается и расчетами Всемирного банка (далее – ВБ). Специалистами ВБ был проведен анализ национальных счетов России, в ходе которого обнаружилось следующее: на взятые вместе нефтяной и газовый секторы приходится только 9% валового внутреннего продукта (далее – ВВП). При этом, с другой стороны, согласно подсчетам того же Госкомстата, природные ресурсы в общей сложности составляют более 80% российского экспорта. Одни только доходы от экспорта нефти и газа равняются около 20% ВВП.

Статистика также создает впечатление о России как о постиндустриальной экономике, в которой производство услуг превышает производство товаров, причем со значительным перевесом (60:40), и более того – как о стране с современной экономикой, в которой роль государства значительно снижена и в которой сектор рыночных услуг превышает госсектор на гораздо большую величину, чем можно было бы заключить из данных о занятости населения (кроме того, рыночные услуги выглядят как высокопроизводительные) [3.24, с. 325 – 326].

Выходит, что показатели СНС искажают действительность? Нет, на самом деле «действительность», отражаемая в СНС, уже является искажен-

ной. Получается как в той грубой, но справедливой пословице: «Нечего на зеркало пенять, коли рожа крива». Экономисты ВБ такую разногласию между реальным положением дел в экономике страны и статистическими показателями СНС, рассчитываемыми Госкомстатом РФ, видят в «трансфертном ценообразовании».

Многие крупные российские фирмы извлекают выгоды из трансфертного ценообразования путем использования торговых компаний с целью снижения налогообложения. Компании продают свою продукцию дочерним торговым фирмам по ценам ниже рыночных; затем эти дочерние торговые фирмы продают упомянутые продукты конечному потребителю по рыночным ценам и присваивают возникающую разницу. Следовательно, большая часть добавленной стоимости приписывается не производству, а дочерней торговой фирме. В той степени, в какой эти дочерние торговые фирмы преуспевают в уклонении от налогообложения, такой «перевод» валового дохода имеет своим результатом снижение налогов производственной компании. Таким образом, трансфертное ценообразование сокращает налоговые платежи отдельных производственных компаний, занижая их прибыли и тем самым искажая национальные счета: прибыль или добавленная стоимость переносятся из сектора, в котором они производятся, в сектор торговли. Причем эта разница имеет колоссальные размеры, составляя до 12% ВВП.

В том же исследовании специалистов ВБ был произведен пересчет структуры ВВП с помощью таблиц «затраты – выпуск» и корректировки завышенной торговой наценки с помощью международных сравнений. Результат получается принципиально иным: «Доля нефти и газа в пересчитанной структуре увеличивается втрое и составляет около 25% ВВП. Промышленность, а не сектор услуг становится самым крупным сектором, прибавляя в весе приблизительно 20% ВВП. А соотношение между рыночными и нерыночными услугами сильно смещается в пользу растущего в последнее время сегмента нерыночных услуг приблизительно тоже на 20%».

Такой расклад позволяет делать уже принципиально иные выводы: например, о том, что российская экономика намного более зависима от мировых цен на энергоносители, чем это явствует из официальной статистики и заявлений ответственных лиц. Ввиду этого абсолютно справедливым является утверждение о том, что «широкие масштабы этой проблемы подразумевают очевидное – наличие группы лиц, сильно заинтересованных в поддержании нынешнего непрозрачного статус-кво» [3.24, с. 328 – 329].

В свете же рассматриваемой темы приведенные данные еще раз подтверждают то, что бухгалтерский учет является важнейшей информационной системой современного общества. Именно бухгалтерские отчеты предприятий всех форм собственности являются ключевым звеном в расчете показателей системы национальных счетов (СНС), следовательно, заведомое искажение представленных в них данных влечет за собой ошибки макроэкономического характера.

Особое внимание следует обратить также и на то, что финансовые скандалы по причине фальсификации бухгалтерской отчетности вызывают не просто крушение крупных компаний, ведь любая организация – это, прежде всего, люди, которые связаны с ней: работники, акционеры, кредиторы и т.д. Банкротство или даже просто недобросовестное ведение дел характеризуются ситуацией, в которой тысячи работников могут быть уволены и лишиться своих пенсионных накоплений (последнее в большей мере присуще развитым странам).

В России же, как показала практика, на фоне щедрых подарков со стороны федерального бюджета в виде миллионов долларов во время массовой приватизации 1991 – 1997 гг., может иметь место не просто лишение пенсионных накоплений, а средств к существованию в принципе. Так, например, за тот же период численность населения с денежными доходами ниже величины прожиточного минимума, по официальным данным, составляла не менее 20 процентов (максимальное значение в 1992 г. – 33,5%), а задержки заработной платы исчислялись несколькими месяцами, вплоть до одного года и

более. Пенсионеры в ожидании своих жалких доходов, составлявших с 1992 по 1998 гг. в среднем только 80 процентов от величины прожиточного минимума, были вынуждены искать себе пропитание на помойках. Население страны за тот же период в абсолютном выражении уменьшилось на 2 млн. человек.

*Таким образом, бухгалтерский учет сегодня – это не просто рутинное счетоводство. Его роль в современном мире глобализации весьма значительна. Приведенные выше примеры позволяют утверждать, что сегодня финансовая отчетность организации в буквальном смысле может быть как орудием для созидания собственно компании, страны и человеческого общества в целом, так и средством уничтожения того же.*

*Ввиду этого, по мнению авторов, необходимо учесть два следующих момента:*

*1) современное государство в лице властных структур не имеет права пускать на самотек процесс реформирования и контроля учетной среды, не затрудняя себя разборкой методологических особенностей его ведения, в том числе и связанных с новейшими экономическими категориями (нематериальные активы, деривативы и т.д.). Отчетно-аудиторская деятельность нуждается в пристальном мониторинге со стороны государства, а инструкции по ведению бухгалтерского учета – в тщательной проработке.*

Финансовые крахи крупнейших, как казалось, корпораций США в начале нового века в полной мере доказали несостоятельность проводимой тогда политики дерегулирования, «золотое правило» которой гласило: «Бойтесь большого государства, доверьтесь рынкам, они все расставят по своим местам» [2.67, с. 183]. Интересно отметить, что после череды корпоративных скандалов в США было принято неординарное для этой страны решение об усилении роли государства в бухгалтерской сфере;

*2) развитие бухгалтерского учета должно в полной мере отвечать тенденциям развития современной экономики. В принципе не должны суще-*

*ствовать ситуации, когда бухгалтер не может достоверно отразить какой-либо реальный факт хозяйственной жизни на счетах бухучета только потому, что план счетов и имеющиеся инструкции безнадежно устарели; когда допускается необоснованное завышение стоимостных показателей либо, напротив, абсолютное неотражение в учете по причине отсутствия методики оценки.*

Особенно это касается имеющихся сегодня трудностей учета нематериальных активов, удельный вес которых в новой экономике высок, при том что проблема их оценивания экономической наукой еще не решена.

В одной статье в «Financial Times» приводились следующие слова Баруха Лева: «Способ, каким мы оцениваем экономику, в результате экономического и научно-технического прогресса может так безнадежно устареть, что, для того чтобы спасти его, может потребоваться революция в бухгалтерском учете» [2.4, с. 218]. По сути, бухгалтерская отчетность в ее нынешнем виде – это пережиток индустриальной экономики. В индустриальную эпоху существовала четкая взаимосвязь между активами в балансе и результатами работы компании. По запасам сырья и материалов, заводским корпусам, машинам, а также капиталу можно было судить, обладает ли компания потенциалом генерировать прибыль в будущем. Однако времена изменились. В формирующейся экономике знаний обладание такими материальными активами не гарантирует больше доходов, а стоимость уже не создается только с помощью производственных операций. Можно сказать, что в экономике знаний стоимость создают – или уничтожают – нематериальные активы.

Примечательно, что этот факт ведущие специалисты в области учета и управления признавали еще в конце прошлого века. В так называемом докладе Дженкинса, вышедшем в свет еще в 1994 г. и выражающем мнение всего профессионального сообщества американских бухгалтеров, говорилось: «Может ли бизнес-отчетность быть невосприимчивой к принципиальным изменениям, оказывающим влияние на бизнес? Может ли эффективная бизнес-отчетность не включать новые показатели деятельности, которыми ме-

неджмент в основном и пользуется для управления компаниями? Во времена стремительных перемен риск того, что бизнес-отчетность отстанет от темпов изменений и не сможет информировать пользователей о том, что им необходимо, увеличивается» [2.4, с. 219].

В связи с подобными высказываниями возникает вопрос: В чем собственно состоит проблема? Какие же показатели должны представляться в финансовой отчетности компаний, чтобы можно было говорить о том, что они реально отражают не только имущественное состояние и результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, но и позволяют сделать в значительной мере определенные выводы о перспективах ее дальнейшего развития?

Для ответа лучше всего сначала обратиться к тому, что сейчас отражается в финансовых отчетах подавляющего большинства как российских, так и зарубежных компаний. Следует отметить, что основа любого финансового отчета на текущий момент – это, прежде всего, баланс и отчет о финансовых результатах. Кроме них, как правило, составляются отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала и пояснения или пояснительная записка. Причем именно последняя играет роль элемента отчетности, в котором приводятся сведения об организации, могущие не иметь явно выраженного финансового характера, но, тем не менее, так или иначе повлиявшие на результативность деятельности предприятия в отчетном периоде (табл. 7) [3.23, с. 197].

Таким образом, приоритет бесспорно отдается финансовым показателям, сформированным на основе бухгалтерского учета в организации. И если за рубежом написанию пояснительной записки уже довольно давно отводится должное внимание, то в российской практике большинства организаций, не нацеленных на выход на внешние рынки товаров и капитала, эта форма рассматривается, скорее, как дополнительное и не вполне оправданное бремя.

*Нормативное регулирование состава финансовой отчетности в соответствии с РПБУ, МСФО и GAAP USA*

Направление регулирования	РПБУ	МСФО	GAAP USA
Состав финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Баланс;</li> <li>• отчет о прибылях и убытках;</li> <li>• отчет о движении денежных средств;</li> <li>• отчет об изменениях капитала;</li> <li>• приложение к бухгалтерскому балансу;</li> <li>• пояснительная записка</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Баланс;</li> <li>• отчет о прибылях и убытках;</li> <li>• отчет об изменениях в капитале;</li> <li>• отчет о движении денежных средств;</li> <li>• учетная политика и примечания</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Баланс;</li> <li>• отчет о прибылях и убытках и совокупном доходе (отчет о совокупном доходе может являться продолжением отчета о прибылях и убытках, представляться отдельно или включаться в состав отчета об изменении собственного капитала);</li> <li>• отчет о нераспределенной прибыли (может комбинироваться с отчетом о прибылях и убытках)</li> <li>• отчет об изменениях собственного капитала;</li> <li>• отчет о движении денежных средств;</li> <li>• примечания</li> </ul>
Требования (рекомендации) к раскрытию нефинансовой информации	<p>Пояснения с бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• юридический адрес организации;</li> <li>• основные виды деятельности;</li> <li>• среднегодовую численность работающих за отчетный период или численность работающих на отчетную дату;</li> <li>• состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации.</li> </ul> <p>Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней раскрываются планируемое развитие организации; политика в отношении заемных средств и управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия и др.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Домициль компании;</li> <li>• юридическая форма компании;</li> <li>• страна, в которой компания была зарегистрирована в качестве корпорации;</li> <li>• юридический или деловой адрес (если он отличается от юридического);</li> <li>• характер операций / основной деятельности;</li> <li>• название материнской компании и главной материнской компании основной группы;</li> <li>• среднее число работников.</li> </ul> <p>Желательно, чтобы компании предоставляли и другую финансовую и нефинансовую информацию, не входящую в обязательный перечень</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Описание учетной политики предприятия;</li> <li>• информация, раскрытие которой требуется другими стандартами;</li> <li>• информация, которую предприятие раскрывает по собственной инициативе, чтобы сделать финансовую отчетность более прозрачной и полезной для пользователей</li> </ul>

В этой связи правомерным становится еще один вопрос: если десятилетиями финансовая отчетность именно в такой, преимущественно финансовой, форме устраивала как управленцев компаний (исполнительных директоров и менеджеров), так и собственников (акционеров), а также инвесторов, то

какие же процессы, происходящие в экономике сегодня, заставляют утверждать, что в настоящее время этого недостаточно?

В качестве ответа можно привести несколько примеров. Компания Visa International, являющаяся крупнейшей в мире глобальной платежной системой, с числом участников более 21 тысячи финансовых организаций из 130 стран и ежегодным оборотом на сумму нескольких триллионов долларов США, можно сказать просто не существует, так как не имеет в своей собственности почти никаких материальных активов. Каждое, являющееся ее членом финансовое учреждение эксклюзивно владеет той частью бизнеса Visa International, которую оно создало [2.4, с. 225].

Еще одна компания – поставщик оборудования и услуг для доступа в Интернет Cisco Systems – в начале 2000 г. обрела статус самой дорогой компании в мире: ее рыночная капитализация всего лишь через 10 лет после открытого акционирования составила 555,44 млрд. долл. и более чем впятеро превзошла гиганта так называемой Старой Экономики с 91-летней историей General Motors (GM) с совокупной капитализацией на тот момент 88,19 млрд. долл. При этом активы на балансе GM насчитывали в то же время 274,73 млрд. долл. в сравнении с 21,39 млрд. долл. у Cisco Systems. Таким образом, гигантские материальные активы General Motors, имеющие десятикратное превосходство на деле создали всего лишь 1/5 от стоимости того, чего достигла Cisco Systems [2.84, с. 52 – 53].

Приведенные примеры, а также целый ряд других свидетельств о небывалом росте Интернет-компаний, и компаний в сфере телекоммуникаций и электронной коммерции, лучше, чем что-либо еще, свидетельствуют о том, какое значение в настоящий момент приобретают нематериальные активы. Именно наличие нематериальных активов может объяснить феноменальные разрывы между рыночной стоимостью компании и ее материальным имуществом.

Однако несмотря на потребность рынка в информации о нематериальных активах в американских учетных стандартах GAAP USA до сих пор ука-

зывается на необязательность их оценки и отражения в балансе. Международным комитетом по бухгалтерскому учету хотя и был введен соответствующий стандарт «Нематериальные активы (МСФО 38)», однако в целом он представляет собой не более как незначительную регламентацию в сфере уже существующей системы учета. Так, например, одним из критериев признания нематериального актива как актива является требование надежной оценки его стоимости. При этом единственным методом оценки признается оценка по себестоимости. Кроме того, указывается, что нематериальным активом не следует признавать внутренне созданную деловую репутацию («внутренний» гудвилл). Однако в стандарте специально выделяется, так сказать, «внешний» гудвилл или деловая репутация, которая возникает только в момент покупки/продажи компании и представляет собой плату за преимущества, связанные с приобретаемой компанией в целом, которые невозможно соотнести ни с одним из приобретаемых активов.

На сегодняшний день основными причинами, по которым некоторые управляющие, финансовые аналитики и бухгалтеры обычно возражают против предложений капитализировать нематериальные активы (особенно те, которые представляют собой «внутреннюю» деловую репутацию), являются следующие [2.4, с. 228]:

- нематериальные активы слишком ненадежны (рискованны), чтобы их можно было считать бухгалтерским активом;
- амортизация капитализированной стоимости субъективна и может использоваться для манипулирования финансовой отчетностью;
- затраты на нематериальные активы (база капитализации) не имеют отношения к их реальной стоимости в свете будущих выгод;
- неудачные проекты с использованием нематериальных активов, отраженных в балансе как активы, могут стать поводом для возбуждения акционерами против управляющих и аудиторов необоснованных судебных дел.

Тем не менее, несмотря на все эти разумные доводы, а также на один из основополагающих принципов бухгалтерского учета – принцип осмотри-

тельности (большая готовность к признанию в бухучете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов), абсолютно ясно, что нынешняя ситуация совершенно неудовлетворительна. Отношение к нематериальным активам и способ их отражения в отчетности нуждаются в изменении. По словам одного бизнес-аналитика, «назрела необходимость выйти на новый уровень бухгалтерского учета, при котором количество движения компании будет измеряться ее положением на рынке, лояльностью покупателей, качеством и т.д. Не оценивая этих динамичных аспектов работы компании, мы устанавливаем ее стоимость так же неправильно, как если бы делали ошибки при сложении».

Наглядно процессы, происходящие сегодня в сфере развития финансовой отчетности, можно представить на рис. 2 [3.23, с. 199].

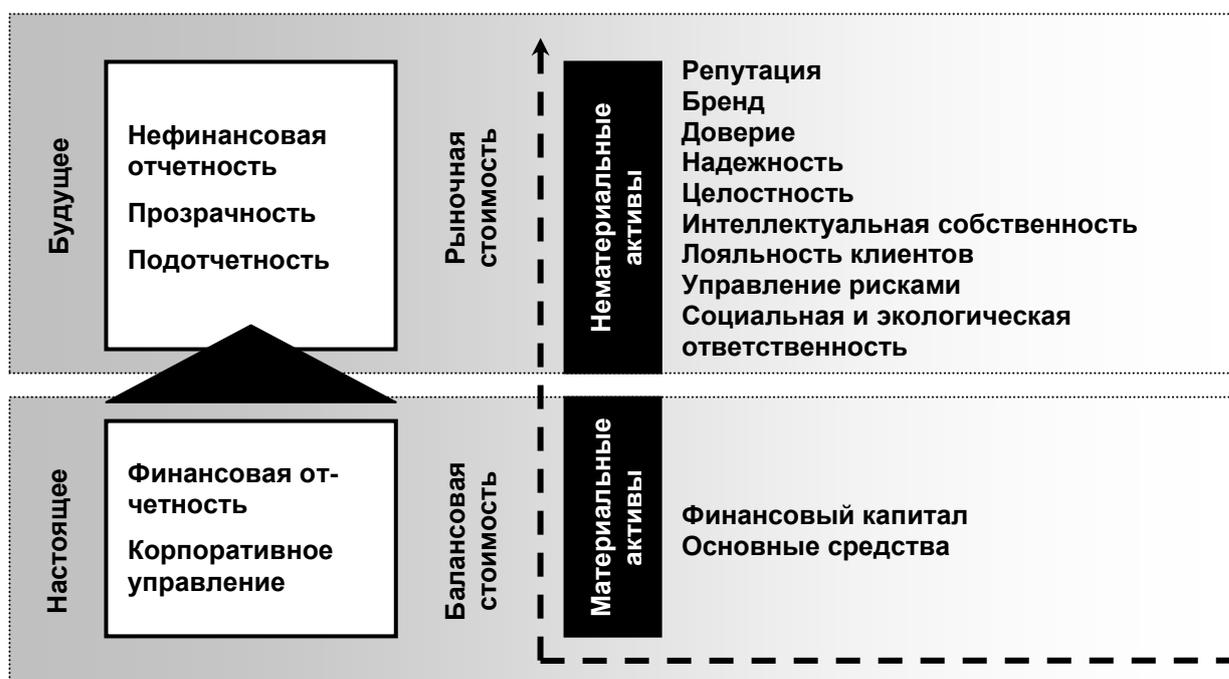


Рис. 2. Будущее финансовой отчетности

Ввиду этого представляет интерес краткий анализ особенностей составления и представления финансовой отчетности некоторыми зарубежными и российскими компаниями с точки зрения соответствия ее сегодняшним и будущим требованиям рынка.

Забота об интересах всех причастных сторон и о том, как они согласуются с задачей создания стоимости для акционеров, больше укоренилась в Европе, нежели в США. Один из ведущих и самых ярких сторонников такого подхода – англо-голландский нефтяной гигант Royal Dutch Shell. Усердие, с каким Shell прививает своим менеджерам философию долговечности как во внутренней практике (в реальной повседневной работе), так и во внешних проявлениях (при оглашении соответствующей информации), может служить уроком всем тем, кто еще не решил для себя вопрос, вписываются ли интересы других сторон в формулу создания стоимости.

Концепция долговечности – или, другими словами, устойчивого развития – зиждется на предпосылке, согласно которой экономический рост не отделим от его экологических и социальных последствий. Концепция долговечности гласит: долгосрочная стоимость для общества – как для акционеров, так и для других заинтересованных сторон – может быть создана только при условии, что компании создают также экологические и социальные блага.

В их понимании долговечность означает, что для создания долгосрочной экономической стоимости (в том числе долгосрочной стоимости для акционеров) компании должны созидать блага (ценности) в трех «измерениях»: экономическом, социальном и экологическом. Иначе говоря, они должны добиваться хороших результатов «по тройной шкале итоговых показателей». Но и это не все: в доказательство того, что они действительно создают такую «трехмерную» стоимость, и отчитываться о достигнутых результатах они должны по той же тройной шкале показателей [2.84, с. 179 – 180].

Для того, чтобы иметь возможность контролировать и оценивать хозяйственную деятельность в контексте устойчивого развития, в компании Shell была разработана такая трехмерная шкала итоговых показателей (табл. 8) [2.84, с. 194].

## Ключевые показатели деятельности Shell

Экономические	Социальные
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Экономическая эффективность               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Средняя рентабельность занятого капитала</li> <li>○ Общая доходность акций</li> <li>○ Удовлетворение потребителей</li> <li>○ Нововведения</li> </ul> </li> <li>● Вклад в процветание</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Уважение к людям               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Важнейшие параметры здравоохранения и безопасности</li> <li>○ Восприятие работниками отношения к ним со стороны компании</li> <li>○ Различия и равенство возможностей</li> <li>○ Права человека</li> </ul> </li> </ul>
Экологические	Установки и ценности
<ul style="list-style-type: none"> <li>● Влияние на окружающую среду               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Важнейшие экологические параметры</li> <li>○ Приемлемость деятельности (через сравнительный анализ и восприятие)</li> </ul> </li> <li>● Потенциальное воздействие на изменение климата               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Парниковый эффект от выбросов газа</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Честность               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Уверенность работников в том, что принципы бизнеса защищают их и побуждают к честным действиям</li> <li>○ Репутация</li> <li>○ Степень соответствия хозяйственных процессов принципам устойчивого развития</li> </ul> </li> <li>● Обязательства               <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Восприятие заинтересованными группами качества обязательств компании</li> </ul> </li> </ul>

Этот набор показателей должен направлять деятельность компании и именно по нему Shell будет оценивать свои успехи в соблюдении принципов устойчивого развития и отчитываться о таких успехах; он послужит основой публичных отчетов Shell.

С точки зрения распространенного мнения о сути рыночной стоимости компании как оценке ее реальной (иногда потенциальной) возможности приносить доход, некоторые КПД, избранные Shell, казалось бы, вообще не имеют отношения к стоимости для акционеров. Например, в своих годовых отчетах Shell отражает случаи взяточничества – как элемент КПД «уверенность работников в том, что принципы бизнеса защищают их и побуждают к честным действиям», а также меры безопасности, применяемые на буровых компаниях повсюду в мире, – как элемент КПД «права человека». Более того, может показаться, что прямое указание на случаи взяточничества напротив способно подорвать репутацию компании (о том, что в годовых отчетах крупных российских организаций содержится хотя бы что-то подобное, приходится весьма сильно сомневаться). Для Shell же представление такой ин-

формации позволяет раскрыть имеющиеся у нее возможности в снижении риска своей деятельности (табл. 9).

Таблица 9

*Выдержки из отчета компании «Шелл» за 2006 г.*

Направление в отчете	Содержание
Честность	«...В 2006 году мы получили информацию о 96 различных нарушениях. В результате мы расторгли договорные отношения с 143 штатными сотрудниками и подрядчиками»
Подрядчики	«...Мы ожидаем от подрядчиков, что при работе с нами они будут следовать нашим или аналогичным принципам деятельности. Во всех странах мира при работе с подрядчиками мы стараемся помочь им понять и применять эти принципы. Если они по каким-либо причинам не готовы их разделять, мы вынуждены пересмотреть наши отношения вплоть до расторжения контрактов. В 2006 году мы расторгли по этим причинам более 40 контрактов. ...Например, мы аннулировали целый ряд контрактов в Бразилии, Канаде, Нигерии, Тринидаде и Тобаго и США»
Техника безопасности	«...Мы глубоко скорбим по поводу гибели 37 человек (двух наших сотрудников и 35 подрядчиков), которые лишились жизни на работе в 2006 году. Это на одного человека больше, чем в 2005 году. Семнадцать из этих смертей произошли в Нигерии, причем девять из них – в результате похищения людей или вооруженных нападений во время внезапно возникших волнений, имевших политическую и криминальную подоплеку»

Для того чтобы оценить эффект от разработки и применения такой системы КПД, достаточно, привести следующие данные: группа компаний под общим названием The Royal Dutch Shell, появившаяся на свет в 1907 г. в настоящее время является одной из главенствующих в нефтяном мире. Годовой объем продаж Shell в 1997 г. составлял 128 млрд. долл. США, что превосходило показатель ВВП Греции за тот же год (123 млрд. долл. США) и чуть уступало ВВП Южно-Африканской Республики (129 млрд. долл. США) и Польши (136 млрд. долл. США). В 2004 году концерном была получена самая высокая за всю историю его существования чистая прибыль в размере 18,2 млрд. долл. США (по сравнению с 2003 годом этот показатель выше на 48%). Таким образом, очевиден тот факт, что максимальная прозрачность финансовой отчетности и открытость деятельности компании в экологической и социальной сферах не становятся излишними, а влияние, которое оказывает раскрытие даже каких-то неприглядных фактов о своих сотрудниках и

специфике работы концерна, является в большей мере положительным, нежели негативным.

*Перспективным направлением развития бухгалтерского учета с точки зрения применяемых способов кодировки и передачи информации является дальнейшая автоматизация учетного процесса, нацеленная на освобождение бухгалтеров от функции, своего рода, делопроизводителя предприятия, основную часть времени расходуящего на фиксацию, систематизацию, а затем контроль фиксации и систематизации фактов хозяйственной жизни.* По словам одного из основателей системы «стандарт-кост» Ч. Гаррисона: «...подавляющая часть рабочего времени бухгалтера уходит на счетную и контрольную работу. ...Мы убеждены, что работник учета станет в будущем тратить свое время в гораздо большей мере на разработку планового предвидения, чем на фиксацию событий прошлого» [2.58, с. 179].

И, действительно, в современных условиях от представителя учетного сообщества требуется не только и даже не столько умение писать и считать, сколько способности аналитического подхода, профессионального суждения, комплексного осмысления ситуации, осознания потенциальных рисков. Наиболее полное раскрытие таких способностей становится возможным в условиях передачи максимального числа рутинных, не требующих творческого подхода функций электронным устройствам обработки информации.

Проследить процесс автоматизации и его перспективы в сфере бухгалтерского учета становится возможным во взаимосвязи с производственными функциями учетного работника, которые последовательно заменяются машинной техникой по мере совершенствования последней. Как правило, выделяются четыре функции, присущие работнику как объекту производственного процесса в условиях, когда имеет место значительная физическая трудоемкость, выполняемых работ:

- 1) исполнительская функция (изменение форм, состава, структуры, предмета труда);

2) энергетическая функция (двигательная сила, затраты энергии на выполнение определенной работы);

3) управленческая функция (контроль за ходом непосредственного процесса производства);

4) логическая функция (запоминание, отбор, подсчет в ходе производственного процесса).

*Однако, принимая во внимание специфику бухгалтерского учета, определяющую не физическую, а скорее умственную его трудоемкость, представляется сложным разграничить исполнительскую и энергетическую, а также управленческую и логическую функции бухгалтера. Ввиду этого, по мнению авторов, правильно говорить о двух функциях, выполняемых учетным работником:*

*1) исполнительско-энергетическая, в ходе которой работник выполняет первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущую группировку и итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни. При этом своеобразным предметом труда в учетной среде выступает информация о фактах хозяйственной жизни с тем лишь отличием, что в ходе трудового процесса не происходит изменение ее формы и состава, а видоизменяется лишь форма ее обобщения и представления, когда из ряда разрозненных данных формируются показатели финансовой отчетности;*

*2) управленческо-логическая, связанная с принятием управленческих решений на основе сведений, представленных в финансовой отчетности, а также в ходе выполнения исполнительско-энергетической функции (например, создание резервов под обесценение материальных запасов и финансовых вложений, отнесение тех или иных расходов к текущим или капитальным, выбор оптимального метода начисления амортизации, списания материальных запасов и т.д.).*

Таким образом, если рассматривать автоматизацию умственного труда как закономерность воплощения производственных функций человека в технике, то для учетных работников своя «промышленная революция» про-

изошла в момент замены их исполнительско-энергетической функции техникой. Причем это имело место не во время изобретения абака, логарифмической линейки или арифмометра: расчеты на этих приборах предполагали непосредственное участие человека, его физический и умственный труд, а скорость работы на них ограничивалась скоростью работы человека. Действительно революционным можно считать изобретение первой электрической машины – табулятора Г. Холлерита.

Дальнейшее совершенствование вычислительной техники, смена электромеханического этапа ее развития, начавшегося в 90-х гг. XIX в., электронным периодом в 40-е гг. XX в. расширили границы ее применения. Это, в свою очередь, обусловило возможность создания электронных систем обработки бухгалтерской информации, позволяющих формировать регистры учета и финансовую отчетность только на основе введенной первичной документации. Таким образом, на данный момент можно утверждать, что исполнительско-энергетическая функция учетного работника полностью воплощена в технике, то есть автоматизирована.

Логично, что следующим шагом на пути автоматизации учета должен стать этап замены преимущественно умственного труда, то есть передача технике управленческо-логической функции. Примечательно, что еще в конце прошлого века Э. С. Хендриксен и М. Ф. ван Бреда будущее бухгалтерского учета определяли следующим образом: «На смену бухгалтерским регистрам придут базы данных, частью которых станет финансовая информация. ...Сокращенная версия баз данных будет передаваться по телефону на лазерные компакт-диски пользователей, и они сами смогут определять тип финансового отчета, который их интересует. Компании уже не будут выбирать единственный способ определения прибыли, а смогут использовать весь спектр методов углубления и расширения анализа. Использование структурированных гипертекстов позволит пользователю добраться до информации любого уровня детализации, которая может ему понадобиться для анализа. Со всей этой информацией «на кончиках пальцев» инвесторов и совершиться

реальная революция в бухгалтерском учете. Все, что для этого необходимо, – принять новую технологию» [2.78, с. 37].

*Нельзя не согласиться, что вторая «промышленная революция» в бухгалтерском учете будет связана с принятием новой технологии. Однако она (революция) будет заключаться не в облегчении доступа к информации, ускорении ее передачи заинтересованным пользователям, создании возможности влиять на уровень детализации. Такого рода изменения можно назвать скорее дальнейшим усовершенствованием процесса автоматизации исполнительско-энергетической функции бухгалтера. Тогда как подлинная революция должна осуществить передачу технике управленческо-логической функции человека, обусловив появление комплексных информационных систем, способных на основе разностороннего анализа большого массива информации (экономической, правовой, экологической, политической и т.д.) выдавать ряд готовых обоснованных решений в сфере учета.*

Однако передача производственных функций учетных работников технике ни в коем случае не должна упразднить человека или даже хотя бы нивелировать его роль. Человек все так же останется в центре, а его развитие будет определять развитие бухгалтерского учета.

На сегодняшний день реальностью в сфере автоматизации бухгалтерского учета становится распространение данных финансовой отчетности с помощью сети Интернет, что позволяет компаниям обеспечить к ней равноправный и своевременный, не связанный с чрезмерными расходами доступ заинтересованных пользователей. Однако новое средство обеспечения публичности отчетности поставило множество совершенно новых вопросов. При размещении информации в Интернете оказалось затруднительным разделять официальную – проаудированную отчетность, и иные сведения о компании. Особая опасность смещения информации – подмена финансовой отчетности рекламными материалами, подстерегает пользователей на сайтах тех компаний, которые публикуют отчетность в формате HTML (HyperText Markup Language), поскольку он дает возможность компании вносить постоянные

изменения в размещенную информацию, что может дезориентировать пользователя. Поэтому при использовании данного формата компаниям необходимо предусматривать специальный раздел, который обычно называют «Информация для инвесторов». Содержащиеся в нем данные должны иметь ссылку на дату отчетности, а также на то, по каким принципам она составлена (российские правила, МСФО, GAAP USA и др.), кем и когда она проаудирована.

Кроме того, следует отметить и еще одну сложность: представление отчетности в сети Интернет в виде файлов Adobe Acrobat или HTML в итоге сводится всего лишь к электронному переложению традиционной «бумажной парадигмы». Такие электронные копии бумажных документов являются тяжелым бременем для всех желающих проанализировать содержащуюся в них информацию. Заинтересованный инвестор вынужден заново вручную вводить отдельные данные в ту или иную программу, которой он пользуется. Если же инвестор хочет провести сравнительный анализ показателей нескольких компаний, ему приходится повторять одну и ту же трудоемкую процедуру на сайте каждой компании.

Для снятия данной проблемы был разработан новый язык XBRL (Extensible Business Reporting Language), который не только устраняет возможность самопроизвольных изменений в официальной отчетности, но и позволяет связать числовую информацию с ее описанием. Данный язык также предусматривает электронную подпись, удостоверяющую подлинность информации. Он обеспечивает возможность аналитикам автоматически сравнивать отчетную информацию различных компаний [2.20, с. 132 – 135].

XBRL представляет собой свободно лицензируемую инструкцию обеспечивающую надежным и эффективным электронным обменом и отбором финансовой информации через все технологические форматы включая Интернет. Любая информация в формате XBRL вводится один раз и затем может сообщаться и переходить: в корпоративную отчетность, в налоговую отчетность, в веб-сайт организации, в базу данных независимого аудитора

для аудиторских целей, в агентство по кредитованию для определения ставки по кредитованию, а также использоваться для других целей подготовки отчетности [2.84, с. 330 – 333].

Такая одношаговая обработка и подготовка корпоративных отчетов для обслуживания широкого спектра целей должна сократить возможности манипулирования финансовой информацией и, следовательно, сократить вероятность мошенничества с корпоративными отчетами.

В России использование формата XBRL для процесса подготовки корпоративной отчетности может иметь целый ряд преимуществ:

- формат XBRL может быть встроен в имеющийся программный продукт бесплатно и позволяет осуществлять автоматический обмен и надежный отбор информации через все программные форматы и технологические платформы, включая Интернет;
- делает более эффективными и достаточными подготовку, распространение и анализ корпоративных отчетов;
- обеспечивает более уместную и надежную информацию, позволяющую иметь технологическую независимость, меньшую степень влияния человеческого фактора и более надежный и эффективный отбор финансовой информации;
- делает финансовую информацию более доступной и менее дорогой посредством предоставления более быстрых, более точных возможностей электронного поиска информации;
- создает возможности для он-лайн-овских учетных систем в режиме реального времени вместе с методом подготовки, распространения, отбора и анализа финансовой информации на базе стандартов;
- предоставляет возможность подготовки отчетности всем пользователям, начиная с многих местных организаций и департаментов, которые в конечном счете приносят доход всем пользователям финансовой информации;

- оптимально организует общение в рамках цепи подготовки финансовой отчетности (например, акционеры, поставщики, аудиторы, кредиторы, служащие, правительственные агентства);
- делает доступной достоверную систему раскрытия необходимой информации;
- усиливает функции внутреннего аудита с новым набором инструментов для анализа.

Рассмотрение актуальных направлений эволюции научно-теоретических аспектов в сфере формирования и представления финансовой отчетности позволило определить, какими являются ближайшие перспективы этого вопроса в международной практике. Однако не менее важно понять посредством проведения детального анализа, на каком этапе развития находится отечественная система учета и отчетности и каковы основные предпосылки ее перевода на международные принципы.

### **1.3 Объективные причины перехода на международную систему финансовой отчетности**

В настоящее время среди некоторых ведущих представителей учетной профессии в России бытует мнение, что переход на международную систему учета и отчетности являет собой своего рода ненужный отход в пользу зарубежных, навязываемых Западом стандартов, которые не соответствуют менталитету русского бухгалтера, не способны отразить реальную картину финансово-хозяйственной деятельности предприятия, а в свете недавних скандалов с крупнейшими компаниями вызывают весьма большие сомнения в возможности формирования по ним достоверной финансовой отчетности [3.40, с. 30; 3.41, с. 14].

Однако задаваться сегодня вопросом о необходимости реформирования бухгалтерского учета в России в соответствии с международными требо-

ваниями – означает не понимать или, возможно, не знать ряда объективных на то причин.

Первой и наиболее существенной из них является та, что несмотря на более чем десятилетние реформы, бухгалтерский учет в нашей стране до сих пор в определенной мере сохраняет организационные и методические подходы, присущие плановой, директивно управляемой экономике. Так, например, основная сложность состоит в интерпретации и практическом освоении понятий, не вполне привычных для отечественного учета, но являющихся собой базовые положения современной бухгалтерии и оценочной деятельности на мировом уровне. Проблемой, вызывающей у специалистов наибольшее беспокойство является применение концепции «справедливой рыночной стоимости». «Справедливая рыночная стоимость» фактически подразумевает цену, по которой совершается сделка между независимыми друг от друга сторонами, осведомленными о состоянии рыночной конъюнктуры применительно к продаваемому (приобретаемому) объекту. Таким образом, справедливая стоимость вплотную привязана к рынку. Российский же учет традиционно исходит из исторической стоимости активов.

По сей день сохраняется терминологическая размытость в отношении фундаментальных экономических понятий, так что вывод, сделанный восемь лет назад не утратил своей актуальности: «Из общего обзора российских нормативных документов по бухгалтерскому учету следует, что в нем можно «расходы» поменять на «затраты» (или «издержки»), а сами «затраты» отождествлять то со «стоимостью», то с «себестоимостью», то есть творить с языком что заблагорассудится. Что же касается «рыночной стоимости» (не имеющей по-русски строгой дефиниции), то она пока может определяться только для безвозмездного получения имущества по неким «фактическим ценам», неизвестно как соотносящимся с рынком» [2.73, с. 616].

Анализ правовой базы российского бухгалтерского учета на предмет цели составления и представления финансовой отчетности также не позволит найти ответ на этот вопрос. В частности в п. 6 Положения по бухгалтерскому

учету (далее – ПБУ) 4/99 «Бухгалтерская отчетность» говорится, что «бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении» [2.46, с. 59]. Однако о необходимости представления финансовой отчетности широкому кругу заинтересованных пользователей для принятия ими обоснованных экономических решений, а также о том, что отчетность – это, своего рода, индикатор эффективности управления ресурсами, доверенными руководству организации, в законодательстве РФ нет ни слова.

В то же время эти положения являются прописной истиной для любого учетного работника в странах с развитой рыночной экономикой, где главными пользователями финансовой отчетности выступают инвесторы и собственники компаний. В этой связи еще одним свидетельством рудиментарного наличия организационных подходов директивной экономики в виде информационной закрытости, некой автаркии на уровне предприятий становятся факты, свидетельствующие о недопонимании отдельными руководителями хозяйствующих субъектов принципа публичности финансовой отчетности, регламентированного в том числе и в российском законодательстве (ст. 16 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1.13]), и выражающиеся в придании ей (отчетности) статуса коммерческой тайны. В таких ситуациях получить какую бы то ни было информацию об эффективности использования руководством акционерных обществ вверенных ресурсов становится весьма затруднительным не то что потенциальным инвесторам, но и реальным собственникам.

Перечисленное выше – лишь верхушка айсберга, только незначительная часть огромного перечня концептуальных, методологических, организационных проблем российского бухгалтерского учета. В этой связи стоит ли удивляться тому факту, что по состоянию на 2002 г. в отчете Всемирного экономического форума (далее – ВЭФ) Российской Федерации по критерию «Качество аудита и национальных стандартов финансовой и бухгалтерской

отчетности» было присвоено 74-е место из восьмидесяти анализируемых стран (для сравнения: Бразилия – 31-е место; Индия – 41-е место; Китай – 71-е место).

Второй причиной необходимости реформирования бухгалтерского учета в РФ являются глобализационные тенденции. На сегодняшний день тремя важнейшими организациями, управляющими глобализацией, являются Международный валютный фонд (далее – МВФ), Всемирный банк и Всемирная торговая организация (далее – ВТО). Если с первыми двумя из них тесные экономические отношения России сложились еще в 1990-х гг., в самом начале реформ, то теперь вопросом уже даже не нескольких лет, а нескольких месяцев следует считать момент вступления нашей страны в ВТО. Ввиду этого со всей очевидностью заслуживает признания факт задействованности России в глобальных процессах современности.

Несмотря на массу имеющихся, подчас абсолютно противоречивых, взглядов на характер влияния МВФ и ВБ на экономику РФ, на неоднозначность суждений о полезности вступления в ВТО, в данной работе не ставится цель исследовать эти мнения на предмет обоснованности либо дать собственную оценку абсолютного выигрыша или, напротив, потерь для страны от втянутости ее в мировые глобализационные процессы. Имеет смысл попросту признать глобализацию неотъемлемой, объективной частью развития человечества на данном этапе и научиться встраиваться в этот процесс, согласившись с В.А. Никоновым в том, что «самое плохое в изменяющемся мире – это попытка изолировать себя» [2.8, с. 37].

Интересен вывод, сделанный в этой связи Нобелевским лауреатом Джозефом Стиглицем: «Глобализация в ее нынешней форме не увенчалась успехом. ...Некоторые видят простой выход – похоронить глобализацию. Но это нереализуемо и нежелательно. ...Проблема не в глобализации, а в способе ее реализации. ...Считаю, глобализацию можно выстраивать так, чтобы раскрыть ее позитивный потенциал. ...Вопрос в том, как ее выстроить, чтобы

как можно больше людей в итоге извлекло максимум пользы, чтобы ее плоды распределялись более равномерно» [2.66, с. 37].

Может возникнуть вопрос о том, как связаны между собой глобализация и реформа бухгалтерского учета в России. Надо отметить, что значительная роль процесса унификации учетной информации в условиях глобализации мировой экономики была отмечена уже почти полвека назад. Выступая на Генеральной Ассамблее ООН в начале 1960-х гг., президент США Джон Кеннеди обратил внимание мирового сообщества на развитие глобальных экономических отношений, возникающих на основе транснациональных корпораций. Он отметил, что для нормального функционирования новых отношений необходим «универсальный язык общения бизнесменов». В качестве такого языка Кеннеди назвал бухгалтерский учет и финансовую отчетность, доступную и понятную всем заинтересованным пользователям.

Открытие рынков товаров и капитала в связи с вступлением в ВТО должно, по крайней мере по замыслу, обусловить приток иностранных инвестиций в Россию. Очевидно, что зеркалом финансово-хозяйственной деятельности каждого конкретного хозяйствующего субъекта, своего рода, отражением уровня эффективности управления, для иностранных инвесторов станет финансовая отчетность компаний. Та, что определяется отечественными ПБУ и наличествует ныне позволяет взглянуть лишь на обложку книги, в то время как составленная по международным принципам позволяет проанализировать ее содержание.

Надо отметить, что реформирование учетной системы с целью привлечь иностранных инвесторов отнюдь не является для России каким-то новшеством. Так, по словам профессора Я.В. Соколова, в эпоху Петра I двойная бухгалтерия была введена в обиход, прежде всего для того, чтобы «не отпугивать иностранцев, не давать им возможности отказывать в инвестициях, ссылаясь на непонятный учет» [2.58, с. 120]. Сегодня ситуация, по сути, мало чем отличается от петровских времен. Опрос руководства иностранных компаний, проведенный ВБ, показал, что для 75% опрошенных од-

ним из препятствий для инвестирования в экономику России является коррупция, 67% респондентов проблемными посчитали налоговое законодательство и правовое регулирование, еще 65% – квалификацию кадров [3.62]. Так или иначе, каждое из названных препятствий связано с системой учета и отчетности, применяемой в нашей стране.

Таким образом, необходимость реформирования системы бухгалтерского учета в России на сегодняшний день не вызывает никаких сомнений. При этом нужна реформа не ради реформы, как это, по сути, имело место в течение вот уже более пятнадцати лет, в которые так и не удалось создать систему подготовки квалифицированных кадров, способных мыслить не по инструкциям сверху, а имеющих собственное профессиональное суждение; в которые целая плеяда сменяющих и дополняющих друг друга законов и положений так и не утвердила базовых понятий в учетной среде, присущих странам с развитой экономикой; в которые роль профессиональных объединений бухгалтеров в нашей стране так и осталась ничтожной. Главной целью реформирования должно быть создание такой системы учета (правового поля, кадрового потенциала и т.д.), концептуальные основы которой позволят формировать финансовую отчетность в формате и по принципам, имеющим международное признание.

Необходимо отметить два направления развития современного бухгалтерского учета:

- 1) проведение научных исследований в области бухгалтерского учета, помогающих разработать подходы к отражению в учете новых фактов хозяйственной деятельности;

- 2) тенденция унификации стандартов на международном уровне.

Вопросы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международной системой финансовой отчетности находятся в русле второго из названных направлений, актуальность которого определяется имеющей сегодня место интернационализацией финансово-хозяйственной деятельности предприятий, протекающим образованием транснациональных корпораций,

развитием рынков капитала. В целом можно выделить три уровня стандартизации правил бухгалтерского учета: национальный; региональный; международный [2.61, с. 20].

Национальные стандарты финансового учета действуют в каждой стране, область их применения ограничена страновыми рамками. Так, например, в соответствии с п. «р» ст. 71 Конституции России вопросы бухгалтерского учета находятся в ведении Российской Федерации. Это означает, что субъекты Федерации не могут принимать нормативно-правовые акты по ведению бухгалтерского учета, что система регулирования бухгалтерского учета едина и должна обеспечить единообразное ведение бухгалтерского учета и отчетности всеми организациями на всей территории РФ [1.2].

Применительно к нормативно-правовому регулированию бухгалтерского учета в России принято говорить о четырехуровневой системе (ст. 3 Закона «О бухгалтерском учете») [1.13]:

- 1) первый уровень – Федеральный закон «О бухгалтерском учете», другие федеральные законы, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ по вопросам бухгалтерского учета;
- 2) второй уровень – положения по бухгалтерскому учету (по состоянию на 01.01.2008 г. действуют 20 положений);
- 3) третий уровень – методические указания, инструкции, рекомендации и иные аналогичные им документы;
- 4) четвертый уровень – рабочие документы конкретной организации.

Таким образом, нормативные акты, издаваемые Министерством финансов РФ, относятся в данной иерархии к первым двум уровням. Их разработкой занимается Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности, являющийся одним из структурных подразделений названного Министерства и возглавляемый д.э.н. Л.З. Шнейдманом.

При названном Департаменте постоянно функционирует Методологический совет по бухгалтерскому учету, неизменный состав которого с

01.01.2004 г. включает 59 членов. Качественный состав совета (44% – менеджеры разного уровня, главные редакторы ведущих информационных изданий по бухгалтерскому учету; 42% – преподаватели и ученые и лишь 14% – практикующие бухгалтеры и аудиторы) еще раз подтверждает, что область регулирования учета и отчетности в Российской Федерации – в большей степени прерогатива научных и управленческих кругов, нежели профессиональных бухгалтерских сообществ.

Кроме правительственных учреждений, на национальном уровне стандартизации правил бухгалтерского учета роль разработчиков и наблюдателей за соблюдением методологии ведения учета и составления отчетности, а также за вопросами ее сближения с международными принципами, как правило, играют национальные бухгалтерские профессиональные организации. Наиболее известные и авторитетные из них в настоящее время представлены в прил. Б, табл. Б.1 [2.28, с. 8 – 9].

В России первая национальная профессиональная бухгалтерская организация «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (далее – ИПБ России) была создана в 1997 г. и на сегодняшний день объединяет около 160 тыс. человек, в том числе более 1 тыс. преподавателей и более 4 тыс. аудиторов. Среди целей и задач ИПБ России главнейшими являются координация деятельности специалистов и юридических лиц в области бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента, а также разработка методологии и методики бухгалтерского учета.

Несмотря на то, что данное некоммерческое партнерство в сравнении с аналогичными организациями других стран является самым молодым, численность его членов довольно внушительна. Возможно, причина этого в том, что достойная альтернатива ИПБ России по уровню поддержки и разветвленности региональной сети отсутствует.

Так, учредителями ИПБ России являются высшие учебные, научные и общественные организации, активное участие в создании и деятельности ИПБ России принимает Министерство финансов РФ. На сегодняшний день

региональная сеть ИПБ России объединяет 77 Территориальных ИПБ (далее – ТИПБ) и более 400 Учебно-методических центров (далее – УМЦ), функционирующих практически во всех регионах страны. В Уральском Федеральном округе (далее – УрФО) Институт профессиональных бухгалтеров России представлен пятью ТИПБ и тридцатью одним УМЦ (прил. Б, табл. Б.2).

На втором уровне стандартизации правил бухгалтерского учета предполагается разработка региональных стандартов, которые должны действовать в нескольких странах определенного региона. В этом случае им отводится роль реального инструмента изучения и решения общих проблем, освоения учетных стандартов в условиях совместного регионального экономического развития. Научными исследованиями и обобщением региональной методологии бухгалтерского учета занимаются специализированные некоммерческие организации регионального уровня (прил. Б, табл. Б.3) [2.28, с. 15 – 19].

Российская Федерация является одним из десяти членов Международной региональной федерации бухгалтеров и аудиторов «Евразия» (МРФБА «Евразия»). В качестве принципа, лежащего в основе регионального объединения стран в условиях данной организации взят политический, так как все 10 стран-членов являлись в прошлом частью СССР, а ныне входят в состав СНГ. Следует отметить, однако, что роль МРФБА «Евразия» в сфере стандартизации бухгалтерского учета стран СНГ не является особо значимой и сводится в основном к популяризации идеи перехода на МСФО.

Деятельность национальных и региональных организаций в области стандартизации бухгалтерского учета и отчетности привела к вычленению моделей учета, сходство методологии внутри которых обусловлено, как правило, политической или экономической зависимостью стран, а также близостью их географического положения (прил. В) [2.20, с. 5 – 6].

Методологические особенности ведения учета в рамках каждой из моделей, во-первых, влияют на способ расчета показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Так, например, показателен случай, когда немецкая компания «Daimler-Benz» в 1993 г. по национальным

правилам бухгалтерского учета рассчитала отрицательный финансовый результат (убыток) в размере 370 млн. долл. США, а по американским стандартам GAAP USA – в размере 1 млрд. долл. США. Во-вторых, от того, какая модель учета применяется в той или иной стране, зависит и тип системы финансовой отчетности. Весьма интересная классификация типов систем финансовой отчетности предложена К. Ноубсом (рис. 3) [2.61, с. 35]. Согласно этой классификации страны по типу составления финансовой отчетности делятся на страны микроуровня и страны макроуровня.

Для стран микроуровня характерны: англосаксонское общее право; сильная, давно сложившаяся и «многочисленная» бухгалтерская профессия; развитые рынки капитала; ориентация бухгалтерского учета на потребности акционеров; раскрытие большого количества информации в отчетности; разделение налогового и бухгалтерского учета. Для стран макроуровня характерны: романское (кодифицированное) право; слабая, только формирующаяся и «малочисленная» бухгалтерская профессия; малоразвитые рынки капитала; регламентирование бухгалтерского учета законодательством и его ориентация на кредиторов; соблюдение коммерческой тайны; ориентация на налогообложение; государственное регулирование.

Процессы глобализации привели к тому, что различие в моделях учетных систем и типах финансовой отчетности превратилось в весьма значимую проблему. Это, в свою очередь, потребовало ее разрешения путем стандартизации бухгалтерского учета на международном уровне.

МСФО действительно имеют международное значение, объединяя опыт многих стран. Несмотря на рекомендательный характер, они используются компаниями различных государств для составления финансовой отчетности.

В соответствии с критериями, выделенными в предыдущем параграфе в качестве условий признания какой-либо системы учета и отчетности международной, имеет смысл сделать следующий вывод. На сегодняшний день такой системой, по праву, может считаться та, которая определяется МСФО.



Рис. 3. Классификация стран по составлению финансовой отчетности

Это связано с тем, что МСФО по уровню их интернационализации в настоящее время нет альтернативы. МСФО разрабатываются и утверждаются работающим с 1973 г. в Лондоне под эгидой ООН Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (в настоящее время – Совет по международным стандартам финансовой отчетности), в котором на начало XXI в. было представлено более 100 стран, более 140 национальных объединений профессиональных бухгалтеров и аудиторов, представляющих более 2 млн. бухгалтеров. Финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО составляют более 900 компаний, в числе которых Microsoft, Nestle, Nokia, Air France, Renault, Olivetti, Fiat, Volkswagen, Lufthansa, Adidas, Deutsche Bank.

По состоянию на 01.04.2008 г. страны по степени внедрения МСФО можно было отнести к четырем категориям:

1) категория 1: полномасштабное внедрение МСФО для всех компаний, независимо от того, включены ли они в биржевой листинг или нет. Этой категории на 01.04.2008 г. соответствовали 26 стран (Армения, Бахрейн, Венесуэла, Гаити, Гайана, Гватемала, Гондурас, Доминиканская Республика, Кения, Кипр, Коста – Рика, Кувейт, Кыргызстан, Мальта, Непал, Никарагуа, Оман, Панама, Сербия, Словакия, Сьерра – Леоне, Таджикистан, Тринидад и Тобаго, Украина, Черногория, Ямайка). Начиная с 2009 г., в эту категорию попадет Чили;

2) категория 2: обязательное следование МСФО только для компаний, включенных в биржевой листинг. В эту группу попали 29 стран ЕС (Австрия, Бельгия, Великобритания, Венгрия, Германия, Греция, Дания, Ирландия, Исландия, Испания, Италия, Кипр, Латвия, Литва, Лихтенштейн, Люксембург, Мальта, Нидерланды, Норвегия, Польша, Португалия, Румыния, Словакия, Словения, Финляндия, Франция, Чехия, Швеция, Эстония), а также ряд других стран, например, Болгария, Ливан, Катар и т.д.;

3) категория 3: страны, чье законодательство допускает применение МСФО вместо национальных правил бухгалтерского учета. Примерами та-

ких стран являются Китай (для компаний, акции которых торгуются на фондовой бирже Гонконга), Гонконг (для компаний, осуществляющих свою деятельность в Гонконге, но зарегистрированных в другой стране), Лаос, Мьянма;

4) категория 4: страны, чьи национальные стандарты финансовой отчетности приближаются к МСФО. В этой категории можно выделить несколько подгрупп:

- все национальные стандарты практически дословно повторяют текст МСФО. Данный подход используется в Австралии, Корее, Новой Зеландии и Шри – Ланке (с 2011 г.). Даты вступления стандартов в силу и переходные положения могут отличаться от МСФО;

- большинство национальных стандартов дословно повторяют текст МСФО. Филиппины и Сингапур дословно переняли большинство стандартов МСФО, но с внесением некоторых существенных изменений;

- некоторые национальные стандарты практически дословно воспроизводят МСФО. В Индии, Малайзии, Пакистане и Таиланде отдельные МСФО были приняты почти без изменений, в то время как другие национальные стандарты содержат существенные расхождения с МСФО. Кроме того, принятие новых МСФО или поправок осуществляется с задержкой;

- обращение к МСФО при разработке национальных правил бухгалтерского учета. Данный подход используется во Вьетнаме, Индонезии, Тайване, Японии (прил. Г).

Самое непосредственное отношение к предмету диссертационного исследования имеет опыт тех стран, которые уже полностью внедрили МСФО (или собираются это сделать, то есть попавшие в категорию 1). Интересно отметить, что ни одна из этих стран не имеет большого активного фондового рынка и не может рассматриваться как имеющая особое финансовое значение на международном уровне. В целом они подразделяются на четыре группы:

- 1) ближневосточные страны, например, Бахрейн и Кувейт;

- 2) страны Южной Америки, например, Перу, Гондурас;
- 3) бывшие британские колонии (или территории, управляемые Великобританией), например, Барбадос, Кипр, Кения;
- 4) страны с переходной экономикой, например, Грузия и Хорватия.

Исходя из такого расклада нынешней ситуации невольно возникает вопрос: а не правы ли те, кто утверждает, что перевод российского бухгалтерского учета на рельсы МСФО не нужен, что затратность этого проекта несопоставима с ожидаемой от него отдачей. Апологеты таких утверждений как раз и апеллируют к тому, что страны, внедрившие МСФО в полной мере, вынуждены были сделать это ввиду неразвитости национальной учетной системы, отсутствия традиций отечественного бухгалтерского учета, чего в России не наблюдается.

Однако причина того, что первыми ввели МСФО для всех организаций в обязательном порядке страны с, по сути, импортированной экономикой, видится в другом. Описать ее можно, прибегнув к словам Дж. Сороса: «При попытке реализовать эти принципы [открытого общества] в мировом масштабе мы сталкиваемся с трудностями, которые кажутся непреодолимыми, а именно – с национальным суверенитетом. Суверенитет – исторический анахронизм. Концепция возникла по итогам Вестфальского мирного договора 1648 года. ...С тех пор продолжается противостояние национального государства и универсальных принципов свободы, равенства и братства. ...Государства могут поделиться частью суверенитета с международными организациями. Пример перед глазами – страны-члены ЕС в значительной степени отказались от суверенных прав» [2.63, с. 203].

Таким образом, страны, полностью внедрившие МСФО, ввиду целой совокупности исторических, экономических, политических факторов в меньшей мере «связаны» ограничениями национального суверенитета, поэтому внедрение чего-либо принципиально нового не становится для них очень трудоемким и болезненным. Подобно тому, как ввод прогрессивной технологии на новом предприятии не сталкивается с ограничениями со сто-

роны имеющихся технологических условий производства, как это неизбежно имело бы место в уже действующей организации. Однако вне всяких сомнений устранение каких бы то ни было ограничений, в том числе и в бухгалтерской среде, возможно. Примером могут послужить страны Европейского союза (далее – ЕС). Некоторые крупные компании в странах ЕС стали применять МСФО для составления консолидированной отчетности еще в 1990-х гг. Различные подходы продемонстрировали Франция и Германия.

Во Франции МСФО применялись довольно широко уже к середине 1990-х гг. В 1998 г. был принят закон, разрешивший использовать МСФО вместо национальных правил Франции при составлении консолидированной отчетности компаний, имеющих биржевую регистрацию. Однако этот закон до сих пор не вступил в силу. По той причине, что на конец 1990-х гг. требования МСФО выглядели более жесткими, чем национальные стандарты, лишь немногие деловые группы во Франции добровольно соглашались перейти на МСФО к 2002 г.

В Германии, начиная с 1993 г., только отдельные крупные компании, акции которых котировались на биржах, использовали МСФО для составления консолидированной отчетности. В 1998 г. был принят и вступил в силу закон, допускавший использование МСФО вместо соблюдения общепринятых немецких требований. Таким образом, к 1999 г. большинство крупнейших немецких организаций воспользовались этой возможностью.

По Постановлению Совета министров ЕС, принятому в 2002 г., для компаний стран-членов ЕС, акции которых включались в биржевые листинги, было объявлено обязательное использование при составлении финансовой отчетности принципов МСФО с 2005 г. Обязательное использование МСФО могло быть отложено до 2007 г. для тех организаций, которые не выпускали других ценных бумаг, кроме облигаций, а также для организаций, составляющих финансовую отчетность в соответствии с принципами GAAP USA.

Кроме того, данное Постановление также разрешало странам-членам ЕС допускать или требовать распространение использования МСФО на компании, не включенные в биржевой листинг и не составляющие консолидированную отчетность. При этом финансовая отчетность, подпадающая под действие Постановления, освобождается от необходимости соответствовать любым национальным финансовым стандартам. Начиная с 1 января 2008 г., все листинговые компании ЕС должны готовить консолидированную финансовую отчетность согласно МСФО, принятым в ЕС. Разнообразие подходов, применяемых при внедрении МСФО в странах Евросоюза, приведено в табл. 10.

Таблица 10

*Применение МСФО в странах-членах ЕС*

Страна	Компании	Компании, котируемые на бирже		Компании, не котируемые на бирже	
		консолидированные	юридическое лицо	консолидированные	юридическое лицо
Австрия	Все	требуется	не разрешено	разрешено	не разрешено
Бельгия	Кредитные учреждения	требуется	не разрешено	не разрешено	не разрешено
	Прочие	требуется	не разрешено	не разрешено	не разрешено
Великобритания	Все	требуется	разрешено	разрешено	разрешено
Венгрия	Все	требуется	не разрешено	разрешено	не разрешено
Германия	Все	требуется	не разрешено	разрешено	не разрешено
Греция	Все	требуется	требуется	разрешено	разрешено
Дания	Все	требуется	разрешено	разрешено	разрешено
Испания	Все	требуется	не разрешено	разрешено	не разрешено
Ирландия	Все	требуется	разрешено	разрешено	разрешено
Италия	Контролируемые финансовые компании, компании с финансовыми инструментами, размещенными среди широких слоев населения	требуется	требуется	требуется	требуется
	Страховые компании	требуется	не разрешено	требуется	не разрешено
	Прочие	требуется	требуется	разрешено	разрешено
Кипр	Все	требуется	требуется	требуется	требуется
Латвия	Банки, страховые компании и другие финансовые учреждения	требуется	требуется	требуется	требуется
	Прочие	требуется	разрешено	разрешено	не разрешено

Литва	Банковские и контролируемые финансовые учреждения	требуется	требуется	требуется	требуется
	Прочие	требуется	требуется	не разрешено	не разрешено
Люксембург	Все	требуется	разрешено	разрешено	разрешено
Мальта	Все	требуется	требуется	требуется	требуется
Нидерланды	Все	требуется	разрешено	разрешено	разрешено
Польша	Банки	требуется	не разрешено	требуется	не разрешено
	Компании, ожидающие доступа на регулируемый рынок	-	-	разрешено	разрешено
	Дочерняя компания в группе компаний с МСФО	-	-	разрешено	разрешено
	Прочие	требуется	разрешено	не разрешено	не разрешено
Португалия	Банки и финансовые учреждения	требуется	не разрешено	разрешено	не разрешено
	Дочерняя компания в группе компаний с МСФО	-	-	разрешено	разрешено
	Прочие	требуется	разрешено	разрешено	не разрешено
Словакия	Все	требуется	не разрешено	требуется	не разрешено
Словения	Банки и страховые компании	требуется	требуется	требуется	требуется
	Прочие	требуется	разрешено	разрешено	разрешено
Финляндия	Страховые компании	требуется	не разрешено	требуется	не разрешено
Франция	Все	требуется	не разрешено	разрешено	не разрешено
Чехия	Все	требуется	требуется	разрешено	не разрешено
Швеция	Все	требуется	не разрешено	разрешено	не разрешено
Эстония	Кредитные учреждения, страховые компании, финансовые и смешанные финансовые холдинговые компании и инвестиционные компании	требуется	требуется	требуется	требуется

Ввиду этого немалый интерес могут представлять первые результаты, выводы и мнения, сопровождающие процесс перехода финансовой отчетности крупнейших компаний ЕС на принципы МСФО. По итогам 2005 г. компанией PricewaterhouseCoopers был проведен опрос европейских инвесторов, а именно 187 управляющих инвестиционными фондами, показавший, что подавляющее большинство из них (79%) посчитали обязательный переход на МСФО для отдельных компаний стран-членов ЕС важным событием. Основ-

ные причины, повлекшие за собой необходимость считаться со значимостью данного процесса, были выражены в следующих мнениях [3.53]:

– «МСФО обеспечивает лучшую прозрачность при оценке инвестиций – производные финансовые инструменты, равно как и внебалансовые статьи более ясны»;

– «Основным преимуществом МСФО является то, что гудвилл компании не амортизируется, а скрытые резервы не могут наращиваться – что ближе к реальной ситуации»;

– «В настоящее время в Европе проще проводить сравнение информации, содержащейся в отчетности; она стала понятнее для всех».

Таким образом, если обобщить мнения отдельных лиц – европейских инвесторов – о положительных сторонах перехода на МСФО, то следует отметить, что в них, как правило, указывается на бóльшую прозрачность, лучшее раскрытие информации, и, наконец, простоту восприятия данных финансовой отчетности, обусловленную унификацией принципов ее составления на территории Евросоюза, а потому свидетельствующую о протекании процесса финансовой интеграции.

Здесь следует отметить, что национальные системы бухгалтерского учета отдельных стран-членов ЕС, таких как Италия, Франция, Англия, Германия, имеют гораздо более древнюю историю, нежели учетная система России. Более того, по данным отчета ВЭФ за 2002 г. по критерию «Качество аудита и национальных стандартов финансовой и бухгалтерской отчетности» Великобритании было присвоено первое (!) место, а Германии – восемнадцатое. Тем не менее, стремление наращивать конкурентоспособность позволяет этим странам ЕС отойти от ограничений национального суверенитета и пресловутых традиций, принимая как свершившийся факт необходимость перехода на принципы международной системы финансовой отчетности.

Переход российских предприятий на МСФО предоставит новые возможности повышения конкурентоспособности как самим предприятиям, так и государству в целом. Причем основные стимулы этого перехода можно

разделить на две главные группы: микроэкономические и макроэкономические (рис. 4).

Следует отметить, что в течение определенного времени ряд организаций, зарегистрированных в качестве юридических лиц Российской Федерации, уже составляют отчетность в соответствии с принципами МСФО в добровольном порядке. Кроме того, начиная с отчетности за 9 месяцев 2004 г., финансовую отчетность по МСФО обязан представлять весь банковский сектор [1.7].

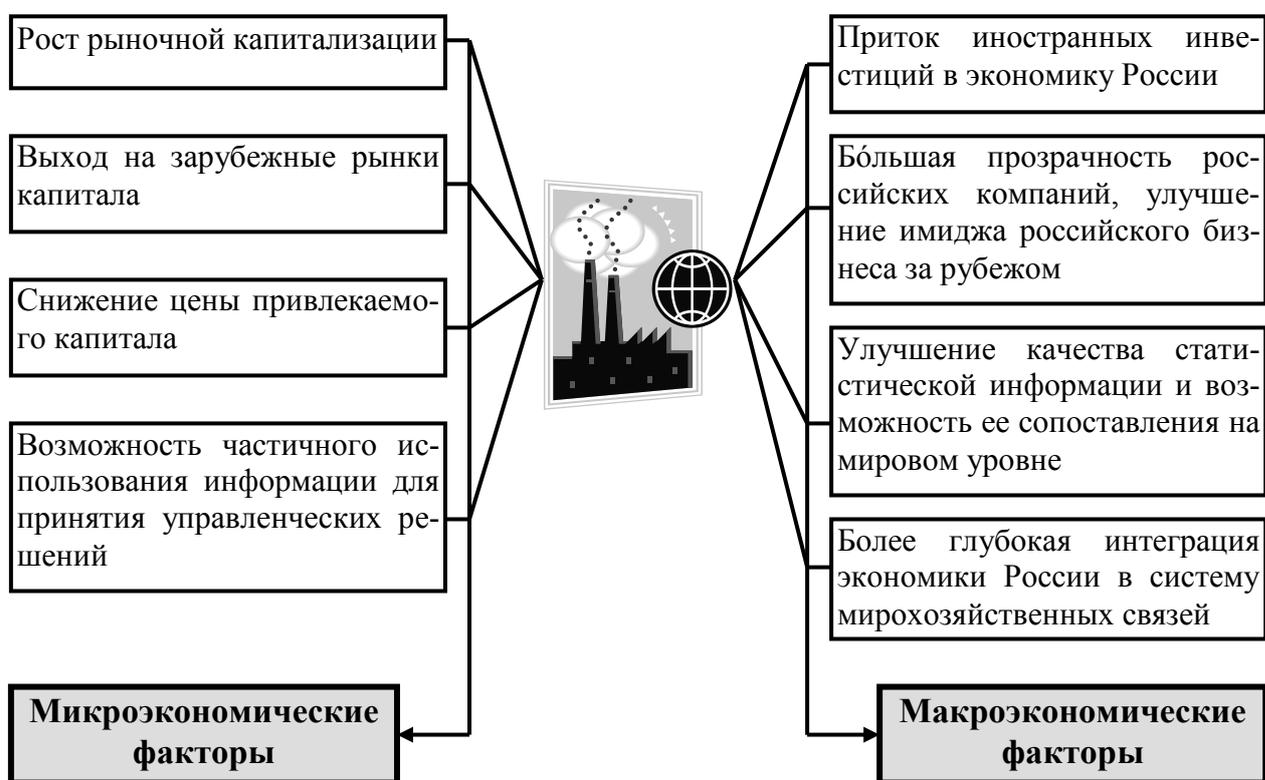


Рис. 4. Микро- и макроэкономические факторы перехода на МСФО

Однако анализ практических сторон реализации принципов МСФО в России, а также количественной и качественной структуры организаций, использующих их, весьма затруднен в связи с тем, что МСФО до сих пор не имеют статуса легитимности. Таким образом, ввиду того, что финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с принципами МСФО, не составляется в обязательном порядке, следовательно, она не представляется в органы государственной статистики, а равно и налоговой службы. Поэтому офици-

альные данные по вопросам количества организаций, применяющих МСФО, отсутствуют. Такая информация становится открытой лишь в результате проведения разного рода аналитическими агентствами собственных опросов и исследований. Однако даже подобные мониторинги осложняются закрытостью финансовой отчетности и, о чем шла речь выше, приданием ей со стороны руководства компаний статуса коммерческой тайны. Так, по состоянию на начало 2003 г. 74,3% от объема всей финансовой отчетности российских компаний, составленной по МСФО, было недоступно (для сравнения: тот же показатель в отношении отчетности, составленной в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета, составлял 42,9%) [3.64].

Принципиальным, однако, является не этот вопрос, а то, с какими проблемами сопряжено внедрение МСФО. Их можно классифицировать по следующим трем основным направлениям:

- 1) кадровая проблема;
- 2) психологические проблемы;
- 3) правовые проблемы.

Проблема с кадровым обеспечением реформы связана с тем, что специалистов, знающих МСФО, в России катастрофически не хватает, а обучение или очень дорого, или отличается поверхностностью. Так, например, на территории УрФО расположены 70 высших учебных заведений (далее – ВУЗ) и 248 средних специальных учебных заведений (далее – ССУЗ), осуществляющих подготовку специалистов, в том числе по таким специальностям, как «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» в ВУЗах и «Экономика и бухгалтерский учет» в ССУЗах. Однако в государственных образовательных стандартах по названной специальности в ВУЗах за все пять лет очного обучения предусмотрен лишь 65-часовой обзорно-ознакомительный курс «Международные стандарты учета и отчетности», не дающий в полной мере даже базовые знания по учету в системе МСФО. В ССУЗах дисциплина подобного рода отсутствует вовсе. Таким образом, отечественные образовательные учреждения не готовят специалистов по МСФО.

Помимо проблем со специалистами по МСФО встает вопрос о том, кто будет подтверждать отчетность, подготовленную в соответствии с этими стандартами. Кроме филиалов крупнейших зарубежных аудиторских организаций в России наберется всего несколько десятков аудиторских фирм, способных качественно провести аудит такой отчетности. К тому же стоимость этих услуг по международным стандартам нередко близка к цене небольшого самолета [3.30, с. 28]. Хотя тенденции роста рынка аудиторских и консультационных услуг для финансовой отчетности, подготовленной по принципам МСФО, очевидны, в УрФО к числу организаций, способных выполнить подобного рода работы относятся менее десяти (табл. 11).

Таблица 11

*Аудиторско-консалтинговые компании Урало-Западносибирского региона, имеющие опыт в предоставлении услуг в области МСФО по итогам 2006 г.*

Виды услуг	Аудиторско-консалтинговая компания	Клиенты			
		банки		предприятия промышленности и сфер народного хозяйства	
		количество	выручка, тыс. руб.	количество	выручка, тыс. руб.
Аудит	ВКР-Интерком-Аудит	3	7 376	9	17 943
	Аудит-Консалтинг Центр	-	-	1	280
	Екатеринбургский Аудит-Центр	53	12 960	2	200
	ЛИСТИК И ПАРТНЕРЫ™	25	4 043	-	-
	«Ассоциация «Налоги России»	-	-	2	829
	ОргПром-Аудит	-	-	2	174
Трансформация отчетности	ВКР-Интерком-Аудит	3	2 348	4	7 060
	ВнешЭкономАудит	-	-	1	414
	Екатеринбургский Аудит-Центр	7	2 000	2	220
	ЛИСТИК И ПАРТНЕРЫ™	-	-	2	1 200
	РАСТАМ	-	-	1	4 000
Консалтинговые услуги и обучение	ВКР-Интерком-Аудит	4	535	-	-
	Екатеринбургский Аудит-Центр	6	640	-	-
	ЛИСТИК И ПАРТНЕРЫ™	-	-	15	428
	ВнешЭкономАудит	-	-	2	99

В ходе крупнейшего комплексного исследования, проведенного аналитической компанией «Romir Monitoring» в 2004, 2006 и 2007 гг., было выявлено следующее [3.57, 3.58, 3.66]. Несмотря на то, что практически все участники опросов (практикующие бухгалтеры; преподаватели бухгалтерского учета; студенты, обучающиеся по специальности «Бухгалтерский учет») слышали о МСФО, по итогам 2006 г. более половины из бухгалтеров и финансистов коммерческих компаний (64%) отметили, что имеют минимальные знания о данных стандартах. Ситуация среди специалистов аудиторских фирм несколько лучше – треть респондентов (30%) оценивают свой уровень знаний по МСФО как средний. Таким образом, в целом уровень знаний по МСФО среди российских бухгалтеров и аудиторов можно охарактеризовать как «минимальный (базовый)».

В противоположность бухгалтерам, уровень знаний по МСФО среди преподавателей и студентов более высокий и может быть охарактеризован как «средний». При этом только 32% преподавателей экономических дисциплин указывают на возможность преподавания МСФО (уровень преподавателя).

По мнению большинства респондентов (67% по опросу 2006 г.) наиболее распространенной возможностью обучения МСФО в их городе являются высшие учебные заведения. Однако здесь разделились мнения бухгалтеров-практиков и преподавателей со студентами: если среди студентов и преподавателей чаще упоминались высшие учебные заведения, то среди бухгалтеров коммерческих организаций в качестве возможности обучения МСФО чаще упоминались коммерческие учебные центры. При этом как большинство бухгалтеров (более 62%), так и большинство преподавателей (!) (71%) оценили качество обучения МСФО в своем городе как неудовлетворительное или низкое. В УрФО этот показатель, по опросам 2004 г., составлял 75%.

Нами был проведен анкетный опрос бухгалтеров-практиков и студентов 3 – 5 курсов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». За ос-

нову при организации опроса была взята анкета, построенная по направлениям, предлагаемым в 2006 году компанией «Romir Monitoring» в ходе подобного исследования. Общее количество респондентов составило 300 человек, из них 100 – практикующие бухгалтеры, 200 – студенты. Опрос проводился на предприятиях и в высших учебных заведениях города Кургана. Результаты проведенного исследования представлены в прил. Е.

В числе основных особенностей следует отметить, что подавляющее большинство как студентов (86%), так и бухгалтеров-практиков (84%) отметили, что переход организаций на МСФО обладает несомненной пользой. К положительным сторонам данного процесса причислялись: появление у компании возможности выхода на международный уровень (38% – студенты, 41% – практикующие бухгалтеры); объективность, точность отчетности (15% – студенты, 24% – бухгалтеры); повышение качества управленческой информации (17% – студенты, 18% – бухгалтеры); увеличение количества инвесторов (19% – студенты, 9% – бухгалтеры).

Среди трудностей, вызывающих наибольшие проблемы при внедрении МСФО, были названы следующие: принципы и способ изложения МСФО не соответствуют РПБУ (51% – студенты, 69% – бухгалтеры); необязательность МСФО для применения в РФ (17% – студенты, 16% – бухгалтеры); отсутствие учебных курсов и материалов по МСФО (12% – студенты, 13% – бухгалтеры).

Половина опрошенных бухгалтеров и чуть более половины студентов (57%) считают необходимым частичный переход на МСФО, тогда как 39% и 31% соответственно ратуют за обязательность этого процесса для всех организаций РФ безотносительно к каким-либо критериям.

Наибольшие опасения, однако, вызывает тот факт, что на вопрос: «Как Вы оцениваете собственные знания по МСФО?» четверть студентов старших курсов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», ответили, что практически ничего не знают об этом. Среди бухгалтеров-практиков ответивших подобным образом нет. Частично это можно

объяснить общением с коллегами, чтением профессиональной литературы в данной области. В то же время собственный уровень знаний по МСФО как минимальный определили большая часть практикующих бухгалтеров (56%) и почти половина студентов – 46%.

Таким образом, результаты проведенного опроса еще раз подтверждают вывод сделанный в работе ранее: отечественные образовательные учреждения не готовят специалистов в сфере МСФО. В целом же ответы, полученные в ходе исследования, почти в полной мере совпадают с итоговыми данными таких же исследований, проводившихся на общероссийском уровне. Это может свидетельствовать о том, что процессы в сфере реформирования бухгалтерского учета в городе Кургане и отношение курганцев, так или иначе соприкасающихся с этими процессами, схожи с тенденцией, наличествующей в стране в целом.

В числе психологических проблем перехода на МСФО можно назвать несколько составляющих. Так, например, отличие между отчетностью, сформированной в соответствии с российскими принципами бухгалтерского учета, и отчетностью по МСФО носит скорее не количественный, а качественный характер. Российская отчетность построена на инструкциях, предполагающих жесткую регламентацию. МСФО же формулируют правила. В этом и состоит главная трудность психологического перехода, связанная с, по большей части, неразвитостью у современных бухгалтеров России концептуального мышления. Кроме этого, проблемой психологического характера можно назвать также и то, что отчетность по МСФО нацелена, прежде всего, на отражение реальной картины происходящего, а не на минимизацию налогов, к чему тяготеет российская отчетность.

И, наконец, рассматривая проблемы в правовой сфере, необходимо отметить, что еще одна сложность состоит в интерпретации и практическом освоении не вполне привычных для отечественного учета понятий. Проблемой, вызывающей у специалистов наибольшее беспокойство является применение концепции «справедливой стоимости», которая лежит в основе

МСФО. Нормальная работа в рамках концепции «справедливой стоимости» предполагает разнообразие свободных рынков товаров и услуг, а также открытость информации о совершаемых сделках. В условиях развитого рынка такие сведения можно легко почерпнуть из отраслевых каталогов, различных справочников и т.д. В России же подобные информационные ресурсы не являются, по крайней мере, пока массовым явлением. Именно в этом и состоит проблема, находящаяся на грани правового и психологического аспектов перехода на МСФО.

Кроме того, еще одной немаловажной проблемой, при этом не только для России, но и для всех стран, внедряющих принципы МСФО и рассчитывающих ключевые макроэкономические показатели по методологии СНС, является проблема соотношения показателей бухгалтерского и статистического учета. Несмотря на некую поверхностную схожесть, на проверку современный бухгалтерский и статистический учет обнаруживают множество различий: по целям, по теоретическим подходам, по применяемой методологии расчета даже в отношении, казалось бы, одних и тех же показателей.

Основная экономическая информация формируется в рамках двух крупных информационных систем – бухгалтерского и статистического учета. В условиях централизованного управления экономикой согласование этих видов учета обеспечивалось единством целей и задач управления. Официальная доктрина учетной работы в экономической области состояла в обеспечении приоритетности статистики, поскольку именно статистика была обязана обеспечивать повсеместный контроль за выполнением плановых показателей, давать исходный материал для контрольных цифр пятилетних и годовых планов и построения балансов народного хозяйства на основе схем воспроизводства общественного продукта.

С позиции такого подхода все виды учета в СССР рассматривались как единая система статистически организованного народнохозяйственного учета. Ввиду этого все формы не только статистической, но и бухгалтерской отчетности, а также техника их заполнения (инструкции по применению) в

обязательном порядке вплоть до 1991 г. утверждались не только Минфином СССР, но и ЦСУ (Центральным статистическим управлением) СССР. В промышленности, сельском хозяйстве, строительстве и других отраслях экономики отчетность была сплошной. Предприятия не могли игнорировать требования статистических органов о предоставлении отчетов, а ошибки в отчетности могли быть интерпретированы как преступление. Контрольные проверки, проводимые совместно с контролирующими партийными и правоохранительными органами, входили в повседневную практику советских статистиков. Таким образом, контрольные функции являлись специфической чертой советской статистики, отнюдь не свойственной статистическим службам других стран. Кроме того, сама статистическая информация, особенно та, что касалась отношений между людьми, средой обитания и государством, была, по сути, орудием идеологического воздействия. Достаточно сказать, что результаты переписи населения 1937 г., неудовлетворившие И.В. Сталина, были использованы для разгрома демографической статистики и уничтожения многих квалифицированных работников.

Переход к рыночной экономике с современной информационной инфраструктурой неизбежно поставил принципиальную проблему соотношения статистического и бухгалтерского учета. Вопрос о том, следует ли дальше продолжать исходить из концепции приоритетности статистики по отношению к бухгалтерскому учету, и если следует, то в каком именно аспекте, остается острым и по сей день. Это связано с тем, что переход отечественного статистического и бухгалтерского учета к международно признанным формам их организации продолжается до сих пор и его нельзя считать завершенным. Основным направлением этого перехода в сфере статистики является СНС, рекомендованных ООН.

Внешне может показаться, что проблема координации информации для пользователей, относящихся к различным иерархическим уровням экономики, должна решаться технически просто. Ведь и бухгалтерский и статистический учет основаны на стандартах, единых правилах и принципах с тем лишь отличием, что в статистике явно выражена значимость макроэкономи-

ческих показателей. Имеет место мнение, что СНС – это, своего рода, бухгалтерский учет для экономики в целом. Отсюда складывается впечатление, что сформулированная еще в советское время концепция подчиненности бухгалтерского учета статистическому остается универсальной, применимой и к новым экономическим отношениям, требуется только насытить ее новым понятийным аппаратом, новыми показателями и инструментами. Более того, в середине 90-х гг. даже считалось, что система национальных счетов может и должна основываться на плане счетов бухгалтерского учета путем простого агрегирования его учетных разделов.

В действительности же прямолинейная соподчиненность бухгалтерского учета и статистики является мнимой, так как сводимость микроэкономических показателей на макроуровне не так проста. Сводимости бухгалтерского учета и статистики не способствует даже употребление одинаковых терминов, что связано с наполнением их разным смысловым содержанием. Так, например, термин «счет» понимается в бухучете и статистике неодинаково. В бухгалтерском учете счет – это таблица (учетный регистр), служащий для отражения состояния и изменений, происходящих в структуре имущества, обязательств или капитала хозяйствующего субъекта. Так как изменения могут носить разнонаправленный характер (увеличение либо уменьшение), то в таблице предусмотрено деление на две части, в одной из которых отражается только уменьшение имущества или источников его образования, а в другой, напротив – только увеличение. Таким образом, бухгалтерские счета – это метод текущего отражения и контроля имущества, источников его образования, а также хозяйственных операций конкретного экономического субъекта на основе корреспондирующих записей.

В статистической системе национального счетоводства счет – это метод взаимоувязки или балансировки набора экономических показателей, объединяемых в систему на основе статистической модели. Записи в счетах относятся не к каждой отдельной экономической операции, а к обобщающим числовым характеристикам соответствующих групп экономических операций (потребление, накопление, экспорт и т.д.). Кроме того, отдельные записи

в счетах СНС – это аналитические обобщающие показатели различных аспектов экономического процесса. Большая часть этих показателей, например, добавленная стоимость, сбережение, первичный доход, исчисляются балансовым методом, то есть как разница между суммой записей в ресурсах и суммой записей в использовании.

Некоторые счета балансируются с помощью балансирующей статьи, то есть балансовым методом. При этом балансирующая статья становится затем исходным элементом следующего счета. Другие счета балансируются «по определению»: ни одна из статей счета не определяется балансовым методом, а балансировка достигается благодаря тому, что между записями, относящимися к ресурсам и к использованию, должно существовать равновесие для гармонизации определений этих элементов. Таким образом, очевидно, что формирование национальных счетов предполагает не суммирование, как это имеет место в случае с бухгалтерскими счетами, а экономико-статистическое исчисление автономных показателей путем их моделирования. Изложенное подтверждает, что термин «счет» в статистике трактуется совсем в ином смысле, чем в бухгалтерском учете.

Говоря о соотношении статистического и бухгалтерского учета в рамках перехода на систему национальных счетов, следует особо выделить *проблему ведения бухгалтерского учета с позиции потенциальной вариативности учетной политики хозяйствующих субъектов*. Реформирование бухгалтерского учета посредством введения новых нормативных документов на законодательном уровне позволило предприятиям отойти от действовавшей в СССР методологии: строго однозначной оценки статей баланса, запретов на образование различных оценочных резервов с целью покрытия в будущем возможных убытков и непредвиденных расходов и т.д. В настоящее время в зависимости от конкретных условий функционирования организация вправе самостоятельно выбирать один из нескольких способов оценки материально-производственных запасов (по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по способу ФИФО – первых по времени приобретения материально-производственных запасов); рассчитывать амортизацию линейным

методом, способом уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет срока полезного использования либо списания стоимости объекта пропорционально объему выпущенной продукции; формировать резервы под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам и т.д.

Такая возможность самостоятельного выбора методов ведения бухгалтерского учета в рамках, регламентированных законодательством, и практически полное упразднение в данной сфере директивных установлений – это неотъемлемая черта бухгалтерских систем развитых стран. Однако именно в этом и кроется проблема для статистического учета. Очевидно, что такого рода методологическая вариативность влияет на характер сводных статистических показателей, делая их разнородными по условиям формирования.

Означает ли это, что идея вариативности бухгалтерского учета, являющаяся, по сути, одной из первооснов международного учета ошибочна, а, с практической точки зрения, даже вредна? Следует ли вернуться к единой универсальной и жесткой методологии единообразного учета, предполагая, что в этом случае будут созданы все предпосылки механического агрегирования бухгалтерских данных «сверху вниз» для получения показателей СНС?

Ответы на поставленные вопросы даны многолетней учетной практикой развитых стран, где наличие разнообразных национальных систем бухгалтерского учета все же не обособливает их от национальных статистических счетов, сформированных по принципам СНС. Необходимо понять, что *полная интеграция бухгалтерской методологии, бухгалтерского плана счетов и системы национального счетоводства, создание своего рода информационной вертикали на основе организационно-методического объединения невозможны*. Свидетельством этому является отечественный и зарубежный опыт прошлых лет. Так, например, в начале 30-х годов XX столетия в СССР была сделана попытка административного подчинения всех видов учета в ЦУНХУ (Центральное управление народно-хозяйственного учета) СССР. Однако буквально через год бухгалтерский учет был выделен в самостоятельную систему, с возложением методологического руководства на Нар-

комфин СССР. Обернулась неудачей также попытка объединения бухгалтерского и статистического учета в один в бывшей ГДР в начале 70-х годов.

Именно ввиду невозможности и нецелесообразности формирования симбиоза бухучета и статистики в МСФО, Директивах ЕС по бухгалтерскому учету, в национальных стандартах по учету США и Англии не делается увязка бухгалтерского учета и показателей СНС. Данная невозможность и нецелесообразность обусловлены принципиальными различиями в определении показателей дохода, продукции, затрат, прибыли, активов и т.д. с точки зрения бухучета и статистики.

Так, например, в СНС основными показателями продукции являются выпуск и добавленная стоимость; различие между этими показателями основано на классификации всех товаров и услуг на конечные и промежуточные, которая не применяется в бухгалтерском учете. В СНС продукция оценивается в так называемых основных ценах, включающих субсидии на продукты, но не включающих налоги на продукты; в бухгалтерском же учете выпуск продукции и готовая продукция оцениваются по себестоимости, а выручка – в ценах фактической реализации.

В СНС проводится различие между двумя видами затрат: промежуточное потребление и первичные затраты. В бухгалтерском учете применяются классификации затрат по статьям и по элементам, которые не совпадают с группировкой, принятой в СНС. Кроме того, в бухгалтерском учете допускается использование так называемых комплексных статей, например, «общехозяйственные расходы», «общепроизводственные расходы» и др., которые для целей составления СНС должны быть разложены на промежуточное потребление и оплату труда.

В СНС оценка потребления основных фондов осуществляется по восстановительной стоимости, тогда как в бухгалтерском учете, как правило, – по первоначальной стоимости; исключение составляют годы, когда производится переоценка основных фондов. Также на предприятиях могут применяться методы ускоренной амортизации, которые совершенно неприемлемы в СНС.

Приведенные отличия не являются исчерпывающими и лишь в незначительной степени отражают то разительное отличие в расчете отдельных категорий, которое существует в рамках СНС и МСФО.

В этой связи абсолютно верным является вывод В.Д. Новодворского, А.И. Хорина и Н.Г. Калинина, сделанный ими еще в начале 1993 г.: «Задачу составляет нахождение не границ, а *механизма взаимодействия учета и статистики*, при котором каждая из параллельно существующих систем выполняет свою, специфически полезную функцию в общегосударственной системе управления» [3.55, с.12].

Примечательным в возможности построения такой системы может стать опыт Франции, где для увязки микро- и макроэкономических систем статистики разработали, параллельно с общим планом счетов бухгалтерского учета дополнительную систему, называемую промежуточной системой счетоводства предприятий. Бухгалтерии предприятий представляют обычную бухгалтерскую отчетность без исправления исходных данных, которая затем в статистических органах преобразуется по схеме, близкой к требованиям СНС. Указанная промежуточная система обеспечивает диалог между бухгалтерами хозяйствующих субъектов и статистиками. При этом значительное количество дополнительной информации, необходимой для формирования показателей СНС, берется из налоговых деклараций, то есть фактически поставщиками этой информации выступают не французские предприятия, а налоговые службы.

Таким образом, очевидным становится, что на сегодняшний день *полная увязка* между показателями бухгалтерского учета, в том числе и формируемыми по принципам МСФО, и СНС *невозможна*. Тем не менее, вопрос гармонизации экономической информации в рамках двух рассмотренных учетных систем не снимается с обсуждения. Уже сегодня имеют место предложения об обособлении так называемых ключевых счетов, разрабатываемых на основе принципа «хозяйствующий субъект – экономическая операция» и предполагающих более тесную увязку бухгалтерского учета и СНС, и всех

других счетов, где возможны условные оценки и методы и где тесная связь с бухгалтерским учетом невозможна по природе вещей.

Обобщая изложенное выше, необходимо отметить, что на сегодняшний день принятие российским бухгалтерским учетом концептуальных основ международной системы финансовой отчетности является, по сути, не вопросом выбора, а вопросом времени. Разумность данного утверждения трудно оспорить, так как ретроспективный анализ развития учетных систем показал, что наибольшего расцвета, или в современных терминах – наибольшей конкурентоспособности, достигали те страны и регионы, в которых учету отводилась первостепенная роль. Отсутствие же должного внимания к проблемам развития учетной системы способно привести, по словам выдающегося русского бухгалтера А.П. Рудановского, к «рутине, халатности, невежеству и двоедушию, упражняющихся в надувательстве либо третьих лиц, либо хозяина, особенно когда последний представлен государством» [3.73, с. 62]. Ввиду этого задачами, требующими своего безотлагательного решения, являются:

- определение этапов стратегии формирования отчетности по принципам международной системы финансовой отчетности;
- формирование комплексной системы перехода на международную систему финансовой отчетности;
- разработка механизма перехода на международную систему финансовой отчетности.

Однако решение поставленных задач невозможно без всестороннего анализа возможностей влияния процессов перехода предприятий на МСФО на конкурентоспособность региона, в котором они расположены, а также без рассмотрения применяемых в российской учетной практике вариантов составления отчетности по международным принципам. Подобного рода анализ позволит выявить стимулы для дальнейшего реформирования отечественной системы учета и отчетности, а также определит отличительные черты уже имеющейся практики в данной сфере.

## **Глава 2. Особенности перехода на международную систему финансовой отчетности в регионе**

### **2.1. Оценка применяемых в учетной практике вариантов составления отчетности по принципам международных стандартов**

В настоящее время существует несколько альтернативных вариантов составления финансовой отчетности по МСФО. При этом следует отметить, что среди теоретиков и практиков – исследователей этого вопроса – нет единого мнения не только в сфере применения единой терминологии при определении данных вариантов, но даже в том вопросе: сколько именно принципиально различных альтернатив составления отчетности по МСФО существует.

Так, например, в работах Мальковой Т.Н., Пашигоревой Г.И., Пилипенко В.И. в качестве варианта, позволяющего российской организации формировать финансовую отчетность в соответствии с МСФО рассматривается трансформация, под которой понимается перегруппировка учетной информации в иные бухгалтерские стандарты [2.28, с. 306 – 309], [2.45, с. 144 – 146]. В качестве основных форм трансформации выделяются следующие (табл. 12).

Следует отметить, что приведенная классификация не отличается системностью ввиду того, что, во-первых, трудно понять по какому принципу было выбрано основание для вычленения той или иной формы в самостоятельную (либо это применение определенного курса иностранной валюты – исторического или средневзвешенного; либо привлечение только данных отчетных форм или данных текущего учета; либо применение специализированных средств компьютерной обработки данных или ведение учета ручным способом). Во-вторых, отдельные формы трансформации, выделенные в данной классификации, частично или полностью включают в себя другие формы этой же классификации: например, упрощенная трансформация отчетности по инвалютным курсам, трансляция российского текущего учета в соответст-

вии с учетной политикой материнской компании, компьютерные программы трансформации текущего учета и отчетности в пострежиме.

Таблица 12

*Формы трансформации как варианта составления финансовой отчетности по МСФО (в трактовке Мальковой Т.Н., Пашигоревой Г.И., Пилипенко В.И.)*

Название формы	Особенности применения
Упрощенная трансляция отчетности по инвалютным курсам	Баланс пересчитывается из российской валюты в иностранную – по последнему курсу (курс на отчетную дату). Отчеты о прибылях и убытках, о движении денежных средств, об изменениях капитала пересчитываются по средневзвешенному годовому курсу иностранной валюты
Упрощенная трансформация отчетности по инвалютным курсам	Баланс пересчитывается по статьям: денежные статьи (денежные средства, расчеты) по последнему курсу, неденежные статьи (основные средства, запасы, капитал, резервы) – по историческим курсам или средневзвешенному курсу, инвалютные счета и расчеты в иностранной валюте не пересчитываются. Другие отчеты пересчитываются по средневзвешенному годовому курсу
Компьютерные программы трансформации текущего учета и отчетности в пострежиме	Используются среднеотраслевые коэффициенты пересчета, в основу которых закладываются факторы (срок деятельности компании, изменения курсов иностранных валют, производственные и географические особенности компании и др.), отобранные по инициативе разработчиков-программ
Трансляция российского текущего учета в соответствии с учетной политикой материнской компании	Пересчет производится по историческим курсам иностранных валют с периодической переоценкой денежных статей по последнему инвалютному курсу на счетах
Частичная трансформация без пересчета валюты	Этот подход, как правило, используется с целью представления финансовой отчетности через Интернет. Валютный пересчет в этом случае возлагается на пользователя
Корректировка отчетных статей с привлечением данных текущего учета, пересчетом на инфляцию и трансляцией в инвалюту	Пересчет по курсам иностранных валют осуществляется или по каждой операции или по отчетам в целом. Все трансформационные разницы, включая инвалютные, списываются на счет резерва трансформационных разниц

Кроме того, простой пересчет статей или даже их частичная переклассификация вовсе не есть «перегруппировка учетной информации в иные бухгалтерские стандарты», как это заявлено в приведенном выше определении трансформации. Таким образом, такую форму как частичная трансформация без пересчета валюты вообще сложно назвать трансформацией в полном

смысле этого слова даже с учетом того значения, которое вкладывают в этот термин авторы данного подхода.

Иного рода взгляд на проблему предложен аналитиками ЗАО «Прайс-вотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» при осуществлении проекта «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II» [3.80]. В рамках данного проекта трансформация финансовой отчетности рассматривается с двух точек зрения: во-первых, как метод корректировки предшествующих периодов, а, во-вторых, как метод ведения параллельного учета. При этом в каждом из названных направлений выделяют свои составляющие (табл. 13).

Таблица 13

*Формы трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО  
(в трактовке ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и  
ООО «Росэкспертиза»)*

Название формы	Особенности применения
<b>Трансформация как метод корректировки предшествующих периодов</b>	
Базовая трансформация	Перевод имеющейся, предусмотренной законодательством информации, в формат МСФО
Полная трансформация	Осуществляются корректировки определенных позиций отчетности, используя первичную информацию
Полная трансформация в иностранной валюте	Финансовая информация конвертируется в иностранную валюту, чтобы иметь возможность консолидации с иностранной материнской компанией
<b>Трансформация как метод ведения параллельного учета</b>	
Параллельное ведение учета в отдельных учетных областях (основные средства, инвестиции, учет затрат и т.д.)	Отражение каждой операции на момент ее совершения таким образом, чтобы учетная система могла представлять финансовую информацию как в формате, предусмотренном российским законодательством, так и в формате МСФО только по отдельным областям учета
Параллельное ведение учета в полном объеме с использованием программного обеспечения	Отражение каждой операции на момент ее совершения таким образом, чтобы учетная система могла представлять финансовую отчетность как в формате, предусмотренном российским законодательством, так и в формате МСФО. Достигается посредством использования специализированных программных средств автоматизации ведения учета и составления отчетности

Большой полнотой и системностью отличаются варианты составления отчетности по МСФО, обозначенные в «Модели трансформации финансовой отчетности с РПБУ на МСБУ» (далее – Модель трансформации) – методике, подготовленной компанией Carana Corporation при финансовой поддержке

Агентства по Международному Развитию США, в целях реализации проекта «Реформа бухгалтерского учета в России» [3.68].

В Модели трансформации выделяют два основных метода составления отчетности в соответствии с МСФО: трансформация и конверсия.

Процесс трансформации (метод корректировки предшествующих отчетных периодов) понимается как периодический подход, при котором информацию, сформированную по российской системе бухгалтерского учета, анализируют и вносят изменения для приведения в соответствии с МСФО.

Компания отражает информацию в соответствии с требованиями российских стандартов бухгалтерского учета, и только, по мере необходимости, вносятся различные корректировки финансовой отчетности таким образом, чтобы трансформированные данные соответствовали стандартам МСФО. Возможные формы трансформации представлены в табл. 14.

Таблица 14

*Формы трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО  
(по Модели трансформации Carana Corporation)*

Название формы	Особенности применения
Полная трансформация	При этом методе, по мере необходимости, вносятся различные корректировочные проводки, которые позволяют устранить выявленные различия между МСФО и действующей системой бухгалтерского учета в России. Для корректировки определенных счетов используется информация из первичных документов. Представляется информация в соответствии с МСФО без корректировок финансовой отчетности в условиях гиперинфляции. Финансовая информация представлена в местной валюте
Полная трансформация с учетом гиперинфляции	Этот метод предусматривает все изменения, осуществляемые при полной трансформации, и предоставляет финансовые отчеты в соответствии с МСФО в местной валюте с необходимыми корректировками, которые отражают изменение покупательной способности денег
Полная трансформация с учетом требований по пересчету показателей в иностранную валюту	В этом случае финансовые отчеты, предоставленные с учетом гиперинфляции в соответствии с МСФО, в местной валюте пересчитываются в стабильную иностранную для того, чтобы иметь возможность сопоставить их с аналогичными иностранными компаниями или для консолидации с иностранной материнской компанией

Процесс конверсии (метод параллельного или двойного ведения учета), как он охарактеризован в Модели трансформации Carana Corporation,

подразумевает либо формирование бухгалтерских данных в двух системах финансовой отчетности, либо конфигурацию программного обеспечения с тем, чтобы оно выдавало два типа отчетности в формате МСФО и в формате, предусмотренным российской системой бухгалтерского учета. Возможные формы ведения параллельного учета представлены в табл. 15.

Таблица 15

*Формы конверсии финансовой отчетности в соответствии с МСФО (по Модели трансформации Carana Corporation)*

Название формы	Особенности применения
Полная конверсия	Этот метод параллельного ведения учета подходит для компаний, работающих с использованием бухгалтерского программного обеспечения для учета всех финансово-хозяйственных операций. При этом компании будут иметь возможность предоставлять полный пакет финансовой отчетности, предусмотренный как российскими ПБУ, так и МСФО
Поэтапная конверсия	Этот метод подходит для компаний, ведущих учет вручную, и предлагает вариант для перехода к предоставлению информации по МСФО поэтапно и, одновременно, внедрение компьютерной системы бухгалтерского учета. Процесс компьютеризации будет внедрен постепенно в каждой из учетных областей (например, основные средства, товарно-материальные ценности, дебиторская задолженность). Новые зоны учета добавляются только после того, как текущие зоны введены и начали функционировать должным образом. Для предоставления всей необходимой информации по МСФО учетные зоны, неохваченные методом двойного учета, необходимо будет корректировать с учетом требований МСФО

Последний из приведенных вариантов классификации (Модель трансформации Carana Corporation), по мнению авторов, более выверен с понятийной и классификационной точек зрения, так как если обратиться к значениям слов трансформация и конверсия, то становится очевидным, что это несколько различные понятия.

Конверсия в общем понимании (как и постановка параллельного учета в плане перехода на составление финансовой отчетности по МСФО) подразумевает более кардинальное преобразование, связанное с существенным изменением условий и объектов, которые подвержены преобразованию [4.8, с. 157], тогда как трансформация – это процесс отчасти поверхностных, не столь глубинных изменений [4.12, Т. 4, с. 775]. Ввиду этого рассматривать

процесс конверсии (ведения параллельного учета) как составной элемент трансформации финансовой отчетности, как это приведено в рамках подхода ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» не совсем правильно<sup>3</sup>.

Однако в Модели трансформации Carana Corporation при выделении форм конверсии финансовой отчетности именно таким образом не учитывается тот факт, что применение специализированной бухгалтерской компьютерной программы, позволяющей формировать финансовую отчетность одновременно в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета и МСФО, само по себе является спецификой. При этом указанная специфика может быть столь велика, что о «полной конверсии» в абсолютном понимании слова «полная» идти не может и речи. Это может быть связано со следующими причинами [2.1, с. 22]:

- далеко не все хозяйственные операции отражаются одинаково в российском и западном учете, что приводит к необходимости вводить одни и те же операции в программу дважды и по-разному;
- одному счету плана счетов, применяемого в РФ, может соответствовать несколько иностранных счетов, и наоборот;
- в российском плане счетов могут отсутствовать счета, которые должны быть в плане счетов, ориентированном на подготовку отчетности в соответствии с МСФО;
- в большинстве компьютерных программ, формирующих финансовую отчетность как в соответствии с российскими правилами учета, так и МСФО, не решена проблема исторического курса иностранной валюты. Ввиду этого производится пересчет сумм хозяйственных операций на дату совершения проводки, а не по историческому курсу, что ведет к искажению отчетности (например, организация закупила сырье на 1000 руб. при курсе 10

---

<sup>3</sup> Конверсия отчетности – один из способов приведения отчетности в соответствие с требованиями МСФО. Заключается в выполнении всех бухгалтерских записей в соответствии с требованиями МСФО [4.5, с. 229].

Трансформация отчетности – один из способов приведения отчетности в соответствие с требованиями МСФО или ГААР. Заключается во внесении изменений в готовую отчетность [4.5, с. 435]

руб./долл. США, а списала их в производство при курсе 20 руб./долл. США. В большинстве бухгалтерских программ списание материалов будет произведено по курсу 20 руб./долл. США (на дату совершения проводки), а не по курсу 10 руб./долл. США (исторический курс на дату приобретения материалов). Таким образом, искажение только от одной этой условной операции составит 50 долл. США);

– в российском учете может не быть некоторых операций, которые должны быть отражены в отчетности, сформированной в соответствии с принципами МСФО.

*Все эти причины дают основание выделить применение специализированного компьютерного обеспечения для составления финансовой отчетности по МСФО на основании данных, вводимых в том числе и для составления отчетности по российским нормам, в самостоятельный альтернативный вариант, который разумно называть трансляцией, понимая под этим один из способов приведения отчетности в соответствие с требованиями иной системы финансовой отчетности, заключающийся в переводе бухгалтерских записей, первоначально выполненных в одной учетной системе в другую, посредством автоматического подбора счетов. Ввиду этого под конверсией следует понимать только формирование бухгалтерских данных в двух независимых друг от друга системах финансовой отчетности (возможно с использованием специализированных программных продуктов).*

Сравнение названных альтернативных вариантов перехода на МСФО – их преимущества и недостатки – представлены в табл. 16.

*Проведенный обзор применяемых в российской учетной практике вариантов составления финансовой отчетности по принципам МСФО показал, что в отличие от расхожего мнения, на сегодняшний день допустимо говорить о наличии не двух, а трех альтернатив в этой сфере:*

Таблица 16

## Сравнительная характеристика альтернативных вариантов перехода на МСФО

Критерий сравнения	Альтернативные варианты		
	Трансформация (метод корректировки предшествующих периодов)	Конверсия (метод параллельного независимого ведения учета)	Трансляция с использованием программного обеспечения (метод перевода бухгалтерских записей)
Необходимость привлечения дополнительных специалистов и изменений в структуре организации	Осуществляется независимыми внешними специалистами с участием персонала компании и не требует изменений в организационной структуре компании	Осуществляется только сотрудниками компании с привлечением внешних специалистов, требует реорганизации многих подразделений в компании	Осуществляется, как правило, только сотрудниками компании с привлечением внешних специалистов, не требует изменений в организационной структуре
Стоимостная оценка	Стоимость может быть заранее определена и внедрение может быть выполнено быстро	Более дорогостоящий и обременительный для бюджета компании способ, внедрение может потребовать много времени	Стоимость может быть заранее определена, однако внедрение и адаптация компьютерной системы могут потребовать определенный временной ресурс компании
Периодичность получения текущей информации	Представляет финансовые отчеты, составленные в соответствии с МСФО, на определенную дату, когда существует четкая потребность в ее составлении	Представляет текущую финансовую информацию в соответствии с МСФО на постоянной основе	Представляет текущую финансовую информацию в соответствии с МСФО на постоянной основе
Периодичность получения отчетной информации	Финансовую отчетность в соответствии с МСФО можно представить только после отчетности, составленной в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета	Финансовую отчетность в соответствии с МСФО можно представить в то же время, что и финансовую отчетность, составленную по национальным стандартам бухгалтерского учета без затрат времени на корректировку финансовой отчетности	Финансовую отчетность в соответствии с МСФО можно представить в то же время, что и финансовую отчетность, составленную по национальным стандартам бухгалтерского учета, однако только в том случае, если осуществлены процедуры дополнительной настройки и отладки программного обеспечения (например, реализовано отражение только на счетах «международного» учета операций, которые не должны отражаться в российском учете, например, начисление обесценения активов по МСФО 36 «Обесценение активов», проведена взаимосвязка (мэппинг) двух планов счетов, когда одному российскому счету соответствовать несколько «международных» или наоборот)

<p>Степень точности формируемой учетной информации</p>	<p>Точность формируемой финансовой информации в соответствии с МСФО, как правило, самая наименьшая</p>	<p>Точность формируемой финансовой информации в соответствии с МСФО, максимальная, близка к абсолютной. Это достигается за счет того, что в учетную базу включается вся информация, в том числе и та, которая по тем или иным причинам не была отражена в российской отчетности (например, операции, не подтвержденные первичными документами). Кроме того, если в качестве валюты отчетности по МСФО выбрана валюта, отличная от российского рубля, то в учете будет отсутствовать необходимость в формировании таких статей как «Общая курсовая разница» и «Трансляционная поправка», которые являются достаточно существенными (до 25%-30% от валюты баланса) и которые, по сути дела, являются погрешностью подготовки отчетности при ее трансформации</p>	<p>Точность формируемой финансовой информации в соответствии с МСФО, велика, однако только в том случае, если осуществлены процедуры дополнительной настройки и отладки программного обеспечения (см. выше) и решена проблема исторического курса валюты. Кроме того, в большинстве программ реализована возможность формировать финансовую отчетность по МСФО не только на русском, но и на иностранном языке (например, на английском)</p>
--	--	--	--

1) трансформации – как метода корректировки предшествующих периодов;

2) конверсии – как метода ведения независимого параллельного учета;

3) трансляции с использованием программного обеспечения – как метода перевода бухгалтерских записей, выполненных в одной учетной системе в другую, позволяющего в условиях функционирования одного программного продукта формировать отчетность как по российским правилам, так и по международным стандартам..

Следует отметить, что последний из приведенных способов находится на стыке двух первых: трансформации и конверсии. Однако по причине имеющегося разительного отличия, по мнению авторов, его все же нельзя отождествлять ни с одним из них.

Однако при практической реализации любого из названных выше трех вариантов следует учитывать, что суть различий между системой бухгалтерского учета, сложившейся в России, регулирующей ее нормативной базой и международной системой финансовой отчетности в виде МСФО может быть сведена к следующим составляющим:

- различия в организации системы учета и отчетности;
- различия в принципах учета и отчетности;
- различия в методологии учета;
- различия в методике составления и представления финансовой отчетности;
- различия в принципах построения и содержании счетов бухгалтерского учета.

На данный момент, пожалуй, нет недостатка в информации касательно всех перечисленных сфер несоответствия. Следует, однако, отметить, что вся она (информация) носит либо слишком опосредованный характер в виде общих замечаний с приведением нескольких примеров расхождений, либо слишком разрозненна, так что у теоретиков и практиков, занятых в этой сфе-

ре исследований, системное представление о глубине и обширности различий складывается с трудом. Ввиду того, что, по мнению авторов, именно уяснение сути расхождений должно стать отправной точкой в проведении второго этапа по переходу на международную систему финансовой отчетности, имеет смысл произвести компиляцию данных об имеющихся расхождениях, подвергнув их критическому анализу и осмыслению. Необходимо отметить, что приводимые в настоящей работе расхождения или часть из них могут иметь проходящую со временем актуальность, что связано с процессом продолжающегося реформирования бухгалтерского учета в России, а также с постоянным обновлением МСФО.

Различия в организации российской системы учета и отчетности и той, что основана на принципах МСФО, связанные, прежде всего, с тем, что российский учет тяготеет к континентальной модели учета, тогда как финансовой отчетности по МСФО больше соответствует англо-американский вариант, представлены в прил. Ж, табл. Ж.1 [3.68; 3.81].

Различия в принципах учета и отчетности могут быть сведены к представленным в прил. Ж, табл. Ж.2. [2.12; 2.20; 3.80].

Перечень различий в методологии ведения учета, оказывающих влияние на итоговые показатели финансовой отчетности и поименованных в прил. Ж, табл. Ж.3, носит максимально полный характер. Однако очевидно, что абсолютной полнотой данный перечень отличаться все же не может. Главной причиной этого является то, что основная задача приведения расхождений в сфере учетной методологии – обзор несоответствий, носящих принципиальный, существенный характер [2.12; 2.20; 2.36; 3.6; 3.61; 3.68; 3.79; 3.80].

Исходной точкой различий в методике составления и представления финансовой отчетности по РПБУ и МСФО, по мнению авторов, является то, что по некоторым обязательным элементам финансовой отчетности в российской практике отсутствуют нормативно зафиксированные дефиниции. Так, например, за исключением понятий «доходы» и «расходы», определен-

ных в ПБУ 9/99 и 10/99 соответственно, ни в одном документе, имеющем статус законодательного регламента на территории РФ, не закреплены определения «активов», «обязательств» и «капитала». Исключение составляет лишь Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом ИПБ России, а потому носящая лишь рекомендательный характер и «не заменяющая никакие нормативные акты по бухгалтерскому учету» (п. 2.3 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике) [1.4].

В то же время в Концепции (или) принципах подготовки и составления финансовой отчетности по международным стандартам (п. 49) – документе, который разработан Советом по международным стандартам финансовой отчетности и, в сущности, имеет также только декларативный характер – указано, что эти термины должны быть определены следующим образом [2.33]:

- активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем;

- обязательства – это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, погашение которой приведет к оттоку из компании ресурсов, приносящих экономическую выгоду;

- капитал – это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

Кроме названных различий к расхождениям в методике составления и представления финансовой отчетности по РПБУ и МСФО можно отнести, представленные в прил. Ж, табл. Ж.4 [2.11; 2.12; 2.20; 2.44; 3.50 – 3.52].

Если говорить о различии между РПБУ и МСФО с точки зрения принципов построения и содержания счетов бухгалтерского учета, то необходимо отметить, что ни в одном из стандартов МСФО или их интерпретаций нет даже общих рекомендаций по формированию плана счетов. Основ-

ными причинами этого являются исторический аспект (в англосаксонской традиции учета, к которой относятся GAAP USA и МСФО, нет утвержденного плана счетов – каждая компания разрабатывает его самостоятельно), а также тот факт, что МСФО нацелены, прежде всего, на составление финансовой отчетности, а не на разработку и унификацию методологии ведения бухгалтерского учета – цель, с которой разрабатывается план счетов учета фактов хозяйственной жизни предприятия. Тем не менее, структура и содержание счетов бухгалтерского учета для целей применения МСФО (разработка такого набора счетов хозяйствующим субъектом самостоятельно либо посредством привлечения консультантов и аналитиков особенно необходима при постановке параллельного учета в организации) в любом случае исходит непосредственно из принципов и методологии, заложенных в международные стандарты.

Принципы же и методология, заложенные в международные стандарты, базируются, прежде всего, на достоверном представлении данных в финансовой отчетности. Ввиду этого модель плана счетов, как правило, повторяет структуру двух основных документов – бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, так как основана на принципе кругооборота объектов финансовой отчетности, выражаемом уравнением: Активы = Обязательства + Капитал + (Доходы – Расходы) (рис. 5) [2.1, с. 38].

В соответствии с данной схемой в хозяйственной жизни предприятия происходят следующие процессы:

- собственный капитал, вносимый акционерами, и заемный капитал, который получает сама компания от третьих лиц, являются источниками формирования активов;

- активы предприятия, приобретенные за счет капитала и обязательств, становятся расходами (себестоимостью произведенной продукции);

- расходы компании необходимы для генерации ее доходов (например, в виде выручки от продажи готовой продукции);

– полученные доходы способствуют увеличению собственного капитала, и далее процесс повторяется.

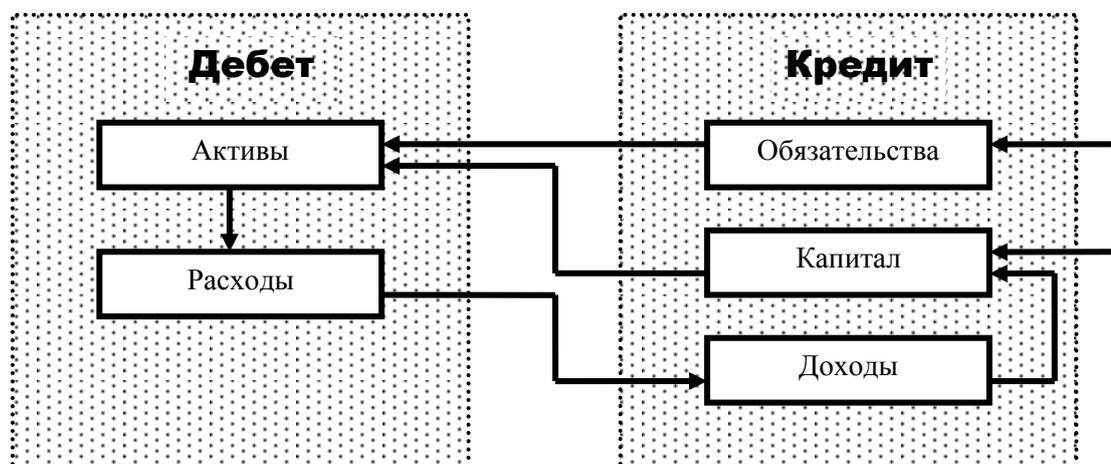


Рис. 5. Схема кругооборота объектов финансовой отчетности в англосаксонской модели

Таким образом, план счетов, сформированный в соответствии с данной моделью, состоит из двух разделов: балансовых счетов активов, обязательств и капитала (постоянные счета, сальдо которых не обнуляется в конце отчетного периода); счетов прибылей и убытков – доходов и расходов (временные счета, которые имеют нулевое сальдо на начало каждого финансового года и закрываются в конце). Это позволяет видеть основные финансовые показатели баланса и отчета о прибылях и убытках уже в оборотно-сальдовой ведомости без проведения дополнительных процедур по реформации баланса.

Российский план счетов основан на принципиально иной модели – кругооборота средств предприятия (рис. 6) [2.1, с. 40], следовательно, он в большей мере ориентирован на управление имуществом хозяйствующего субъекта, а не на анализ его финансовой отчетности.

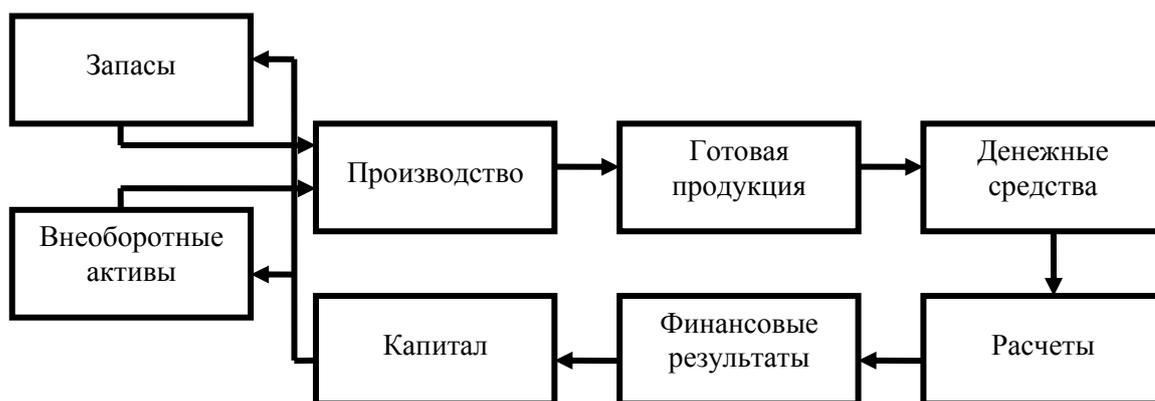


Рис. 6. Схема кругооборота средств предприятия, на которой базируется российский план счетов

Очевидно, что ввиду отсутствия жесткой регламентации и нормативного регулирования плана счетов бухгалтерского учета в среде МСФО каждая организация, осуществляющая процесс перехода на международную систему финансовой отчетности, вправе сама разработать схему счетов. В данной же работе преследуется цель провести сравнительный анализ на основе уже разработанной схемы счетов «международного» учета и планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Министерства финансов РФ [1.8] для выявления неких концептуальных различий, которые в итоге должны будут учитываться при внедрении любого из перечисленных выше альтернативных вариантов перехода на МСФО. В качестве такой разработанной схемы счетов «международного» учета рассматривается та, что предложена в «Руководстве по трансформации на международные стандарты финансовой отчетности» уже упоминавшейся ранее фирмой Carana Corporation [3.68].

Система счетов, разработанная фирмой Carana Corporation, имеет ряд отличительных особенностей от плана счетов по РПБУ, которые заключаются в следующем:

- различия в структуре: план счетов по РПБУ имеет блочную нумерацию (01 по 08 – внеоборотные активы, 20 по 39 – затраты на производство и т.д.); план счетов, разработанный для составления отчетности по принци-

пам МСФО (далее – план счетов МСФО), начинается со счетов бухгалтерского баланса, (в порядке убывания ликвидности), затем – счета прибылей и убытков;

– различия в аналитике: в плане счетов МСФО отсутствуют понятия синтетических и аналитических счетов, для учета каждого вида активов, обязательств или капитала открываются отдельные счета;

– различия по связи с балансом: в плане счетов МСФО отсутствуют активно-пассивные счета (расчеты с различными дебиторами и кредиторами учитываются на отдельных для каждого вида дебиторской и кредиторской задолженности активных или пассивных счетах);

– различия в экономическом содержании: одному счету из плана счетов по РПБУ может соответствовать несколько счетов МСФО, и наоборот (табл. 17).

Таблица 17

*Система счетов в соответствии с РПБУ и МСФО*

Элементы финансовой отчетности	Система счетов РПБУ	Система счетов МСФО
Активы	Внеоборотные активы (01-08) Производственные запасы (10-19) Затраты на производство (20-39) Готовая продукция и товары (40-46) Денежные средства (50-59)	Текущие активы (1xxx) Долгосрочные активы (2xxx)
Обязательства	Расчеты (60-79)	Текущие обязательства (3xxx) Долгосрочные обязательства (4xxx)
Капитал	Капитал (80-89)	Собственный капитал (5xxx)
Доходы	Финансовые результаты (90-99)	Доходы от основной деятельности (6xxx) Доходы от неосновной деятельности (9xxx)
Расходы		Расходы по основной деятельности (7xxx) Расходы по реализации и административно-управленческие расходы (8xxx) Расходы от неосновной деятельности (9xxx)

Таким образом, проведенный обзор различий по пяти направлениям между системой бухгалтерского учета, регламентированной российскими правилами, и стандартами МСФО показал их значительность. Терминологическая неясность, неприменение основополагающих принципов на практике, понятийное несоответствие некоторых экономических категорий и т.д. – это те барьеры, на преодоление которых и направлено формирование и реализация стратегии перехода на международную систему финансовой отчетности.

В то же время следует помнить, что основная цель функционирования любой коммерческой организации – получение и наращивание прибыли – подразумевает отсутствие либо избавление в случае наличия от так называемых непроизводительных, неэффективных расходов. По этой причине логично задаваться вопросом, насколько целесообразно конкретному предприятию осуществлять вложения ресурсов для постановки одного из вариантов формирования отчетности по МСФО. Подобные затраты могут быть оправданы только в случае их будущей окупаемости, инициирования за их счет у организации еще одного конкурентного преимущества. Рассмотрению возможности причислить переход на МСФО к факторам влияния на конкурентоспособность объекта, в том числе на региональном уровне, посвящен следующий параграф.

## **2.2 Переход на МСФО как фактор влияния на конкурентоспособность региона**

Под конкурентоспособностью, как правило, понимают свойство товара, услуги, субъекта рыночных отношений выступать на рынке наравне с присутствующими там аналогичными товарами, услугами, конкурирующими субъектами рыночных отношений. [4.7, с. 548]. Субъектами рыночных отношений могут являться отдельные предприятия, целые регионы и даже стра-

ны. Ввиду этого различают конкурентоспособность предприятия, региона и страны.

Конкурентоспособность предприятия – это способность производителей и продавцов товаров конкурировать со своими соперниками, поставляющими на те же рынки аналогичные товары или стремящимися проникнуть на рынки [4.8, с. 163].

Конкурентоспособность региона – это его способность создавать требуемые политические, экономические, экологические, социальные, инновационные и другие условия для выполнения государственными органами управления своих функций по обеспечению эффективной и качественной работы государственных, коммерческих и других структур, по гармоничному развитию личности и повышению качества жизни населения [2.75, с. 412].

Конкурентоспособность страны можно трактовать двояко: в узком и широком смысле. В первом случае под ней подразумевается способность экономики страны, государства участвовать в международной торговле, удерживать и расширять определенные сегменты на мировых рынках, производить продукцию, соответствующую мировым образцам [4.8, с. 165]. В более широком понимании – это способность государства обеспечивать эффективную интеграцию в мировое хозяйство, эффективное и качественное функционирование всех государственных, коммерческих и других структур по обеспечению комплексной безопасности и высокого качества жизни населения [4.4, с. 352].

*У всех приведенных определений есть нечто общее, что можно обозначить, как отличительную способность не быть хуже или быть в числе лидеров среди сравниваемых однотипных объектов. Пути достижения такой способности разнятся и зависят от того, преимущества какого именно объекта подвергаются анализу: товара или услуги, предприятия, региона или страны. Очевидно, что чем сложнее предмет исследования, тем шире*

*круг факторов, способных оказать позитивное или негативное влияние на его конкурентоспособность. Тем не менее, несмотря на наличие комплексного влияния факторов, а также усиление этого влияния при переходе от микро- к макроуровню, как правило, существует очень тесная взаимосвязь такого рода: высокая конкурентоспособность продукции (работ, услуг) влечет за собой высокую конкурентоспособность предприятия, которая, в свою очередь, повышает конкурентоспособность региона-местонахождения данного хозяйствующего субъекта, а рост конкурентоспособности регионов можно расценивать как залог повышения конкурентоспособности страны.*

*Учитывая такую взаимообусловленность процессов и состояний, в контексте данного исследования, говоря о повышении конкурентоспособности региона при переходе на международную систему финансовой отчетности, считаем необходимым помнить, что этот переход может быть произведен только на уровне отдельного предприятия, следовательно, будет влиять, в первую очередь, на его конкурентные преимущества. Однако в целом этот процесс напрямую затронет конкурентоспособность как региона, где данное предприятие находится, так и страны, включающей в себя данный регион.*

По причине отсутствия однозначной трактовки категории «регион» в современной литературе имеет смысл определить, что именно будет пониматься под названным термином в данном исследовании. В настоящее время в географических, экономических и юридических источниках можно выделить следующие четыре подхода к обоснованию сущности этой категории [3.3, с. 10 – 12]:

1) административно-хозяйственный, в соответствии с которым любая административная территория (область, край, республика) рассматривается как регион;

2) экономико-географический, в соответствии с которым под регио-

ном понимается крупная территория страны с более или менее однородными природными условиями и характерной направленностью развития производительных сил;

3) воспроизводственный подход, который рассматривает регион как первичное звено территориальной формы общественного производства, в границах которого происходит согласование территориальных и отраслевых форм хозяйственной деятельности, сохраняется целостность воспроизводственного процесса;

4) территориальный, пространственный подход рассматривает регион как обозримую территорию с какими-то признаками, возникающими, прежде всего, на основе территориальной общности.

Применительно к настоящему исследованию термин «регион» будет использоваться в рамках первого подхода, то есть с позиции административно-территориального деления РФ на субъекты. При такой трактовке укрупненными группами факторов, влияющих на конкурентоспособность региона, можно считать [2.75, с. 218]:

- ключевые экономические, природно-климатические, географические, экологические, социальные параметры региона;
- предпринимательская и инновационная активность в регионе;
- уровень соответствия (отставания или опережения) параметров инфраструктуры региона международным и федеральным нормативам;
- уровень международной интеграции и кооперирования региона.

В рамках названных групп могут быть определены отдельные показатели, процессы, явления, обуславливающие существование у региона конкурентных преимуществ. Некоторые из таких показателей, могущих служить своеобразными частными индикаторами какой-либо региональной характеристики либо использоваться при расчете интегрального показателя, представлены в табл. 18 [2.22, с. 204 – 231; 2.85, с. 441 – 444].

Таблица 18

## Отдельные показатели системной диагностики экономики региона для целей определения его конкурентоспособности

Показатели	Источники данных	Интерпретация показателей для разных групп потребителей			
		федеральные власти	региональные власти	научное сообщество	бизнес
<b>Блок «Ключевые экономические, природно-климатические, географические, экологические, социальные параметры региона»</b>					
Индекс валового регионального продукта (далее – ВРП)	Национальные счета России (раздел 3) или Регионы России. Социально-экономические показатели (раздел 10)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• спад без позитивных структурных изменений – регион проблемный и требуется поиск решений по оздоровлению его экономики;</li> <li>• восстановительный рост – необходимо оценить перспективы региональной экономики после достижения докризисного уровня;</li> <li>• динамичный рост без структурных изменений – оценка опасности узкой отраслевой зависимости;</li> <li>• рост с позитивными отраслевыми сдвигами – изучение опыта</li> </ul>			характер динамики (темпы, устойчивость) определяет перспективы рынков сбыта, изменения предпринимательского климата
ВРП на душу населения	Национальные счета России (раздел 3) или Регионы России. Социально-экономические показатели (раздел 10)	один из базовых показателей для проведения более глубокой оценки на основе денежно-имущественных доходов населения достигнутого уровня экономического развития с целью:			
		определения объектов федеральной региональной политики и конкретных методов в отношении данного региона	разработки стратегии социально-экономического развития региона	проведения межрегиональных сопоставлений как основы для дальнейшего изучения достигнутого уровня и перспектив развития экономики разных регионов	выявления перспектив фирм, удовлетворяющих потребительский спрос в разных ценовых сегментах; оценки заинтересованности властей с обеспечением бизнесом высокой динамики при экологических и т.п. издержках
Индекс развития человеческого потенциала (далее – ИРЧП)	Доклады о развитии человека, подготавливаемые специалистами Программы развития ООН	лучший обобщающий показатель уровня жизни населения, отражающий наиболее важные аспекты уровня жизни: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ожидаемую продолжительность жизни при рождении;</li> <li>• достигнутый уровень образования;</li> <li>• реальный объем ВВП в расчете на душу населения (в долларах США на основе паритета покупательной способности)</li> </ul>			

<b>Блок «Предпринимательская и инновационная активность в регионе»</b>				
Доля расходов на научные исследования в ВРП	Регионы России. Социально-экономические показатели (разделы 10 и 20)	научеомкость экономики, в частности, косвенно показывающая возможности осуществления технологического прорыва, повышения конкурентоспособности производства, что важно для:		
		определения возможностей создания наукоградов, ставки на инновационное развитие	оценки собственной среды существования	развития передовых производств
Инвестиции в основной капитал	Регионы России. Социально-экономические показатели (раздел 22)	лучший базовый показатель для оценки инвестиционных процессов в регионе и (с учетом производных индикаторов и дополнительных характеристик) анализа инвестиционного климата		
Доля занятых на малых предприятиях в общей численности занятых	Регионы России. Социально-экономические показатели (раздел 12)	показатель бюджетной обеспеченности в регионе, отражающий создание благоприятных условий для деятельности субъектов малого предпринимательства		
<b>Блок «Уровень соответствия (отставания или опережения) параметров инфраструктуры региона международным и федеральным нормативам»</b>				
Ввод в действие жилых домов	Регионы России. Социально-экономические показатели (раздел 15)	масштабы жилищного строительства показывают потенциал для развития смежных отраслей, причем не только производителей строительных материалов, но и мебели, электробытовых товаров и другой потребительской продукции		
Число действующих кредитных организаций	Регионы России. Социально-экономические показатели (раздел 21)	показывает периферийный характер региональной экономики и доступность качественной банковской инфраструктуры с точки зрения:		
		возможностей ускорения развития экономики на базе опоры на местные точки роста	оценки модели развития региона	условий ведения бизнеса в регионе
Объем бытовых услуг на душу населения	Регионы России. Социально-экономические показатели (раздел 19)	степень коммерциализации бытового обслуживания населения, учитываемая для дальнейшей характеристики платежеспособного спроса населения и сложившейся инфраструктуры сервисных отраслей		

Блок «Уровень международной интеграции и кооперирования региона»				
Поступление иностранных инвестиций	Регионы России. Социально-экономические показатели (раздел 22)	показатели текущей привлекательности региона для иностранного капитала, причем особую роль играют абсолютные размеры прямых инвестиций, их удельный вес особого значения не имеет		
Средняя за период доля региона в поступлении иностранных инвестиций в страну в целом	Регионы России. Социально-экономические показатели (раздел 22)	один из лучших заменителей суммы накопленных иностранных инвестиций (данные о которых отсутствуют) для межрегиональных сопоставлений, исключая единичные всплески регионов в годы пиковой активности иностранных фирм в России для:		
		совершенствования региональной и инвестиционной политики	улучшения инвестиционного климата в регионе или сохранение его на достигнутом высоком уровне	изучения российских внешнеэкономических связей, инвестиционного климата в регионах и т.п.
Доля организаций с участием иностранного капитала в инвестициях в основной капитал	Регионы России. Социально-экономические показатели (раздел 22)	наиболее корректный показатель иностранной доли в текущей инвестиционной деятельности, поскольку статистика иностранных инвестиций включает не только инвестиции в основной капитал, но и вложения в финансовые активы, по которым данных для отечественных капиталовложений в региональном разрезе нет		

В связи с этим возникает вопрос: почему разумно утверждать, что переход предприятий региона на международную систему финансовой отчетности является одним из факторов позитивного действия и, следовательно, может обеспечить повышение конкурентоспособности региона-местонахождения данных предприятий? *Ответ на поставленный вопрос предполагает наличие, по крайней мере, двух аспектов: нормативного и понятийного.*

*Аспект, связанный с нормативной стороной вопроса, заключается в том, что в соответствии с приказом Федеральной службы по финансовым рынкам от 15.12.2004 г. № 04-1245/пз-н «Об утверждении Положения о деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг» в качестве одного из обязательных условий для включения в котировальный список «А» первого и второго уровней установлена обязанность эмитента иметь подтвержденную аудиторским заключением годовую финансовую отчетность, составленную в соответствии с МСФО и (или) US GAAP, а также принятие эмитентом обязательства по ведению указанной отчетности и ее раскрытию вместе с аудиторским заключением на русском языке. Данное правило распространяется на все виды акций, облигаций, инвестиционных паев, котировующихся на фондовой бирже [1.9].*

*Таким образом, очевидным становится факт: составление финансовой отчетности по МСФО расценивается как столь же важный показатель успешности хозяйствующего субъекта, что и, например, отсутствие убытков по итогам двух лет из последних трех или объем сделок, заключенных на фондовой бирже с ценными бумагами данного эмитента.*

Если при этом учесть, что на сегодняшний день наиболее эффективным инструментом в преодолении инвестиционного дефицита на предприятиях является выпуск облигаций, а их (облигаций) уровень в котировальном списке определяет степень ликвидности этих ценных бумаг, то зависимость между выбранной моделью формирования финансовой отчетности и эффек-

тивностью деятельности каждого конкретного хозяйствующего субъекта становится почти линейной.

Названная линейность может проявить себя в следующем: составление финансовой отчетности организацией в соответствии с МСФО позволяет выйти на более высокий уровень в котировальном списке ценных бумаг, в частности облигаций, что, в свою очередь, определяет большую возможность получить облигационный заем в том размере, на который хозяйствующий субъект рассчитывает. Получение инвестиций в желаемом, а потому, скорее всего, в достаточном объеме способно инициировать повышение конкурентоспособности организации, что в конечном итоге может определить рост конкурентоспособности региона – месторасположения данного хозяйствующего субъекта.

*Аспект, имеющий понятийный характер, связан со смысловым значением категории «конкурентоспособность». Как отмечалось ранее, отличительной чертой конкурентоспособного объекта является его способность быть наравне с другими аналогичными объектами или даже принадлежать к числу лидеров по определенному набору показателей. Если проанализировать список 400 крупнейших компаний России по объему реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), составленный рейтинговым агентством «РА «Эксперт» в 2005 – 2007 гг., то прослеживается следующая динамика [3.36]. В 2005 г. доля организаций в их числе, которые представили финансовую отчетность по МСФО, составляла 15,8%, по GAAP USA – 7,6%. В 2006 г. аналогичные показатели достигли значений 24,3% и 6,9%, в 2007 г. – 26,8% и 5,8%. Доля компаний, составляющих финансовую отчетность по российским стандартам бухгалтерского учета за этот период уменьшилась с 76,6% до 67,5% (рис. 7). Примечательно, что приведенные данные отражают тенденции не среди российских организаций вообще, а среди тех предприятий, которые считаются «локомотивами» экономики. Таким образом, финансовая отчетность, составленная в соответствии с*

*принципами МСФО, – на сегодняшний день это отличительная черта лидеров рынка.*

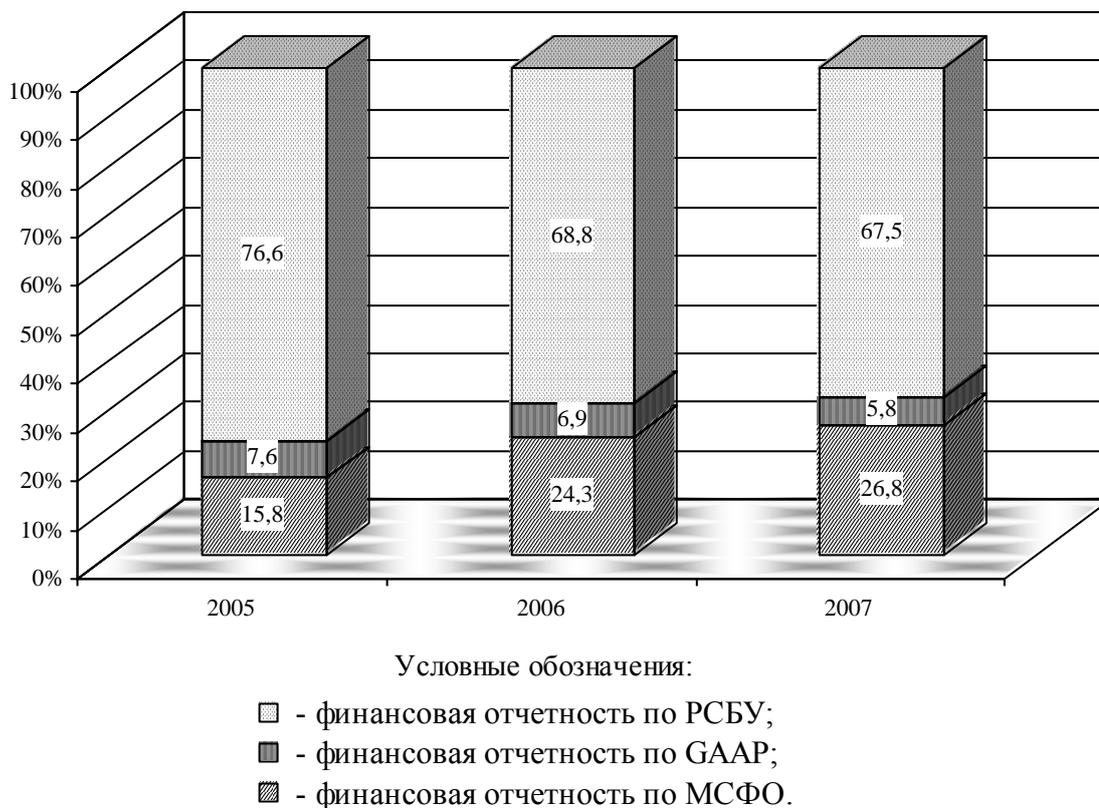


Рис. 7. Динамика удельного веса крупнейших российских организаций по признаку составления финансовой отчетности

*Рассмотрение данных аспектов помогает понять, что переход на международную систему финансовой отчетности является фактором сложносоставного действия: не сам переход как таковой повышает конкурентоспособность объекта (сначала предприятия, затем региона), однако он обуславливает качественное и количественное повышение характеристик, представленных в группе микроэкономических факторов на рис. 4, а именно:*

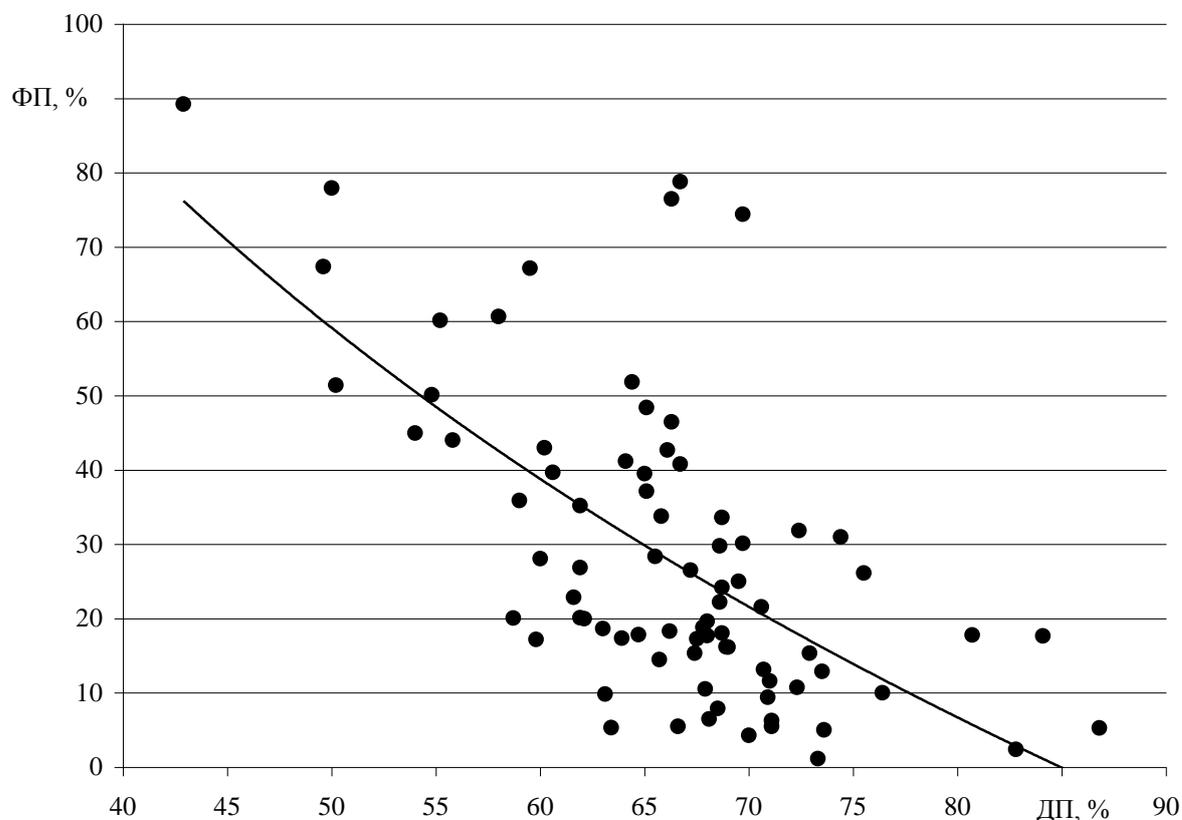
- рост рыночной капитализации компании;*
- снижение цены привлекаемого капитала за счет выхода на зарубежные рынки капитала;*
- возможность использования информации в формате МСФО для принятия эффективных управленческих решений.*

*Влияние каждого из этих факторов на конкурентоспособность очевидно в большей мере. Следовательно, ввиду тех конкурентных преимуществ, которые может обеспечить переход на международную систему финансовой отчетности, его с полным правом можно отнести к числу факторов повышения конкурентоспособности предприятия, а, значит, и региона.*

Основной результат, которого достигают предприятия при переходе на МСФО, – привлечение дополнительных источников финансирования за счет выпуска облигаций и публичного размещения акций (IPO – Initial Public Offering). Эффективное использование привлеченных средств, как правило, приводит, к повышению таких показателей финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта как выручка и прибыль, служащих базой для исчисления налогов, что, в свою очередь, влечет рост доходной части регионального бюджета.

Вообще существует очень тесная зависимость между долей прибыльных предприятий, находящихся на территории субъекта РФ, и уровнем его дотационности. Так, по данным за 2006 год, корреляционная взаимосвязь между названными показателями имела вид, представленный на рис. 8. Тренд, построенный для этой статистической совокупности, отражает обратную зависимость, то есть чем больше число прибыльных предприятий в конкретном субъекте РФ, тем меньший объем дотаций получает регион из федерального бюджета. *Таким образом, переход на МСФО, кроме прочих положительных результатов, позволяет повысить доходы региональных бюджетов и, следовательно, снизить уровень их дотационности.* Если же при этом учитывать, что в настоящее время количество дотационных регионов с объемом дотаций из федерального бюджета в доходах консолидированного бюджета области, края, республики или автономного округа более 10% достигает 68, а общий объем помощи только за январь – октябрь 2006 года на эти цели составил почти 440 млрд. р. [3.67], то потребность в переходе пред-

приятий субъектов РФ на составление отчетности по принципам МСФО приобретает поистине государственный характер.



Условные обозначения:

ДП - доля прибыльных предприятий в регионе в 2006 году;  
ФП - финансовая помощь из федерального бюджета в доходах консолидированных бюджетов субъектов РФ за январь-октябрь 2006 года

Рис. 8. Поле корреляционной зависимости между долей прибыльных предприятий в регионе и уровнем его дотационности

Следует отметить, что среди областей и автономных округов, входящих в состав Уральского федерального округа (УрФО), Курганская область является самой дотационной и отличается наиболее низкими показателями, характеризующими качество жизни населения. Динамика показателей, выделенных ранее в качестве базовых для определения конкурентоспособности региона, по РФ, УрФО и территориям, входящим в его состав, а также доля финансовой помощи в доходах бюджета субъекта РФ представлены в табл. 19.

Таблица 19

Сопоставление отдельных показателей уровня жизни населения за 2005 г. и уровня дотационности субъекта РФ в 2006 г.

Показатели	Российская Федерация	УрФО	Курганская область	Свердловская область	Тюменская область	Челябинская область
<b>Блок «Ключевые экономические, природно-климатические, географические, экологические, социальные параметры региона»</b>						
Индекс валового регионального продукта (далее – ВРП), %	107,6	110,2	107,5	109,5	110,8	108,3
ВРП на душу населения, тыс. руб.	125 773,7	253 338,0	50 743,2	109 004,9	670 899,8	98 928,9
ИРЧП, ед.	0,802	-	$\frac{0,724^*}{67}$	$\frac{0,749^*}{33}$	$\frac{0,866^*}{1}$	$\frac{0,757^*}{24}$
<b>Блок «Предпринимательская и инновационная активность в регионе»</b>						
Доля расходов на научно-исследовательские работы в ВРП, %	0,221	1,312	0,123	1,311	0,443	1,282
Инвестиции в основной капитал на душу населения, тыс. руб.	24 694	$\frac{48\ 225}{1}$	$\frac{7\ 551}{80}$	$\frac{21\ 826}{29}$	$\frac{125\ 465}{6}$	$\frac{20\ 179}{38}$
Доля занятых на малых предприятиях в общей численности занятых в экономике, %	12,0	9,3	6,7	11,1	8,0	9,2
<b>Блок «Уровень соответствия (отставания или опережения) параметров инфраструктуры региона международным и федеральным нормативам»</b>						
Ввод в действие жилых домов на 1000 человек населения, м <sup>2</sup> общей площади	304	$\frac{290}{4}$	$\frac{125}{70}$	$\frac{250}{38}$	$\frac{395}{13}$	$\frac{288}{24}$
Число действующих кредитных организаций и филиалов, ед.	4548	448	32	116	180	120
Объем бытовых услуг на душу населения, тыс. руб.	1611	$\frac{1\ 215}{7}$	$\frac{629}{71}$	$\frac{1\ 448}{23}$	$\frac{1\ 201}{41}$	$\frac{1\ 100}{46}$
<b>Блок «Уровень международной интеграции и кооперирования региона»</b>						
Иностранные инвестиции на душу населения, долл. США	375,8	438,2	5,0	248,0	1 033,2	235,9
Объем экспорта на душу населения, тыс. долл. США	1 460,8	3 067,4	70,5	1 176,6	8 526,1	1 123,6
Доля организаций с участием иностранного капитала в инвестициях в основной капитал, %	18,9	12,8	5,0	13,0	10,7	25,4
<b>Уровень дотационности в 2006 г.</b>						
Доля финансовой помощи в доходах бюджета субъекта РФ, %	14,61	2,89	42,99	6,27	1,15	9,4
Примечания						
1 Число под чертой указывает на место, занимаемое регионом или субъектом, в РФ						
2 Символ (*) означает, что данные представлены за 2002 г.						

Очевидно, однако, что приведенные данные нельзя считать характеризующими конкурентоспособность региона в полной мере. Так как, как отмечалось ранее, конкурентоспособность является сложносоставным фактором, то и ее определение должно быть зависимо от целого ряда показателей.

В настоящее время какие бы то ни было официальные либо унифицированные методики определения конкурентоспособности региона в практике РФ отсутствуют за исключением, пожалуй, так называемой комплексной оценки уровня социально-экономического развития, разработанной в рамках федеральной целевой программы «Сокращение различий в социально-экономическом развитии регионов Российской Федерации». Несмотря на это такими рейтинговыми агентствами, как «Эксперт РА» и ЗАО «Рейтинговое агентство АК&М», рассчитываются показатели инвестиционной привлекательности (потенциала) и относительной кредитоспособности субъектов РФ.

Инвестиционный потенциал субъекта РФ можно трактовать как совокупность средств и условий, имеющихся на территории данного региона и способствующих осуществлению инвестиционной деятельности.

Под кредитоспособностью региона понимают совокупность материальных и финансовых возможностей получения кредита и его предельная сумма, определяемые способностью заемщика (в данном случае субъекта РФ) возратить кредит в срок и в полной сумме [4.9, с. 383].

Принимая во внимание приведенные выше определения, каждую из этих интегральных оценок (инвестиционный потенциал и относительная кредитоспособность субъектов РФ) можно отождествить с конкурентоспособностью региона по отдельным ее параметрам. Сравнение динамики названных показателей за ряд лет для регионов УрФО поможет выявить существующие проблемы в этой сфере.

Так, например, в соответствии с методикой расчета относительной кредитоспособности, используемой с 2001 г. при составлении рейтингов ЗАО «Рейтинговое агентство АК&М», используются две группы показателей: финансовых и экономических [3.37].

При расчете относительной кредитоспособности по итогам 2006 г. к группе финансовых критериев, базирующихся на данных месячных отчетов об исполнении бюджетов субъектов РФ, были отнесены:

- отношение государственного долга к доходам бюджета без учета финансовой помощи из федерального бюджета;
- доля собственных доходов в общем объеме доходов;
- объем собственных доходов бюджета;
- отношение дефицита бюджета к доходам бюджета;
- отношение текущих расходов к суммарным расходам.

В группу экономических критериев, базирующихся на данных Росстата, включались показатели:

- объем производства товаров и услуг на душу населения;
- отношение задолженности по налогам к объему налоговых платежей;
- доля прибыльных предприятий в общем количестве зарегистрированных на территории региона;
- среднедушевые денежные доходы населения;
- сальдо прибылей и убытков крупных и средних предприятий;
- инвестиции в основной капитал на душу населения.

Динамика уровня кредитоспособности за 2001 – 2007 гг., рассчитанного по методике ЗАО «Рейтинговое агентство АК&М», по регионам УрФО представлена в табл. 20 [3.37].

Таблица 20

*Динамика уровня относительной кредитоспособности по регионам УрФО*

Регион	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
<b>Курганская область</b>	<b>30,26</b>	<b>30,86</b>	<b>41,69</b>	<b>34,32</b>	<b>39,85</b>	<b>38,16</b>	<b>43,37</b>
Свердловская область	59,77	58,66	62,27	72,70	76,90	74,88	70,04
Тюменская область (без АО)	63,27	68,35	69,74	74,18	86,91	83,64	77,69
Челябинская область	н.д.	н.д.	61,07	69,71	66,96	72,32	69,44

Ранжирование по полученным значениям позволяет определить место (ранг) субъекта РФ в числе всей совокупности регионов России. Для регионов, входящих в состав УрФО, динамика рангов за 2001 – 2007 гг. имела вид, представленный на рис. 9.

Следует отметить, что при исследовании результатов данного рейтинга необходимо учитывать определенную несопоставимость показателей. Это связано с тем, что в течение лет менялись как набор показателей, формирующих группы финансовых и экономических критериев, так и количество субъектов РФ, по которым были предоставлены данные для их расчета. Тем не менее, выходные результаты рейтинга могут оказаться весьма полезными при изучении тенденций, происходящих в хозяйственной жизни регионов.

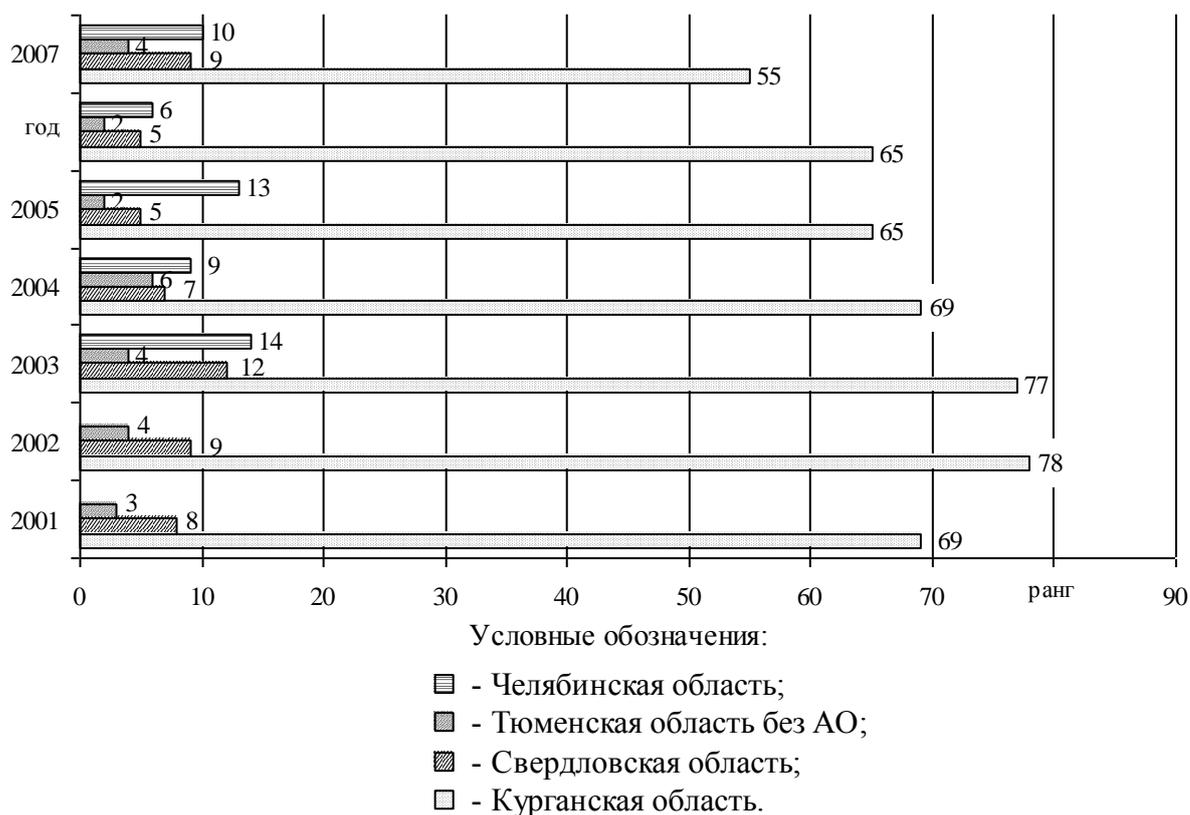


Рис. 9. Динамика рангов регионов УрФО в соответствии с уровнем относительной кредитоспособности

Примечательно, что за все семь лет, по которым составлялись рейтинги, такие области, как Челябинская, Тюменская, Свердловская попадали в число первых пятнадцати лидирующих субъектов РФ. Наилучшим показате-

лем для Курганской области за тот же период было лишь 55-е место. Даже если учитывать названные выше моменты, касающиеся определенной несопоставимости показателей, используемых при составлении рейтинговых таблиц, то в любом случае такой разрыв не может быть объяснен только этим аспектом и, прежде всего, свидетельствует о крайне низком уровне относительной кредитоспособности Курганской области, который к тому же находится в стадии стагнации, так как положительная динамика фактически отсутствует.

В настоящей работе относительный уровень кредитоспособности, рассчитываемый ЗАО «Рейтинговое агентство АК&М» был условно принят в качестве оценки конкурентоспособности регионов России. Таким образом, проведенный анализ являет собой красноречивое свидетельство того, что конкурентоспособность Курганской области была и продолжает находиться до сих пор на крайне низком уровне.

Однако выносить окончательное суждение на основании только одного проанализированного критерия, даже с учетом того, что он имеет интегральный характер, – неразумно. Ввиду этого имеет смысл воспользоваться данными другого исследования с принципиально иной методикой определения базовых и итоговых показателей.

Начиная с 1996 г., консультационная группа «Эксперт – География» в составе рейтингового агентства «Эксперт РА» ежегодно готовит рейтинги инвестиционной привлекательности российских регионов. Используемая методика состоит в следующем. По каждому субъекту РФ рассчитывается инвестиционный потенциал (в долях от общероссийского потенциала) и инвестиционный риск (за единицу принимается среднероссийский уровень риска). Каждый из этих показателей имеет несколько составляющих – частных потенциалов или видов риска, которые, в свою очередь, рассчитываются на основе отдельных статистических показателей. Значения весовых коэффициентов определяются на основании опросов российских и иностранных экспертов из отечественных и зарубежных компаний и банков, а источниками

информации служат материалы местных администраций, министерств и ведомств РФ, а также собственные данные авторов [2.22, с. 182 – 183].

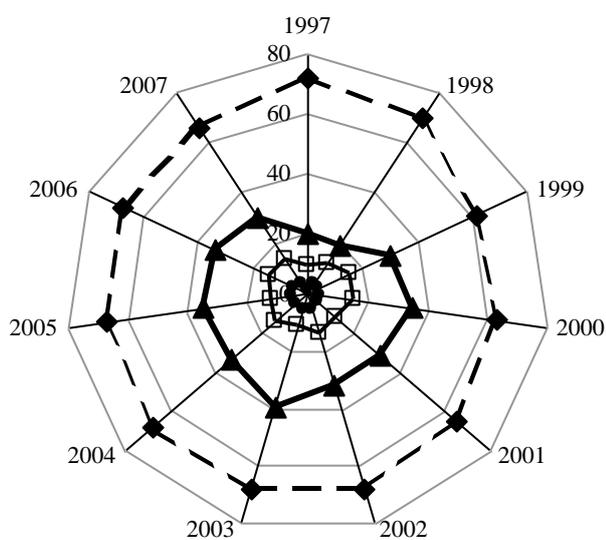
Таким образом, при составлении рейтингов инвестиционной привлекательности «Эксперт РА» учитывается весьма широкий круг исходных показателей. Однако и эти рейтинговые оценки не отличаются абсолютным охватом и непогрешимостью. Так, например, не полностью раскрывается методика расчета инвестиционных потенциала и риска. В инвестиционный потенциал включались 8 составляющих: трудовой потенциал, потребительский, производственный, финансовый, институциональный, инновационный, инфраструктурный и природно-ресурсный. В рейтинги 2004 – 2005 гг. и 2005 – 2006 гг. был добавлен также туристический потенциал. В инвестиционный риск включались 7 составляющих: законодательный риск, политический, экономический, финансовый, социальный, криминальный и экологический. В рейтинг 2005 – 2006 гг. был добавлен управленческий риск. Каждая из отдельных составляющих сама является агрегированным показателем, расчет которого методикой не раскрывается. При этом с течением времени набор составляющих меняется так же, как и в случае с рейтингами ЗАО «Рейтинговое агентство АК&М».

Кроме того, наиболее существенным недостатком рейтингов инвестиционной привлекательности регионов России является недоучет отдельных факторов, особенно таких, которые не поддаются количественным оценкам, например, экономико-географического положения.

Несмотря на это, так же как и в случае с расчетом показателей кредитоспособности субъектов РФ, динамика критериев, выявляемых в ходе построения рейтинга «Эксперт РА», позволяет, пускай и с относительной точностью, но все же обнаруживать тенденции, характеризующие развитие регионов России. За период с 1997 по 2007 гг. эта тенденция для регионов УрФО представлена в табл. 21 и на рис. 10, 11.

*Динамика рангов регионов УрФО по уровню инвестиционного потенциала и  
инвестиционного риска*

Регион	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Рейтинг региона по инвестиционному потенциалу											
<b>Курганская область</b>	<b>72</b>	<b>70</b>	<b>62</b>	<b>63</b>	<b>65</b>	<b>68</b>	<b>68</b>	<b>68</b>	<b>67</b>	<b>67</b>	<b>66</b>
Свердловская область	1	4	4	4	4	5	5	5	5	5	4
Тюменская область без АО	20	19	30	35	32	32	39	34	35	34	30
Челябинская область	9	12	15	15	12	14	11	14	12	14	13
Рейтинг региона по инвестиционному риску											
<b>Курганская область</b>	<b>76</b>	<b>64</b>	<b>65</b>	<b>65</b>	<b>63</b>	<b>47</b>	<b>64</b>	<b>63</b>	<b>69</b>	<b>74</b>	<b>73</b>
Свердловская область	28	26	45	35	49	61	52	47	36	48	59
Тюменская область без АО	73	79	66	60	32	25	66	30	12	31	47
Челябинская область	53	62	60	68	73	77	75	75	56	56	53



Условные обозначения:

- ◆— - Курганская область;
- - Свердловская область;
- ▲— - Тюменская область без АО;
- - Челябинская область.

Рис. 10. Динамика рангов регионов УрФО по уровню  
инвестиционного потенциала



Рис. 11. Динамика рангов регионов УрФО по уровню инвестиционного риска

Представленные данные еще раз подтверждают вывод, сделанный на основании результатов рейтинга относительной кредитоспособности: Курганская область по совокупности исследуемых критериев, обобщенных в агрегированных показателях, имеет одну из самых наихудших позиций среди субъектов РФ и самую наихудшую среди регионов УрФО. При этом если по инвестиционному риску за 11 анализируемых лет наблюдались хоть какие-то движения в сторону позитива (которые, однако, не увенчались большим успехом), то по инвестиционному потенциалу область за тот же период так и не вышла из числа явных аутсайдеров. Более того, разрыв между Курганской областью и прочими областями Урала по большинству показателей, характеризующих социально-экономическое положение региона или его конкурентоспособность, настолько силен, что это не может не вызывать опасения.

Следует отметить, что неоднородность экономического пространства на территории России наличествовала уже в условиях плановой экономики

еще до распада СССР. Многие свойства современной территориальной структуры российской экономики обусловлены физико-географическими факторами или многовековым историческим наследием: огромная территория и ее периферийное положение в Евразии, суровые климатические условия и низкая плотность населения на большей части территории, многоэтнический и многоконфессиональный состав населения, пространственные разрывы между сосредоточениями природных ресурсов, населения и производственного капитала. Все эти причины, а также ряд факторов, связанных с нарастанием в конце 1980-х гг. кризисных явлений в экономике и последующим переходом к рыночным реформам, усилили и без того значительное различие в показателях экономического развития регионов и региональных уровнях доходов населения.

В соответствии с одним из существующих подходов к типологизации проблемных регионов, с точки зрения региональной экономической политики, в качестве основных типов среди таких регионов выделяют: отсталые (слаборазвитые), депрессивные, приграничные. Именно к числу депрессивных регионов старо-промышленного вида относится Курганская область [2.13, с. 328 – 329].

Достаточно высокий уровень накопленного производственно-технического потенциала, значительная доля промышленного производства в структуре хозяйства, некогда относительно высокий уровень квалификации кадров Курганской области сочетаются с самым низким на территории УрФО показателем валового регионального продукта на душу населения; самым высоким уровнем естественной убыли населения; с самой низкой среднемесячной начисленной заработной платой работников организаций. При этом соседство с такими областями, как Тюменская, Свердловская, Челябинская, которые обладают более высоким уровнем экономического развития и благосостояния населения, ведет к подрыву так называемой «защиты расстоянием» и способствует дальнейшему оттоку из Курганской области капитала, квалифицированной рабочей силы, талантливой молодежи.

Если же говорить о тенденциях применения предприятиями и организациями Курганской области принципов МСФО, то следует отметить, что значительная дифференциация субъектов РФ по уровню экономического развития и здесь налагает свой отпечаток. Возвращаясь к нормативному аспекту, определяющему переход на МСФО как фактор повышения конкурентоспособности региона, о чем говорилось выше, нельзя оставить без внимания следующий факт: анализ котировальных списков Российской торговой системы (РТС) позволяет сделать вывод о том, что ценные бумаги ни одной организации, зарегистрированной на территории Курганской области, не попадают не то что в списки «А» первого и второго уровня, но даже в список «Б» или во внесписочные фондовые инструменты.

Попадание в списки обеспечивается лишь в качестве Курганских филиалов крупных компаний, таких как ОАО «НК «Роснефть» (регистрация в г. Москва), ОАО «Сбербанк России» (регистрация в г. Москва), ОАО «Уралсвязьинформ» (регистрация в г. Екатеринбург) и т.д. Однако даже в этом случае следует учитывать, что в Курганских филиалах этих юридических лиц финансовая отчетность, составленная в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета, не трансформируется в отчетность по принципам МСФО или ГААП США в полном объеме, а говорить о том, что ведется параллельный учет не приходится вовсе.

*За всем этим следует малоприятный вывод: за исключением учреждений банковского сектора, для которых действуют некоторые дополнительные нормативные документы, установленные Банком России, и которых на территории Курганской области по состоянию на 01.10.2007 г. было всего пять, ни одна не входящая в группу компаний организация Курганской области не составляет отчетность в соответствии с принципами МСФО. А это означает лишь то, что очевидное отставание Курганской области по ряду экономических характеристик будет подкреплено отставанием в информационном аспекте и кадровом потенциале, где последние относятся к сфере бухгалтерского учета.*

*Естественно, составление экономическими субъектами финансовой отчетности в соответствии с принципами МСФО – это, пожалуй, не главная цель, к которой нужно стремиться. Надо признать, даже на крупные фондовые биржи страны могут допускаться ценные бумаги компаний, включенные в котировальный список «Б» или вовсе внесписочные.<sup>4</sup> Однако следует помнить, что применение МСФО при составлении финансовой отчетности является элементом (со все возрастающей значимостью) комплекса, который и формирует показатели конкурентоспособности предприятия, региона, страны, а, значит, определяет доходность бюджетов всех уровней и в конечном итоге уровень жизни населения.*

На сегодняшний день наилучшим по своей комплексности обобщающим показателем уровня жизни населения, который уже упоминался в данном исследовании ранее, является индекс развития человеческого потенциала (ИРЧП), предложенный группой специалистов Программы развития Организации Объединенных Наций (ПРООН). ИРЧП является составным индексом, включающим три показателя, отражающих наиболее важные характеристики уровня жизни:

- 1) ожидаемая продолжительность жизни при рождении;
- 2) достигнутый уровень образования;
- 3) реальный объем ВВП в расчете на душу населения (в долларах США на основе паритета покупательной способности (ППС)).

ИРЧП определяется как средняя арифметическая из индексов трех указанных показателей. Индекс каждого показателя рассчитывается по формуле:

$$I_i = \frac{X_i - X_{i\min}}{X_{i\max} - X_{i\min}}, \quad (1)$$

---

<sup>4</sup> Для эмитентов этих групп ценных бумаг приказом ФСФР от 15.12.2004 г. № 04-1245/пз-н наличие подтвержденной аудиторским заключением годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО и (или) US GAAP, а также принятие обязательства по ведению указанной отчетности и ее раскрытию вместе с аудиторским заключением на русском языке не предусмотрено

где  $x_i$  – фактическое значение  $i$ -го показателя;  
 $x_{i \min}$  – минимальное значение  $i$ -го показателя;  
 $x_{i \max}$  – максимальное значение  $i$ -го показателя.

Несмотря на то, что впервые этот показатель был применен исключительно для расчетов на страновом уровне, в докладе о развитии человеческого потенциала в Российской Федерации за 2005 год [3.29], были представлены расчеты ИРЧП по данным 2002 года в региональном разрезе. *В этой связи представляется разумным в дальнейшем в качестве ключевого показателя для оценки конкурентоспособности региона использовать названный индекс, а влияние перехода организаций субъекта РФ на составление финансовой отчетности по МСФО рассматривать в увязке с достигнутым значением ИРЧП.*

Следует отметить, однако, что переход нужен не ради перехода, как говорилось ранее. Составление отчетности по МСФО должно помочь хозяйствующему субъекту достичь поставленных им перед собой целей развития и выйти на более высокий уровень конкурентоспособности. К числу таких целей, которые могут быть напрямую связаны с составлением конкретной организацией отчетности по принципам МСФО, можно отнести выход на новые рынки товаров и капитала и, как конечный результат, повышение рентабельности деятельности предприятия. Для того, чтобы оценить влияние названных факторов, исходной точкой воздействия на которые является переход на МСФО, на результирующий индекс – ИРЧП, следует их формализовать, сведя к конкретным показателям, имеющим числовые характеристики. Представляется правильным, что факторными признаками в данном случае должны быть следующие критерии:

- количество прибыльных предприятий в регионе;
- поступление иностранных инвестиций в регион;
- внешнеэкономическая деятельность в регионе, а именно ее экспортная составляющая.

Очевидно, что введение в расчетную модель зависимости ИРЧП от названных факторов их величин в абсолютном выражении является нецелесообразным ввиду несопоставимости. В качестве адекватной замены имеет смысл использовать представленные ниже относительные показатели:

- доля прибыльных предприятий в регионе, %;
- иностранные инвестиции на душу населения в конкретном регионе, долл. США/чел.;
- объем экспорта на душу населения в конкретном регионе, тыс. долл. США/чел.

*Для исследования взаимосвязи между ИРЧП и названными факторными признаками предлагается следующая последовательность действий:*

*1) расчет ИРЧП для всех регионов, входящих в состав Уральского федерального округа, а также средних значений в целом по федеральному округу и стране за период с 2000 по 2005 годы включительно;*

*2) построение модели множественной корреляции, в которой в качестве результативного признака (Y) определен ИРЧП, а в качестве факторных признаков определены: доля прибыльных предприятий в регионе ( $X_1$ ), иностранные инвестиции на душу населения в конкретном регионе ( $X_2$ ), объем экспорта на душу населения в конкретном регионе ( $X_3$ ). В общем виде модель должна иметь вид:*

$$Y = a_0 + a_1 \cdot X_1 + a_2 \cdot X_2 + a_3 \cdot X_3. \quad (2)$$

*3) определение коэффициентов регрессии и корреляции на основании рассчитанных параметров  $a_1$ ,  $a_2$ ,  $a_3$  с целью оценки степени взаимного влияния и тесноты связи между каждым из факторных признаков и результативным признаком.*

Результаты, полученные в ходе реализации предложенной методики, приведены в табл. 22, 23.

## Расчет ИРЧП за 2000 – 2005 гг.

Регион	Показатели			
	Индекс ожидаемой продолжительности жизни	Индекс ВРП на душу населения	Индекс достигнутого уровня образования	ИРЧП
<b>2000 год</b>				
Курганская область	0,663	0,307	0,901	0,624
Свердловская область	0,648	0,616	0,901	0,722
Тюменская область	0,693	0,993	0,908	0,865
Челябинская область	0,663	0,627	0,911	0,734
УрФО	0,663	0,963	0,905	0,844
РФ	0,672	0,726	0,905	0,768
<b>2001 год</b>				
Курганская область	0,667	0,432	0,901	0,667
Свердловская область	0,662	0,795	0,901	0,786
Тюменская область	0,695	0,993	0,908	0,865
Челябинская область	0,668	0,713	0,911	0,764
УрФО	0,672	0,970	0,905	0,849
РФ	0,672	0,912	0,905	0,829
<b>2002 год</b>				
Курганская область	0,658	0,613	0,901	0,724
Свердловская область	0,652	0,940	0,901	0,831
Тюменская область	0,698	0,993	0,908	0,866
Челябинская область	0,663	0,942	0,911	0,839
УрФО	0,665	0,978	0,905	0,849
РФ	0,663	0,948	0,905	0,839
<b>2003 год</b>				
Курганская область	0,648	0,514	0,901	0,688
Свердловская область	0,650	0,928	0,901	0,826
Тюменская область	0,685	0,993	0,908	0,862
Челябинская область	0,663	0,874	0,911	0,816
УрФО	0,663	0,974	0,905	0,847
РФ	0,668	0,958	0,905	0,844
<b>2004 год</b>				
Курганская область	0,648	0,608	0,901	0,719
Свердловская область	0,657	0,945	0,901	0,834
Тюменская область	0,694	0,993	0,908	0,865
Челябинская область	0,661	0,946	0,911	0,839
УрФО	0,668	0,989	0,905	0,854
РФ	0,671	0,951	0,905	0,842
<b>2005 год</b>				
Курганская область	0,653	0,688	0,901	0,747
Свердловская область	0,659	0,953	0,901	0,837
Тюменская область	0,696	0,993	0,908	0,866
Челябинская область	0,663	0,950	0,911	0,841
УрФО	0,670	0,989	0,905	0,855
РФ	0,672	0,956	0,905	0,844

## Исходные данные для построения модели множественной корреляции

Регион / Год	Результативный признак	Факторные признаки		
	Y (ИРЧП)	X <sub>1</sub> (доля прибыльных предприятий, %)	X <sub>2</sub> (иностранные инвестиции на душу населения, долл. США / чел.)	X <sub>3</sub> (объем экспорта на душу населения, тыс. долл. США / чел.)
Курганская область/2000	0,624	40,1	0,56	67,53
Курганская область/2001	0,667	38,8	0,86	41,22
Курганская область/2002	0,724	34,7	0,30	31,40
Курганская область/2003	0,688	45,2	0,46	20,92
Курганская область/2004	0,719	48,4	0,27	99,09
Курганская область/2005	0,747	51,3	4,96	70,51
Свердловская область/2000	0,722	60,1	35,87	548,97
Свердловская область/2001	0,786	62,5	165,66	654,44
Свердловская область/2002	0,831	58,1	302,52	762,10
Свердловская область/2003	0,826	55,1	295,54	870,33
Свердловская область/2004	0,834	62,7	116,72	977,82
Свердловская область/2005	0,837	64,6	248,03	1 176,55
Тюменская область/2000	0,865	60,6	56,98	4 521,80
Тюменская область/2001	0,865	65,5	87,47	5 041,23
Тюменская область/2002	0,866	56,8	117,73	5 551,87
Тюменская область/2003	0,862	58,1	977,79	6 054,76
Тюменская область/2004	0,865	63,3	1 763,22	6 555,53
Тюменская область/2005	0,866	65,3	1 033,18	8 526,09
Челябинская область/2000	0,734	61,5	163,48	452,25
Челябинская область/2001	0,764	57,8	211,78	590,83
Челябинская область/2002	0,839	52,6	221,98	731,52
Челябинская область/2003	0,816	53,9	288,14	874,09
Челябинская область/2004	0,839	60,2	192,37	1 018,30
Челябинская область/2005	0,841	63,1	235,89	1 123,62
УрФО/2000	0,844	58,2	75,66	1 510,53
УрФО/2001	0,849	59,3	144,96	1 733,43
УрФО/2002	0,849	53,7	205,36	1 957,56
УрФО/2003	0,847	54,6	451,59	2 185,40
УрФО/2004	0,854	60,8	572,76	2 421,19
УрФО/2005	0,855	63,1	438,16	3 067,42
РФ/2000	0,768	60,2	74,90	610,16
РФ/2001	0,829	62,1	97,89	586,01
РФ/2002	0,839	56,5	136,45	627,75
РФ/2003	0,844	57,0	206,00	784,90
РФ/2004	0,842	61,9	282,34	1 060,32
РФ/2005	0,844	63,6	375,83	1 460,81

На основании исходных данных, представленных в таблице 23, и при помощи метода наименьших квадратов были рассчитаны коэффициенты рег-

рессии. Таким образом, модель множественной корреляции между ИРЧП и факторными признаками принимает следующий вид:

$$Y = 0,508522155 + 0,004940140 \cdot X_1 + 0,000003250 \cdot X_2 + 0,000009626 \cdot X_3.$$

Прямое сравнение коэффициентов регрессии в уравнении множественной регрессии дает представление о степени влияния факторных признаков на результативный только тогда, когда они выражаются в одинаковых единицах и имеют примерно одинаковую колеблемость. В данном случае такого рода сравнение не представляется правильным, в связи с чем имеет смысл рассчитать нормированные коэффициенты регрессии  $\beta_j$ . Кроме того, для того, чтобы дать общую характеристику тесноты связи между результативным и всеми факторными признаками необходимо определить коэффициенты множественной корреляции и множественной детерминации. Значения этих показателей по имеющейся совокупности и полученному уравнению регрессии приведены в табл. 24.

Таблица 24

*Характеристики множественной регрессии*

Показатель	$X_1$ (доля прибыльных предприятий, %)	$X_2$ (иностранные инвестиции на душу населения, долл. США / чел.)	$X_3$ (объем экспорта на душу населения, тыс. долл. США / чел.)
Нормированный коэффициент регрессии	0,350	0,002	0,033
Коэффициент множественной корреляции	0,779		
Коэффициент множественной детерминации	0,606		

*Характеристики свидетельствуют о том, что наибольшее влияние на ИРЧП имеет фактор  $X_1$  – доля прибыльных предприятий в регионе. Второе по степени значимости влияние – у фактора  $X_3$  – объем экспорта на душу населения в регионе. Наименьшее влияние на изменение индекса развития человеческого потенциала оказывает величина иностранных инвестиций на душу населения в конкретном регионе. В соответствии со шкалой Чеддока и на основании рассчитанного коэффициента множественной корреляции*

*(0,779) связь результативного и факторных признаков можно охарактеризовать как высокую. Регрессия  $Y$  на  $X_1$ ,  $X_2$  и  $X_3$  объясняет чуть более 60% колеблемости значений ИРЧП.*

*Таким образом, на основании полученных расчетных данных можно сделать следующий вывод: если переход какого-либо конкретного хозяйствующего субъекта на составление финансовой отчетности по принципам МСФО оказывает влияние в сторону увеличения на хотя бы один из показателей, которые были выбраны в качестве факторных, то воздействие процесса перехода на МСФО на конкурентоспособность региона-местонахождения данной организации очевидно.*

Подтверждением такого влияния могут послужить данные опроса, проведенного в конце 2007 г. компанией «Ромир» в ходе реализации проекта «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в РФ» [3.57]. Около 67% респондентов опроса, в котором участвовало более двух тысяч человек, 75% из которых – профессиональные бухгалтеры, отмечают, что, несмотря на все трудности внедрения, МСФО на сегодняшний день имеют неоспоримые преимущества, в том числе: составление лучшей управленческой отчетности (31%), привлечение новых инвесторов (27%), возможность получения кредита (25%). Вне всяких сомнений каждое или хотя бы какое-то из отмеченных преимуществ ведет к росту доли прибыльных предприятий региона, увеличению иностранных инвестиций и объема экспорта на душу населения. Следовательно, не должен вызывать сомнения и тот факт, что переход на МСФО является одним из весьма действенных инструментов повышения конкурентоспособности региона. Ввиду этого актуальным является изучение практики формирования финансовой отчетности по международным стандартам некоторыми предприятиями Курганской области.

## **2.3 Методические и практические аспекты процедур трансформации МСФО на уровне предприятий региона**

На сегодняшний день основной проблемой, связанной с выявлением воздействия перехода предприятий региона на МСФО на его (региона) конкурентоспособность, является, как говорилось ранее, отсутствие официальной статистической информации о количестве таких хозяйствующих субъектов. В то же время если учитывать, что, начиная с 1 января 2004 г., абсолютно все кредитные организации подготавливают финансовую отчетность по принципам МСФО, кроме того, этой же практике следуют большинство организаций страхового сектора, то приблизительное число данных компаний можно определить косвенным методом.

По результатам опроса, проведенного в конце 2007 г., количество предприятий финансового сектора, составляющих отчетность по МСФО, достигло 52% [3.57]. Именно эта доля будет применена в настоящем исследовании к общему количеству страховых компаний, зарегистрированных в конкретном регионе, для построения обобщенной оценки числа организаций, составляющих отчетность по МСФО. Ввиду отсутствия такого же рода сведений, касающихся коммерческих предприятий, осуществляющих свою деятельность в отличных от финансового секторах, данные об их количестве в расчет приниматься не будут. В табл. 25 приведена приближенная оценка числа организаций финансового сектора, формирующих финансовую отчетность по требованиям МСФО [2.50].

Как указывалось в предыдущем параграфе, Курганская область в данной сфере является явным аутсайдером. Незначительное количество действующих кредитных организаций, а также полное отсутствие собственных страховых компаний приводят к тому, что из числа банковских и страховых субъектов хозяйственной деятельности финансовую отчетность по МСФО формируют только пять предприятий на весь регион.

*Расчетное количество организаций, составляющих отчетность по МСФО, из числа банковских и страховых по состоянию на 01.10.2007 г.*

Показатель	Регионы УрФО			
	Курганская область	Свердловская область	Тюменская область	Челябинская область
1. Количество действующих кредитных организаций, ед.	5	25	22	11
2. Доля кредитных организаций, составляющих отчетность по МСФО, %	100	100	100	100
3. Количество действующих страховых организаций, ед.	0	34	22	13
4. Доля страховых организаций, составляющих отчетность по МСФО, %	52	52	52	52
5. Итого банковских и страховых организаций, составляющих отчетность по МСФО (стр.1 · стр.2 /100% + стр.3 · стр.4 /100%), ед.	5	43	33	18

В то же время нельзя склоняться к мысли, что это и есть нормальная ситуация, что у остальных организаций, не принадлежащих к банковскому сектору и не входящих в группу компаний, попросту нет необходимости и потребности формировать отчетность по МСФО. Отраслевая направленность крупнейших организаций Курганской области – машиностроение. При этом в последнее десятилетие прошлого века большинство таких хозяйствующих субъектов перешли на следующий виток своего развития, которое предполагает приток дополнительных финансовых ресурсов в виде как прямых, так и портфельных инвестиций. Именно в этой связи формируемая ныне только в соответствии с РПБУ финансовая отчетность становится непреодолимым препятствием, с одной стороны, для получения низкопроцентных кредитов иностранных банков и для привлечения в свой бизнес зарубежных партнеров, с другой стороны, для размещения потенциально возможных к выпуску ценных бумаг в числе списочных фондовых инструментов российских бирж.

Ввиду этого имеет смысл привести отдельные организации Курганской области, для которых составление отчетности в соответствии с принци-

пами МСФО по изложенным выше причинам привело бы к дальнейшему значимому росту (табл. 26). Особо следует отметить, что в числе данных предприятий нет ни одного, имеющего на сегодняшний день трудности со сбытом, с подбором квалифицированного персонала, с поиском потенциальных партнеров или характеризующегося убыточной деятельностью. Очевидно, что при наличии подобных системных проблем производства и управления формирование финансовой отчетности по иным принципам, пожалуй, кардинально ничего не решит. Однако при их отсутствии составление отчетности по МСФО является еще одним, весьма значимым фактором повышения конкурентоспособности организации.

Наибольший интерес, однако, представляет не столько количественный фактор перехода организаций региона на МСФО, сколько прикладной аспект вкупе с применяемыми методиками и техническими решениями. В рамках настоящего исследования имеет смысл рассмотреть практические варианты реализации процедур, связанные с составлением финансовой отчетности по международным стандартам, на уровне нескольких предприятий Курганской области. В качестве объектов для анализа будут выступать ООО «Курганский автобусный завод» (далее – ООО «КАВЗ»), являющееся дочерним предприятием ОАО «ГАЗ», и Курганский филиал электросвязи ОАО «Уралсвязьинформ».

ООО «КАВЗ» уже полвека является одним из крупнейших автобусостроительных предприятий России. Завод был образован 14 января 1958 г. для производства автобусов и специализировался на выпуске автобусов малой вместимости. В мае 2005 г. ООО «КАВЗ» вошло в состав крупнейшего машиностроительного холдинга «РусПромАвто» (сейчас – «Группа ГАЗ»), объединяющего основных производителей автобусной и автомобильной техники в России. С того же времени в ООО «КАВЗ» началось последовательное внедрение технологий и подготовка кадровых ресурсов для составления финансовой отчетности по принципам МСФО. В настоящее время акции ОАО «ГАЗ» котируются во внесписочном листе на торгах РТС.

Таблица 26

*Наиболее значимые организации Курганской области – потенциальные  
объекты вложения инвестиций*

Организация	Сфера деятельности	Рынки сбыта	Ключевые экономические показатели за 2007 г.
ОАО «Акционерная компания «Корвет»	Производство оборудования для обустройства нефтяных и газовых скважин и трубопроводной арматуры	Предприятия нефтегазового комплекса Ямало-Ненецкого и Ханты-Мансийского округов Тюменской области, предприятия государства Казахстан	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Выручка от продажи – 2015,1 млн. руб.;</li> <li>• чистая прибыль – 183,4 млн. руб.;</li> <li>• средняя стоимость активов – 1018,0 млн. руб.;</li> <li>• рентабельность активов – 18,02%;</li> <li>• рентабельность собственного капитала – 24,72%;</li> <li>• прибыльность продукции – 10,62%</li> </ul>
ОАО «Икар» Курганский завод трубопроводной арматуры	Производство арматуры, применяемой на технологических линиях добычи, транспортировки и переработки нефти, газа, на энергетических объектах, в холодильных установках, на трубопроводах для воды, пара, в коммунальном хозяйстве и предприятиях угольной промышленности	Нефтедобывающие предприятия и предприятия транспортировки нефти (ОАО «Сургутнефтегаз», ОАО «Русснефть» и др.); нефтеперерабатывающие предприятия и предприятия нефтехимии (ОАО «Ново – Уфимский НПЗ», ОАО «Салаватнефтеоргсинтез», и др.); предприятия Газпрома; предприятия в машиностроительной отрасли (ОАО «Нефтемаш», ОАО «ОЗНА» и др.); предприятия в металлургической отрасли (Новокузнецкий металлургический комбинат, ОАО «Северсталь» и др.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Выручка от продажи – 989,3 млн. руб.;</li> <li>• чистая прибыль – 14,9 млн. руб.;</li> <li>• средняя стоимость активов – 566,1 млн. руб.;</li> <li>• рентабельность активов – 2,63%;</li> <li>• рентабельность собственного капитала – 4,78%;</li> <li>• прибыльность продукции – 1,65%</li> </ul>
ОАО «Курганский завод химического машиностроения»	Производство оборудования для обустройства нефтяных и газовых месторождений, обустройства, ремонта и обслуживания магистральных трубопроводов, нефтеналивных парков, теплообменное, колонное, реакторное и другие виды оборудования	Предприятия топливно-энергетического комплекса и химической промышленности РФ, а также в страны СНГ. Средства диагностики и очистки трубопроводов для предприятий ОАО «Роснефть», ОАО «Славнефть», ОАО «Сибнефть». Нефтеперерабатывающее оборудование для газоперерабатывающих и нефтехимических предприятий ОАО «Башнефтехим», ОАО «Лукойл», ОАО «Газпром».	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Выручка от продажи – 1821,0 млн. руб.;</li> <li>• чистая прибыль – 92,0 млн. руб.;</li> <li>• средняя стоимость активов – 900,7 млн. руб.;</li> <li>• рентабельность активов – 10,21%;</li> <li>• рентабельность собственного капитала – 17,69%;</li> <li>• прибыльность продукции – 5,49%</li> </ul>

Окончание табл. 26

ОАО «Курганский завод электромонтажных изделий»	Производство электромонтажных изделий: вводно-распределительные устройства), предназначенные для приема, распределения, учета электроэнергии и защиты линий от перегрузок и короткого замыкания; изделия для выполнения троллейных линий мостовых кранов; кабельные сборные конструкции для прокладки проводов и кабелей и др.	Поставка продукции осуществляется в регионы РФ: г. Москва, г. Санкт-Петербург, Свердловская, Тюменская, Челябинская области	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Выручка от продажи – 481,4 млн. руб.;</li> <li>• чистая прибыль – 52,6 млн. руб.;</li> <li>• средняя стоимость активов – 257,2 млн. руб.;</li> <li>• рентабельность активов – 20,45%;</li> <li>• рентабельность собственного капитала – 23,15%;</li> <li>• прибыльность продукции – 12,95%</li> </ul>
ОАО «Курганский электромеханический завод»	Производство электродвигателей, генераторов и трансформаторов	Поставка продукции осуществляется во все регионы РФ	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Выручка от продажи – 261,1 млн. руб.;</li> <li>• чистая прибыль – 28,7 млн. руб.;</li> <li>• средняя стоимость активов – 107,8 млн. руб.;</li> <li>• рентабельность активов – 26,63%;</li> <li>• рентабельность собственного капитала – 33,00%;</li> <li>• прибыльность продукции – 12,84%</li> </ul>
ОАО «Шадринский автоагрегатный завод»	Производство автомобильных агрегатов: водяных и масляных радиаторов автомобильных двигателей, радиаторов, отопителей, отопительно-вентиляционных установок, домкратов гидравлических и рычажно-винтовых, бензиновых насосов автомобильных двигателей, охладителей наддувочного воздуха	Крупные автосборочные предприятия: ОАО «КАМАЗ», ОАО «АЗ УРАЛ», ОАО «УАЗ», ОАО «ГАЗ», ООО «ПАЗ», РУП «МАЗ».	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Выручка от продажи – 3706,3 млн. руб.;</li> <li>• чистая прибыль – 161,8 млн. руб.;</li> <li>• средняя стоимость активов – 1380,2 млн. руб.;</li> <li>• рентабельность активов – 11,72%;</li> <li>• рентабельность собственного капитала – 20,31%;</li> <li>• прибыльность продукции – 4,76%</li> </ul>

В структуре «Группы ГАЗ» материнской компанией является – ОАО «ГАЗ», перечень крупных дочерних предприятий приведен в табл. 27.

Таблица 27

*Крупные дочерние компании «Группы ГАЗ» по состоянию на 30.06.2007 г.*

Наименование	Страна	Эффективная доля владения, %	Наименование	Страна	Эффективная доля владения, %
1. ООО УК «Группа ГАЗ»	Россия	100	15. ООО «Автомобильный завод ГАЗ»	Россия	100
2. ОАО «Канашский автоагрегатный завод»	Россия	93	16. ООО «ТД Русские машины»	Россия	100
3. ООО «КАВЗ»	Россия	100	17. LDV Group Limited	Великобритания	100
4. ООО «ПАЗ»	Россия	97	18. Birmingham Press	Великобритания	100
5. ООО «Ликийский автобус»	Россия	100	19. ООО «Нижегородские моторы»	Россия	100
6. ОАО «Голицынский автобусный завод»	Россия	100	20. ООО «ГАЗ-финанс»	Россия	100
7. ООО «ЦТД Русские Автобусы»	Россия	100	21. ЗАО «Челябинские строительно-дорожные машины»	Россия	100
8. ООО «Ликийский автобусный завод»	Россия	100	22. ОАО «Тверской экскаватор»	Россия	93
9. ОАО «Павловский автобус»	Россия	97	23. ОАО «Брянский арсенал»	Россия	78
10. ОАО «Автомобильный завод Урал»	Россия	100	24. ООО «Экскаваторный завод Ковровец»	Россия	46
11. ООО «ТД УРАЛавто»	Россия	100	25. ОАО «Ярославский завод дизельной аппаратуры»	Россия	90
12. ООО «Торгово-закупочная компания ГАЗ»	Россия	100	26. ОАО «Ярославский завод топливной аппаратуры»	Россия	90
13. ООО «Завод штампов и пресс-форм»	Россия	100	27. ОАО «Автодизель»	Россия	62
14. ОАО «Саранский завод автосамосвалов»	Россия	62			

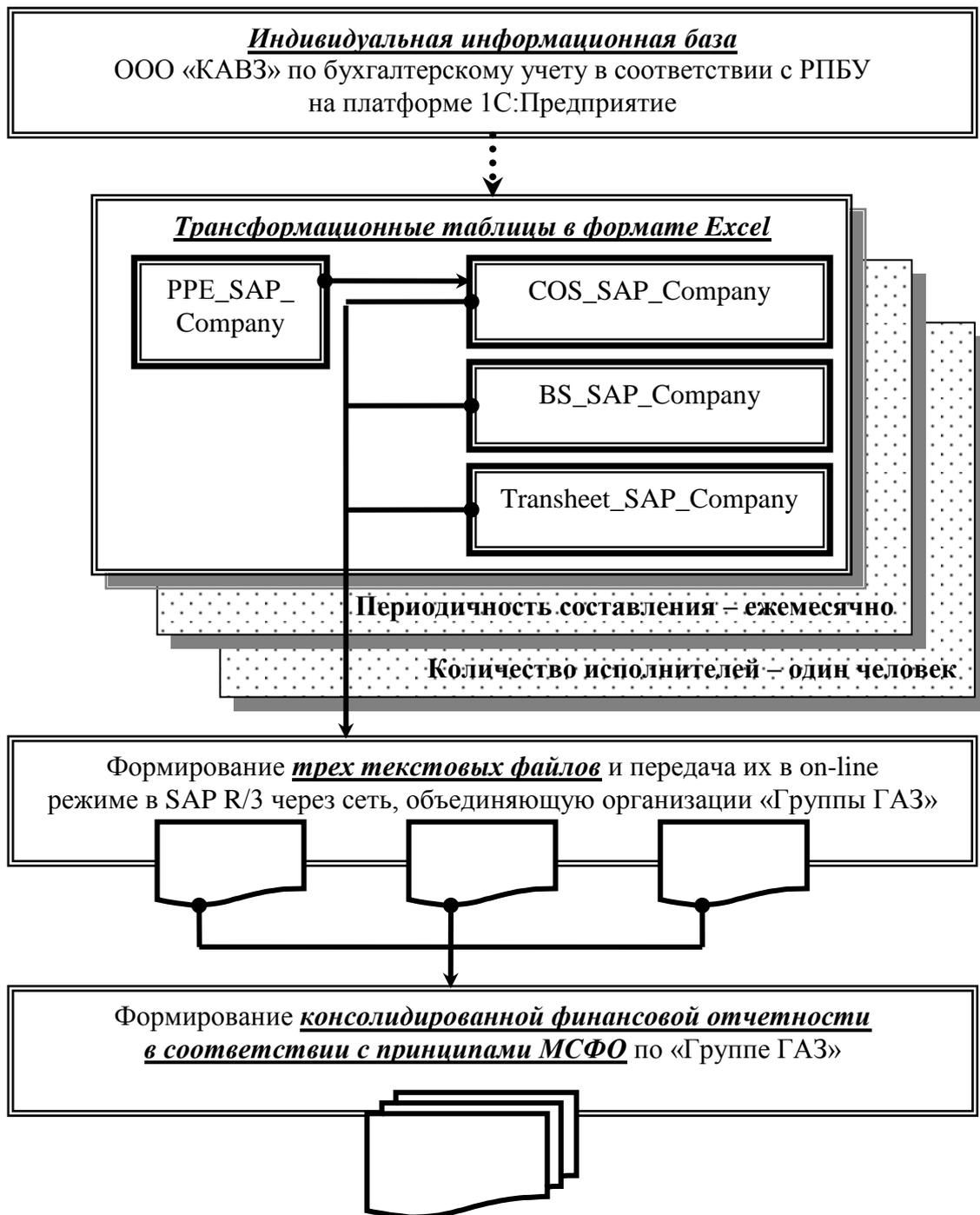
Кроме того, существует еще около 40 менее значимых дочерних компаний, расположенных на территории РФ. Все дочерние предприятия, зарегистрированные на территории РФ и входящие в состав холдинга «Группа ГАЗ», составляют полную отчетность по РПБУ. Кроме того, на уровне каждой организации осуществляются определенные трансформационные проце-

дуры, позволяющие корректировать данные бухгалтерского учета в соответствии с методикой международных стандартов. Таким образом, индивидуальная отчетность всех дочерних хозяйствующих субъектов подготавливается только по РПБУ. В соответствии с МСФО составляется только консолидированная отчетность «Группы ГАЗ». Схема реализации трансформационных процедур на уровне ООО «КАВЗ» приведена на рис. 12.

Ведение бухгалтерского учета в ООО «КАВЗ» в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета реализовано с помощью программы «1С:Предприятие». По итогам каждого месяца данные из информационной базы программы 1С вручную переносятся в специально разработанные таблицы формата Microsoft Excel, подготовленные специалистами методического отдела «Группы ГАЗ», находящегося в Нижнем Новгороде.

Процедуру переноса осуществляет бухгалтер по МСФО ООО «КАВЗ». Этот работник прошел соответствующее обучение и имеет сертификат ДипИФР (рус.). Кроме того, головное предприятие холдинга систематически по мере надобности организует дополнительные курсы, направленные на разъяснение изменений, нововведений в сфере МСФО и, соответственно доведение до исполнителей новых требований по заполнению трансформационных таблиц. Перечень и основные характеристики названных документов приведены в табл. 28.

Следует отметить, что основной задачей, которая решается в ООО «КАВЗ» посредством применения трансформационных таблиц, является детальная разноска учетных данных, полученных по РПБУ, по заранее заданным в таблицах аналитическим позициям. Таким образом, роль исполнителя – того, кто заполняет эти формы, носит, по сути, чисто механический характер, так как абсолютно все расчеты заданы в них в виде алгоритмов, изменять которые исполнитель не имеет права.



- Условные обозначения:
- – ручной ввод информации;
  - — автоматизированный ввод информации.

Рис. 12. Схема проведения процедур трансформации в ООО «КАВЗ»



*Основные характеристики трансформационных таблиц, используемых в ООО «КАВЗ»*

Название таблицы	Вид	Характеристики
PPE_SAP_Company	Вспомогательный	Представляет собой подготовительную таблицу по внеоборотным активам (счета 07 и 08). Данные используются при заполнении таблицы COS_SAP_Company
BS_SAP_Company	Основной	Представляет собой аналитическую таблицу, содержащую следующие расшифровки: 1) расшифровка денежных средств; 2) расшифровка финансовых вложений в акции и паи; в векселя; в государственные облигации; в корпоративные облигации; в займы; 3) расшифровки сырья и материалов; 4) расшифровка товаров для перепродажи; 5) расшифровка готовой продукции; 6) расшифровка товаров отгруженных; 7) расшифровка целевого финансирования; 8) расшифровка нематериальных активов; 9) расшифровка доходов будущих периодов; 10) расшифровка кредитов; 11) расшифровка расчетов с бюджетом; 12) расшифровка расходов будущих периодов; 13) расшифровка расчетов с учредителями; 14) расшифровка уставного капитала; 15) расшифровка собственных акций выкупленных; 16) расшифровка добавочного капитала; 17) расшифровка резервного капитала; 18) расшифровка реестра акционеров; 19) расшифровка неотраженных операций
Transheet_SAP_Company	Основной	Представляет собой аналитическую таблицу, содержащую следующие расшифровки: 1) расшифровка краткосрочной дебиторской задолженности и кредиторской задолженности; 2) расшифровка лизинговых контрактов; 3) расшифровка векселей к уплате (собственные) и векселей к получению; 4) расшифровка выручки, себестоимости, финансового результата.

COS_SAP_ Company	Основной	<p>Представляет собой аналитическую таблицу, в которой осуществляется реклассификация данных, полученных по РПБУ, а также проводятся корректировки оборотов и остатков по счетам: 08, 10, 15, 16, 17 (Транспортно-заготовительные расходы), 20, 21, 23, 24 (Ремонт оборудования), 25, 26, 27 (Затраты, не уменьшающие налогооблагаемую базу), 28, 29, 30 (Общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие расходы социальной сферы), 40, 41, 43, 44, 45, 90, 91, 94, 97, 84 для получения данных по МСФО.</p> <p>Кроме того, приводится развернутая информация по операциям с компаниями группы и со связанными компаниями в следующей аналитике:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• реализация продукции в разрезе компаний;</li> <li>• себестоимость реализованной продукции в разрезе компаний;</li> <li>• закупки у компаний по дебету счетов материалов в корреспонденции со счетами расчетов;</li> <li>• закупки у компаний по дебету счетов себестоимости и общепроизводственных расходов в корреспонденции со счетами расчетов;</li> <li>• закупки у компаний по дебету счетов коммерческих расходов в корреспонденции со счетами расчетов;</li> <li>• закупки у компаний по дебету счетов общих и административных расходов в корреспонденции со счетами расчетов;</li> <li>• закупки у компаний по дебету счетов товаров для перепродажи в корреспонденции со счетами расчетов;</li> <li>• закупки у компаний по дебету счетов капитальных вложений и оборудования к установке в корреспонденции со счетами расчетов;</li> <li>• прочие доходы по операциям с компаниями;</li> <li>• прочие расходы по операциям с компаниями;</li> <li>• распределение фондов в пользу компаний;</li> <li>• наценка по видам продукции в разрезе компаний.</li> </ul> <p>Ввод данных в трансформационную таблицу обеспечивает расчет следующих показателей:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) остатки по основным средствам в соответствии с требованиями МСФО;</li> <li>2) накопленная амортизация в соответствии с требованиями МСФО;</li> <li>3) резерв под обесценение основных средств;</li> <li>4) выручка, себестоимость, коммерческие, общие и административные расходы, рассчитанные в соответствии с требованиями МСФО</li> </ol>
---------------------	----------	---

По итогам заполнения всех трансформационных таблиц, а также после осуществления всех процедур внутреннего согласования и проверки формируются три текстовых файла – по одному для каждой ключевой таблицы. Эти файлы через сеть, объединяющую все компании «Группы ГАЗ» загружаются в программу, предназначенную для формирования консолидированной отчетности по МСФО, – SAP R/3. Таким образом, после того, как все дочерние предприятия загрузят свои файлы, на уровне головной организации формируется сводная отчетность по группе в целом. Следует отметить, однако, что роль дочерних предприятий на этом этапе сводится к нулю, так как формирование консолидированной отчетности в формате МСФО – это исключительная прерогатива материнской компании – ОАО «ГАЗ».

Анализируя методологические особенности реализации составления финансовой отчетности по МСФО, следует отметить, что на уровне «Группы ГАЗ» действует три учетных политики: учетная политика по РПБУ, учетная политика по МСФО, а также учетная политика для целей налогообложения. Кроме того, для лучшей аналитической увязки учетных данных по РПБУ и по МСФО в «Группе ГАЗ» разработан план счетов. Таким образом, во всех трансформационных таблицах наряду со счетами плана счетов финансово-хозяйственной деятельности, утвержденного приказом Министерства финансов РФ, используется ссылка на «Счета для SAP».

В целом схожий по схеме реализации, однако, отличающийся по методологическим подходам к решению процесс трансформации реализован на предприятиях, являющихся обособленными подразделениями, а также дочерними компаниями по отношению к ОАО «Уралсвязьинформ».

ОАО «Уралсвязьинформ» (далее – ОАО «УСИ») является крупнейшим оператором телекоммуникационных услуг Уральского региона. Оно было создано в апреле 1994 г. в результате приватизации государственного предприятия связи и информатизации «Россвязьинформ». 30 сентября 2002 г. была завершена реорганизация компании с присоединением шести операторов связи Уральского региона: ОАО «Связьинформ» Челябинской области,

ОАО «Уралтелеком» Свердловской области, АО «Тюменьтелеком», ОАО «Электросвязь» Курганской области, АО «Хантымансийскокртелеком» и ОАО «Ямалэлектросвязь». 1 июля 2005 г. произошло присоединение к компании дочерних операторов сотовой связи (ООО «Южно-Уральский сотовый телефон», ООО «Тюменьрусском», ЗАО «Ермак RMS») и интернет-провайдеров (ЗАО «ВСНЕТ», ООО «Уралком») с целью создания единой бизнес-структуры в сфере телекоммуникаций на рынке УрФО.

Акции общества участвуют в торгах Российской торговой системы, на Московской межбанковской валютной бирже, а также на Берлинской и Франкфуртской фондовых биржах, бирже NEWEX и внебиржевом рынке США. В рейтинге 100 крупнейших компаний Восточной Европы, опубликованном Financial Times в июне 2005 г., ОАО «УСИ» занимал 47 место с капитализацией 1,387 млрд. долл. США. По итогам 2007 г. рыночная стоимость составляла уже 2,5 млрд. долл. США, что более чем в пять раз превышает стоимость, имевшую место в момент создания компании (480 млн. долл. США). По состоянию на 30.06.2007 г. дочерними компаниями ОАО «УСИ», являлись следующие:

- ООО «Урал Информ ТВ» (теле- и радиовещание) – доля участия 100%;
- ЗАО «Фирма Пермтелеком» (кабельное телевидение) – доля участия 100%;
- ЗАО «ФК-Связь» (услуги связи) – доля участия 75%.

Кроме того, в структуру ОАО «УСИ» входят филиалы в городах Екатеринбург, Курган, Пермь, Салехард, Тюмень, Ханты-Мансийск, Челябинск.

Курганский филиал электросвязи ОАО «УСИ» (далее КФ УСИ) – базовый оператор информационно-коммуникационных услуг Курганской области. Филиал работает на территории Зауралья общей площадью 71,5 тыс. кв. км с населением около миллиона человек, из них 43,9% – сельские жители. Филиал охватывает своей сетью 1167 населенных пунктов Зауралья.

В настоящее время ОАО «УСИ», кроме составления финансовой отчетности по РПБУ, подготавливает на полугодовой основе отчетность по МСФО. Первая отчетность по МСФО была составлена обществом по итогам 2002 г. Во всех обособленных подразделениях и дочерних компаниях ОАО «УСИ» головной организацией выработаны единообразные подходы к постановке и ведению бухгалтерского учета как в свете отечественных, так и международных стандартов.

Начиная с 2006 г., во всех организациях, входящих в структуру ОАО «УСИ», был внедрен программный продукт «1С:Предприятие», полностью переработанный с учетом специфики деятельности организаций связи. Учет по МСФО реализован пока только через составление трансформационных таблиц, сведение которых по всем филиалам и дочерним компаниям в методическом отделе ОАО «УСИ» г. Екатеринбурга, обеспечивает составление консолидированной отчетности по МСФО. Поскольку процесс перекладки данных, организованный таким образом, имеет целый ряд недостатков (длительность обработки информации; вероятность наличия ошибок, обусловленных некомпетентностью или невнимательностью персонала, и т.д.), в ОАО «УСИ» начало реализовываться поэтапное внедрение модульной программы Oracle E Business Suite (OEBS), позволяющей объединить в одной информационной системе учет сразу по двум стандартам: российским и международным. Компания уже приступила к промышленной эксплуатации OEBS в части учета внеоборотных активов (релиз № 1). В течение 2006 г. внедрение релиза № 1 было осуществлено во всех филиалах компании. Полное внедрение названного программного продукта планируется завершить до 2009 г. Действующая практика проведения процедур трансформации на уровне КФ УСИ представлена на рис. 13.

Как уже отмечалось выше, в целом схема движения учетной информации из информационной базы по РПБУ и вплоть до составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО в ОАО «УСИ» имеет много общего со схемой трансформации, применяемой в ООО «КАВЗ».

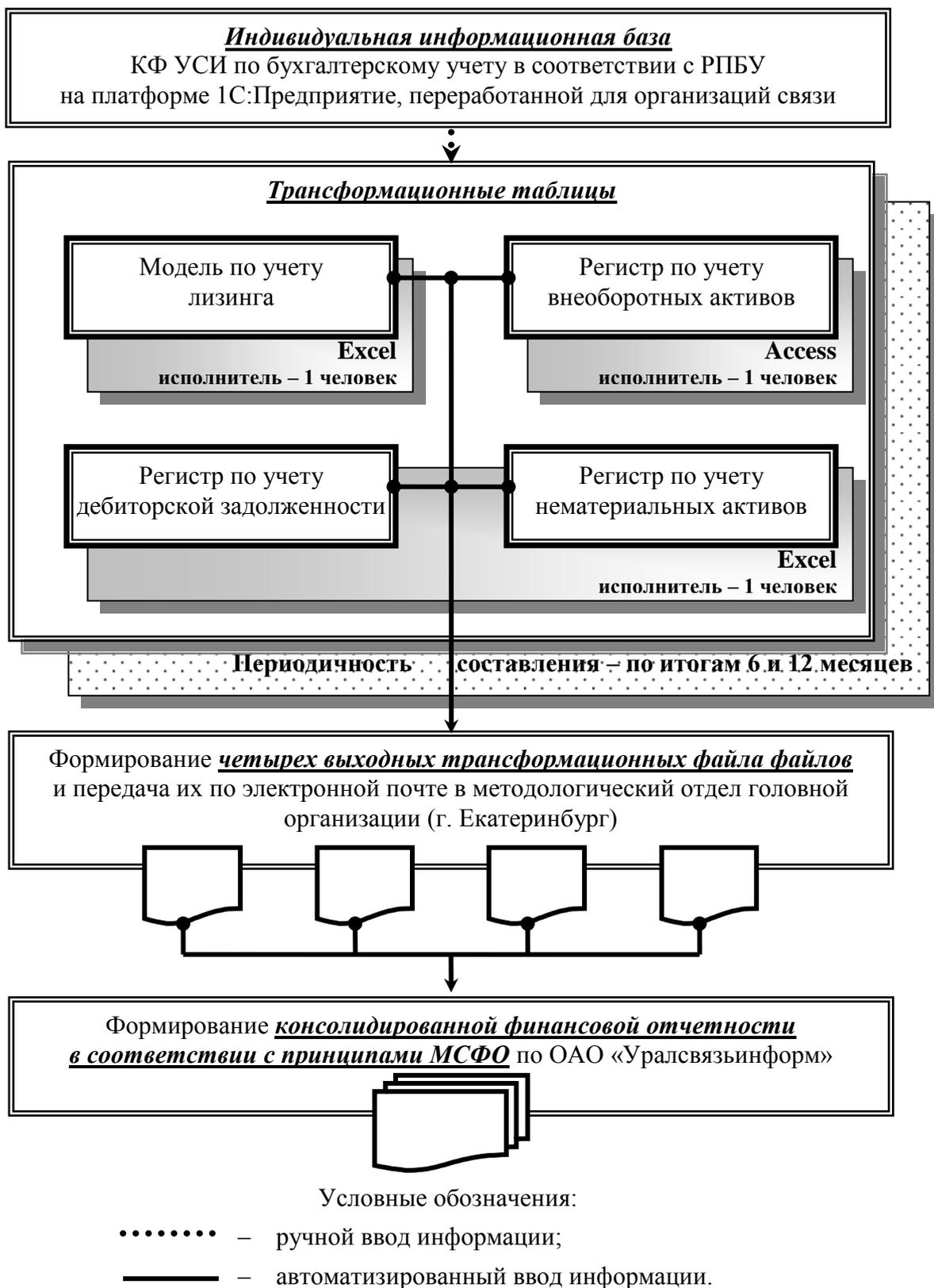


Рис. 13. Схема проведения процедур трансформации в КФ УСИ

Так, например, перенос данных в трансформационные таблицы также осуществляется вручную; все таблицы реализованы с помощью какой-либо из программ пакета Microsoft Office; точно также после заполнения данных

регистров формируется некий выходной файл, который затем передается в головную организацию для дальнейшей обработки.

Тем не менее, существует и целый ряд различий, наиболее существенным из которых является то, что в отличие от трансформационных таблиц, используемых в «Группе ГАЗ» и представляющих собой детализированные данные по всем счетам бухгалтерского учета, в КФ УСИ таблицы имеют узконаправленный характер. Из четырех, используемых в процессе перекладки, каждая связана непосредственно с каким-то объектом учета. При этом в качестве таких объектов выбраны те, различия в учете по которым, – наиболее разительны. Кроме того, еще одно существенное отличие состоит в сроках составления и представления таблиц: если в «Группе ГАЗ» этот процесс носит ежемесячный характер, то в ОАО «УСИ» – полугодовой. В КФ УСИ так же, как и в ООО «КАВЗ» отсутствует специальный отдел, занятый исключительно осуществлением процедур трансформации, однако, принципиальное отличие в том, что в КФ УСИ работу по перекладке осуществляют те бухгалтера, которые заняты «русским» учетом этих же объектов. Следовательно, в КФ УСИ число исполнителей составляет три человека, в отличие от ООО «КАВЗ», где в штат введен один сотрудник, занимающийся исключительно процессом трансформации.

Специфику трансформационных таблиц ОАО «УСИ» рассмотрим на примере Регистра по учету внеоборотных активов (далее – РВА). РВА предназначен для сбора отчетности и учету хозяйственных операций по объектам основных средств и незавершенного строительства в соответствии с МСФО. В результате заполнения РВА могут быть сформированы два вида отчетов, которые используются для получения сумм корректировок по счетам внеоборотных активов:

- 1) отчет по основным средствам и незавершенному строительству производственного назначения в разрезе счетов в суммах по РПБУ;

2) отчет по основным средствам и незавершенному строительству в формате системы сбора и консолидации информации ОАО «УСИ» в суммах по МСФО или РПБУ. Данная форма необходима для более детального анализа учета объектов для целей трансформации. В данной форме отчета основные средства и незавершенное строительство подразделяются на три группы: производственного назначения (без социальной сферы); безвозмездно полученные; социального назначения.

В табл. 29 дано краткое описание структуры этих отчетов. Особенностью РВА является то, что все основные средства, обобщенные в нем, детализируются по группам: земельные участки, здания, сооружения, незавершенное строительство, компьютерная техника, транспортные средства, коммутаторы, прочее оборудование, прочие основные средства. Кроме того, все итоговые, а также расчетные показатели заполняются автоматически в соответствии с разработанным и реализованным в данном регистре алгоритмом.

По такому же типу созданы и три других трансформационных таблицы, используемых в практике работы ОАО «УСИ». Главная их цель: классифицировать активы и обязательства в соответствии с МСФО и осуществить расчет основных показателей, требуемых для раскрытия в отчетности, подготовленной по МСФО.

Если говорить о реализации варианта построения учетной политики (конвергенция или гармонизация), то в ОАО «УСИ» выбран второй путь, так как учетная политика по РПБУ и МСФО объединена в одном документе. Кроме того, наличествует еще налоговая учетная политика в целях главы 25 Налогового кодекса РФ.

Обобщая информацию, представленную выше, схемы осуществления трансформационных процедур, выбранные в ООО «КАВЗ» и КФ УСИ, можно сравнить по целому ряду параметров, которые обобщены в табл. 30.

## Краткое описание структуры отчетов, формируемых в РВА

Аналитическая позиция в отчете	Характеристика
<b>Отчет по основным средствам и незавершенному строительству производственного назначения в разрезе счетов в суммах по РПБУ</b>	
1. Стоимость на начало периода	Отображается стоимость всех объектов основных средств, относящихся к одному счету, на начало установленного в меню отчетного периода
2. Ввод в эксплуатацию	Итоговая сумма по определенному счету на конец отчетного периода по результатам следующих видов движения: ввод в эксплуатацию (если это не передача из другого регионального филиала); модернизация
2.1. Приход из лизинга	Итоговая сумма по определенному счету на конец отчетного периода по результатам движения «Приход из лизинга»
2.2. Приход (переклассификация)	Итоговая сумма по определенному счету на конец отчетного периода по результатам следующих видов движения: изменение признаков; реклассификация; объединение
2.3. Приход – ВХ <sup>5</sup> получение ОС <sup>6</sup> (между СП <sup>7</sup> )	Итоговая сумма по определенному счету на конец отчетного периода по результатам движения объектов основных средств между структурными подразделениями
2.4. Приход – ВХ получение ОС (между РФ <sup>8</sup> )	Итоговая сумма по определенному счету на конец отчетного периода по результатам движения ввод в эксплуатацию (передача из другого регионального филиала)
2.5. Прочий приход	Итоговая сумма по определенному счету на конец отчетного периода по результатам движения операции «Приход»
3. Списание и продажа	Итоговая сумма на конец отчетного периода по результатам следующих видов движения: обесценение; выбытие (кроме выбытия в другой региональный филиал); частичное выбытие; продажа; частичная продажа; списание; частичное списание
3.1. Выбытие (переклассификация)	Итоговая сумма по определенному счету на конец отчетного периода по результатам следующих видов движения: изменение признаков; реклассификация; разделение
3.2. Выбытие – ВХ передача ОС (между СП)	Итоговая сумма по определенному счету на конец отчетного периода по результатам движения «Межфилиальное разделение»
3.3. Выбытие – ВХ передача ОС (между РФ)	Итоговая сумма по определенному счету на конец отчетного периода по результатам движения объектов основных средств между региональными филиалами
4. Стоимость на конец периода	Отображается стоимость всех объектов основных средств, относящихся к определенному счету ЕПС, на конец отчетного периода

<sup>5</sup> ВХ – внутрихозяйственный<sup>6</sup> ОС – основные средства<sup>7</sup> СП – структурное подразделение<sup>8</sup> РФ – региональный филиал

<b>Отчет по основным средствам и незавершенному строительству в формате системы сбора и консолидации информации в суммах по МСФО или РПБУ</b>	
1. Стоимость на начало периода	Отображается стоимость всех объектов основных средств, относящихся к определенной группе, на начало отчетного периода (с учетом обесценения на конец предыдущего периода, если оно проводилось)
2. Приход (МСФО)	Суммируются строки: <ul style="list-style-type: none"> <li>• приобретено – сумма движений за отчетный период по операции Приход (для НЗС еще и Увеличение стоимости);</li> <li>• приход (из соцсферы) для объектов производственного назначения (сумма движений за отчетный период по группам амортизации для положительной части операций реклассификации, в результате которых признак «Социального назначения» менялся) или Приход (из производственных) для объектов социального назначения (сумма движений за отчетный период по группам амортизации для положительной части операций реклассификации, в результате которых признак «Социального назначения»)</li> </ul>
3. Введено в эксплуатацию	Сумма движений за отчетный период по следующим операциям: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ввод в эксплуатацию (кроме прихода из другого регионального филиала);</li> <li>• модернизация</li> </ul>
4. Выбытие (МСФО)	Суммируются строки: <ul style="list-style-type: none"> <li>• списано, продано;</li> <li>• отнесение на расходы;</li> <li>• выбытие (кроме выбытия в другой региональный филиал);</li> <li>• частичное выбытие;</li> <li>• продажа;</li> <li>• частичная продажа;</li> <li>• списание;</li> <li>• частичное списание;</li> <li>• выбытие (в соцсферу) для объектов производственного назначения (сумма движений за отчетный период по группам амортизации для отрицательной части операций реклассификации, в результате которых признак «Социального назначения» менялся) или Выбытие (в производственные) для объектов социального назначения (сумма движений за отчетный период по группам амортизации для отрицательной части операций реклассификации, в результате которых признак «Социального назначения» менялся)</li> </ul>
5. Переклассификация	Суммируются строки: <ul style="list-style-type: none"> <li>• переклассификация между группами (Приход);</li> <li>• переклассификация между группами (Выбытие)</li> </ul>

6. Внутренние перемещения	<p>Суммируются строки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• приход из лизинга;</li> <li>• приход – внутрихозяйственное получение (между структурными подразделениями);</li> <li>• выбытие – внутрихозяйственная передача (между структурными подразделениями);</li> <li>• приход – внутрихозяйственное получение (между региональными филиалами);</li> <li>• выбытие – внутрихозяйственная передача (между региональными филиалами)</li> </ul>
7. Стоимость на конец периода	Отображается стоимость всех объектов основных средств, относящихся к определенной группе, на конец отчетного периода (без учета обесценения за отчетный период)
8. Накопленная амортизация на начало периода	Отображается накопленная амортизация объектов основных средств, относящихся к одной группе, на начало отчетного периода (с учетом обесценения за предыдущий период, если оно проводилось)
9. Амортизация за период (МСФО)	<p>Суммируются следующие строки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• начислено за период;</li> <li>• амортизация за период (пришедших из соцсферы) для основных средств производственного назначения (сумма амортизации, за отчетный период по группе амортизации, рассчитываемая для положительной части операций реклассификации, при которых признак «Социального назначения» менялся) или Амортизация за период (пришедших из произв.) для основных средств социального назначения (итоговая сумма амортизаций за отчетный период по группе амортизации для положительной части операций реклассификации, при которых признак «Социального назначения» менялся)</li> </ul>
10. Амортизация по выбывшим	<p>Амортизация по выбывшим объектам – сумма амортизаций за отчетный период по группе амортизации для следующих операций:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• выбытие;</li> <li>• частичное выбытие;</li> <li>• продажа;</li> <li>• частичная продажа;</li> <li>• списание;</li> <li>• частичное списание;</li> <li>• отнесение на расходы;</li> <li>• амортизация по выбывшим (в соцсферу) – для основных средств производственного назначения (сумма амортизации за отчетный период по группе амортизации, рассчитываемая для отрицательной части операций реклассификации, при которых признак «Социального назначения» менялся) или Амортизация по выбывшим (в производственные) для основных средств социального назначения (итоговая сумма амортизаций за отчетный период по группе амортизации для отрицательной части операций реклассификации, при которых признак «Социального назначения» менялся)</li> </ul>

11. Переклассификация амортизации	<p>Суммируются следующие строки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• начислено амортизации (переклассификация) – сумма амортизаций за отчетный период по группе амортизации для следующих операций:</li> <li>• объединение;</li> <li>• объединение в новый;</li> <li>• изменение признаков положительная часть (если в результате этой операции не меняется тип объекта);</li> <li>• выбытие амортизации (переклассификация);</li> <li>• разделить;</li> <li>• изменение признаков отрицательная часть (если в результате этой операции не меняется тип объекта)</li> </ul>
12. Амортизация – внутреннее перемещение	<p>Суммируются следующие строки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• амортизация по основным средствам, пришедшим из лизинга;</li> <li>• амортизация по основным средствам, выбывшим в состав собственных;</li> <li>• амортизация по выбывшим – внутрихозяйственное разделение между структурными подразделениями;</li> <li>• амортизация за период – внутрихозяйственное разделение между региональными филиалами;</li> <li>• амортизация по выбывшим – внутрихозяйственное разделение между региональными филиалами;</li> <li>• амортизация за период – внутрихозяйственное разделение между структурными подразделениями;</li> <li>• межфилиальное объединение;</li> <li>• межфилиальное объединение в новый;</li> </ul>
13. Накопленная амортизация на конец периода	Отображается накопленная амортизация объектов основных средств, относящихся к одной группе, на конец отчетного периода
14. Остаточная стоимость на начало (без учета обесценения)	Итоговая остаточная стоимость объектов основных средств по группам амортизации на начало отчетного периода до проведения обесценения (итоговая стоимость за минусом начисленной амортизации)
15. Остаточная стоимость на конец (без учета обесценения)	Итоговая остаточная стоимость объектов основных средств по группам амортизации на конец отчетного периода до проведения обесценения (итоговая стоимость за минусом начисленной амортизации)
16. Остаточная стоимость с учетом обесценения на конец	Итоговая остаточная стоимость объектов основных средств по группам амортизации на конец отчетного периода после проведения обесценения (итоговая стоимость за минусом начисленной амортизации)

Таким образом, несмотря на ряд имеющихся различий, о которых говорилось выше, главным сходством в формировании этими хозяйствующими субъектами данных по МСФО является выбранный способ: полная трансформация.

Таблица 30

*Сравнение схем проведения процедур трансформации  
в ООО «КАВЗ» и КФ УСИ*

Критерий сравнения	ООО «КАВЗ» (головная организация ОАО «ГАЗ»)	КФ УСИ (головная организация ОАО «УСИ»)
1. Выбранный способ составления отчетности по МСФО	Полная трансформация. В качестве валюты отчетности выбран российский рубль	Полная трансформация. В качестве валюты отчетности выбран российский рубль
2. Техническое решение	Для осуществления трансформации используются программы: 1С:Предприятие, Microsoft Excel, SAP R/3.	Для осуществления трансформации используются программы: 1С:Предприятие, Microsoft Excel, Microsoft Access, Oracle E Business Suite.
3. Количество формируемых трансформационных файлов	Четыре	Четыре
4. Организация переноса данных из программы, в которой учет ведется по РПБУ	Ручной перенос	Ручной перенос
5. Способ передачи трансформационных таблиц в головную организацию	Режим on-line	Режим off-line
6. Вариант реализации учетной политики по МСФО	Учетная политика по МСФО является самостоятельным документом	Учетная политика по МСФО и РПБУ объединены в одном документе
7. Наличие обособленного отдела для осуществления процедур трансформации	Специализированного подразделения нет	Специализированного подразделения нет

8. Количество задействованных людей в процессе трансформации	Один человек, занятый исключительно процедурой трансформации	Три человека, основной функциональной обязанностью которых является ведение учета данных объектов по РПБУ
9. Периодичность осуществления трансформационных процедур	По итогам каждого месяца	По итогам 6 и 12 месяцев года
10. Наличие плана счетов, созданного для осуществления трансформации	План счетов для осуществления трансформации разработан	План счетов для осуществления трансформации не разработан

Кроме того, и ООО «КАВЗ» и КФ УСИ применяют, по сути, импортированную технологию составления финансовой отчетности по принципам международных стандартов, подготовленную для них головной компанией, что определяет отсутствие у них свободы автономного изменения методики в этой сфере. Однако наибольший интерес в рамках данной работы представляет формирование стратегии перехода на МСФО «с чистого листа», определение подходов к самостоятельному выбору варианта составления отчетности для организаций, находящихся в самом начале этого процесса.

## **Глава 3. Стратегия перехода на международную систему финансовой отчетности**

### **3.1 Этапы стратегии формирования отчетности по принципам международной системы финансовой отчетности**

В базовом учебнике «Основы менеджмента» Мескона М., Альберта М. и Хедоури Ф. приводится следующее определение: «Стратегия представляет собой детальный всесторонний комплексный план, предназначенный для того, чтобы обеспечить осуществление миссии организации и достижение ее целей» [2.35, с. 156].

В трех других источниках – экономических словарях – определение данной категории передано следующим образом:

«Стратегия – это выработка организацией цели получения устойчивых прибылей, конкурентных преимуществ, а также выживания в долгосрочной перспективе в соответствии со своей миссией и динамично изменяющейся внешней средой» [4.13, с. 657].

«Стратегия – это искусство руководства; общий план ведения этой работы на основе долгосрочных прогнозов» [4.4, с. 1106].

«Стратегия – это долговременные, наиболее принципиальные, важные установки, планы, намерения правительства, администрации регионов, руководства предприятий в отношении производства, доходов и расходов, бюджета, налогов, капиталовложений, цен, социальной защиты» [4.8, с. 292].

Приведенные цитаты убедительным образом свидетельствуют о том, что однозначного определения понятия «стратегия» (даже если принимать во внимание только сферу экономику, отвлекаясь от военного дела, политики, социологии и т.д.) не существует. И более того, хотя, на первый взгляд, может показаться, что все приведенные определения суть одинаковы, однако одинаковость эта заключается, пожалуй, только в использовании слов «долгосрочный» и «долговременный» во всех дефинициях за исключением первой. Все остальное же имеет весьма широкий спектр разнообразия: от при-

равнивания стратегии к целям развития организации до определения ее как искусства руководства; от описания ее как элемента успешного функционирования компании до придания ей макроэкономического статуса на уровне целого государства.

На самом деле такой разброс понятий в какой-то мере оправдан, так как в итоге отражает субъективные представления авторов, которые, в свою очередь, формируются под влиянием того, что считается ими объектом управления (хозяйствующий субъект, город, регион, страна, мир), предметом управления (хозяйственные процессы, доля на рынке, социально-экономические характеристики региона, демографическая ситуация в стране), целью управления (повышение показателей прибыльности и рентабельности, снижение уровня безработицы, улучшение качества жизни населения, увеличение валового внутреннего продукта).

Тематика данного исследования предполагает, что объектом управления является регион, предметом управления – система финансовой отчетности хозяйствующих субъектов региона, а главной целью, ставящейся при формировании стратегии, – повышение конкурентоспособности региона.

*Таким образом, стратегия перехода на международную систему финансовой отчетности (далее – стратегия) может быть определена как детальное руководство, действуя в согласии с которым, возможно обеспечить на предприятиях региона переход на международную систему финансовой отчетности, достигнув при этом улучшения характеристик, определяющих его конкурентоспособность.*

*При этом принципиальными моментами, которые следует учитывать вкупе с данным определением при разработке стратегии, являются следующие:*

*– временной лаг не играет ключевой роли, то есть это означает, что при формировании и реализации стратегии она не обязательно должна носить долгосрочный или, напротив, краткосрочный характер;*

– *всеохватность не имеет решающего значения, а именно: даже если переход на международную систему финансовой отчетности в соответствии с данной стратегией будет осуществлен всего лишь на одном предприятии региона, но при этом именно в результате этого будут улучшены характеристики региональной конкурентоспособности, то предложенную стратегию возможно будет считать эффективной;*

– *ввиду того, что на начальном этапе формирования стратегии могут быть разработаны и выбраны разные варианты перехода на международную систему финансовой отчетности, вариант, предложенный в стратегии, должен носить оптимальный характер, то есть исходить из наиболее разумного соотношения выгод и затрат.*

Так как в данной работе стратегия определена как детальное руководство, то она должна позволять использующим ее ответить на следующие вопросы:

1) *какие этапы обусловят переход на международную систему финансовой отчетности? Ответ на данный вопрос предполагает выработку общего стратегического плана;*

2) *что сделать, чтобы перейти на международную систему финансовой отчетности? В этом случае ответ должен содержать набор конкретных действий, учитывающих различные факторы внешнего и внутреннего влияния и позволяющих адаптировать процесс перехода под их воздействие. Подобными характеристиками конкретики и всеохватности отличается комплексная система;*

3) *каким образом будет сформирована инфраструктурная составляющая обеспечения стратегии? Ответом послужит разработка механизма перехода на международную систему финансовой отчетности.*

*Ввиду того, что в работе единственной существующей на сегодняшний день международной системой финансовой отчетности были определены МСФО смысловое содержание фраз «стратегия перехода на междуна-*

*родную систему финансовой отчетности» и «стратегия перехода на МСФО», по мнению авторов, следует признать синонимичным.*

Следует отметить, что определение этапов перехода на международную систему финансовой отчетности должно быть сведено к микроуровню (уровню хозяйствующих субъектов) вне зависимости от того, на каком уровне в дальнейшем предполагается использовать результаты данного перехода для оценки повышения конкурентоспособности: города, региона или страны в целом. Основной и, пожалуй, единственной причиной этого является, то, что бухгалтерский учет и финансовая отчетность как его конечный продукт ограничены рамками организации, следовательно, говорить о переходе на иную систему финансовой отчетности также имеет смысл только в этих пределах. Именно по этой причине стратегический план перехода в данном исследовании имеет тесную привязку к предприятию.

В настоящее время существует значительное количество научно обоснованных подходов стратегического управления конкурентоспособностью объектов (инновационный, маркетинговый, воспроизводственно-эволюционный, глобальный, интеграционный, виртуальный, эксклюзивный, функциональный, предметный и др.) [2.75, с. 82 – 102]. Особенностью выделения каждого из этих подходов в качестве самостоятельного научного направления является некая установленная приоритетность развития системы, применительно к которой данный подход используется. По этой причине некоторые из них демонстрируют явную односторонность управленческих решений, принимаемых в связи с их использованием, поэтому не могут применяться самостоятельно, но подразумевают использование наряду с ними и других более широких по сфере применения подходов. Поэтому из значительного числа приведенных подходов управления конкурентоспособностью объекта при разработке стратегии перехода на МСФО следует применять процессный подход, в основе которого лежит рассмотрение взаимосвязи общих функций управления: планирования, организации, учета и контроля.

Принимая во внимание особенности процессного подхода, этапы осуществления перехода на международные стандарты финансовой отчетности могут быть представлены следующим образом (рис. 14).

Очевидно, что построение стратегии перехода на международную систему финансовой отчетности на уровне хозяйствующего субъекта необходимо начинать с оценки факторов внешней и внутренней среды предприятия, которая должна с достаточной степенью точности показать: обладает ли организация необходимыми ресурсами для осуществления перехода и в какой мере возможно нивелировать или даже упразднить влияние отрицательных факторов макро- и микроуровня, способных затормозить процесс перехода.



Рис. 14. Этапы осуществления перехода на МСФО на уровне хозяйствующего субъекта

Следует отметить, что в настоящее время единая методология для анализа внешней и внутренней среды предприятия отсутствует. Это связано,

прежде всего, с тем, что при выборе методов проведения такого анализа, а также набора факторов, подлежащих оценке, ключевую роль играет цель, которая ставится исследователями и которая во многом носит субъективный характер.

В частности в стратегическом управлении анализ факторов внешней и внутренней среды связан с уточнением миссии организации и видения глобальных и базовых стратегий. Решение этих задач может быть достигнуто на основе использования таких научных методов, как диагностический анализ; анализ основных факторов внешней среды на основе комплексного STEP-анализа для выявления возможностей и угроз; анализ сильных и слабых сторон внутренней среды предприятия; совместный матричный анализ сильных, слабых сторон, возможностей и угроз (SWOT-анализ) [2.69, с. 459].

После выбора наилучшей для конкретного хозяйствующего субъекта альтернативы в среде возможных вариантов составления отчетности по принципам МСФО имеет смысл перейти к следующему этапу перехода – организации. Следует отметить, что то, какой вариант был сочтен хозяйствующим субъектом более предпочтительным, в дальнейшем определит спектр методов и последовательность действий по переходу на составление финансовой отчетности по международным стандартам.

Очевидно, что организация перехода на международную систему финансовой отчетности является в перечне этапов этого перехода, представленных на рис. 14, наиболее трудоемкой и самой затратной по сравнению с планированием и контролем. Более того, организация построения на предприятии системы формирования финансовой отчетности по принципам МСФО – важнейшее звено всей стратегии перехода, так как именно на данном этапе формируются условия и предпосылки, претворение которых в дальнейшем в конкретные результаты и позволит оценить эффект от осуществления преобразований, сделать вывод об успешности (или напротив) всего мероприятия.

Пожалуй, наиболее специфичным среди перечисленных выше альтернатив является вариант трансформации. Это связано с тем, что данный про-

цесс должен быть проведен, как правило, в сжатые сроки, а также ввиду того, что процедура трансформации проводится даже в том случае, если организация планирует провести постановку параллельного учета или использовать специализированные бухгалтерские программы (для представления в отчетных формах данных за предыдущий период). Единого мнения по поводу того, каким набором последовательно проводимых этапов должна характеризоваться процедура трансформации, нет.

Так, например, в соответствии с методикой фирмы Carana Corporation, этапы трансформации российской финансовой отчетности в соответствии с МСФО должны быть следующими (рис. 15) [3.68]. Таким образом, при составлении форм финансовой отчетности по методике трансформации Carana Corporation в организации должен быть использован целый комплекс рабочих трансформационных таблиц, раскрывающих в том числе и аналитику по отдельным строкам отчетности.

В отличие от изложенного выше в условиях процедуры трансформации, описанной в рамках проекта «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II» сотрудниками ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [3.80], предлагается формировать финансовую отчетность в соответствии с МСФО только на основании откорректированной и после реклассифицированной оборотно-сальдовой ведомости (рис. 16).

Методика одного из ведущих специалистов-практиков по вопросам формирования отчетности по международным стандартам Аверчева И.В., включает в себя совокупность элементов, представленных на рис. 17.

<b>БЛОК I.</b> Анализ бухгалтерской информации (первичные документы и регистры учета), составление пробных балансов	<b>Этап 1. Анализ учетной политики и состояния бухгалтерского учета на предприятии</b> (определение несоответствия отдельных элементов действующей учетной политики положениям МСФО и определение основных направлений работы)
	<b>Этап 2. Составление пробных балансов на начало и конец отчетного периода</b> (остатки по счетам бухгалтерского учета заносятся в рабочие таблицы по трансформации)
	<b>Этап 3. Анализ счетов оборотно-сальдового баланса и подготовка рабочих документов</b> (рабочие документы составляются по основным направлениям анализа: учет основных средств, нематериальных активов, кредитов и займов, финансовых вложений и т.д. В рабочих документах указываются замечания, которые будут использованы при составлении корректировочных проводок)
<b>БЛОК II.</b> Составление корректировочных проводок и реклассификация счетов преобразованного оборотно-сальдового баланса на МСФО	<b>Этап 4. Составление корректировочных проводок</b> (для приведения отчетности в соответствие с МСФО необходимо на основе изучения бухгалтерской информации, представленной предприятием, составить корректировочные проводки)
	<b>Этап 5. Включение корректировочных проводок в рабочие таблицы</b> (корректировочные проводки заносятся в начальный пробный баланс с учетом корректировочных проводок на конец отчетного периода)
	<b>Этап 6. Реклассификация счетов в соответствии с МСФО и составление бухгалтерского баланса в соответствии с МСФО</b> (предполагается проведение реклассификации остатков с плана счетов по РПБУ на план счетов, отвечающий требованиям организации бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Проводки по реклассификации могут быть объединены в 5 основных групп: текущие активы, долгосрочные активы, текущие обязательства, долгосрочные обязательства, собственный капитал. На основании оборотно-сальдового баланса в плане счетов МСФО, подготавливается бухгалтерский баланс в соответствии с МСФО)
<b>БЛОК III.</b> Подготовка финансовых отчетов компании в соответствии с МСФО	<b>Этап 7. Подготовка отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО</b> (анализируется информация о доходах и расходах компании, составляются рабочие таблицы по распределению доходов и расходов. Доходы и расходы корректируются с учетом влияния корректировочных проводок и подготавливается отчет о прибылях и убытках в соответствии с МСФО)
	<b>Этап 8. Составление отчета о движении денежных средств в соответствии с МСФО</b> (подготавливается сравнительный баланс на начало и конец отчетного периода. На основе его данных косвенным методом составляется отчет о движении денежных средств в соответствии с требованиями
	<b>Этап 9. Подготовка форм финансовой отчетности и пояснений к ним</b> (окончательно формируются финансовые отчеты – отчет о прибылях и убытках, бухгалтерский баланс, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях в капитале, производится сверка суммы нераспределенной прибыли, составляются пояснения к финансовой отчетности)

Рис. 15. Этапы трансформации российской финансовой отчетности в соответствии с МСФО (по методике Carana Corporation)

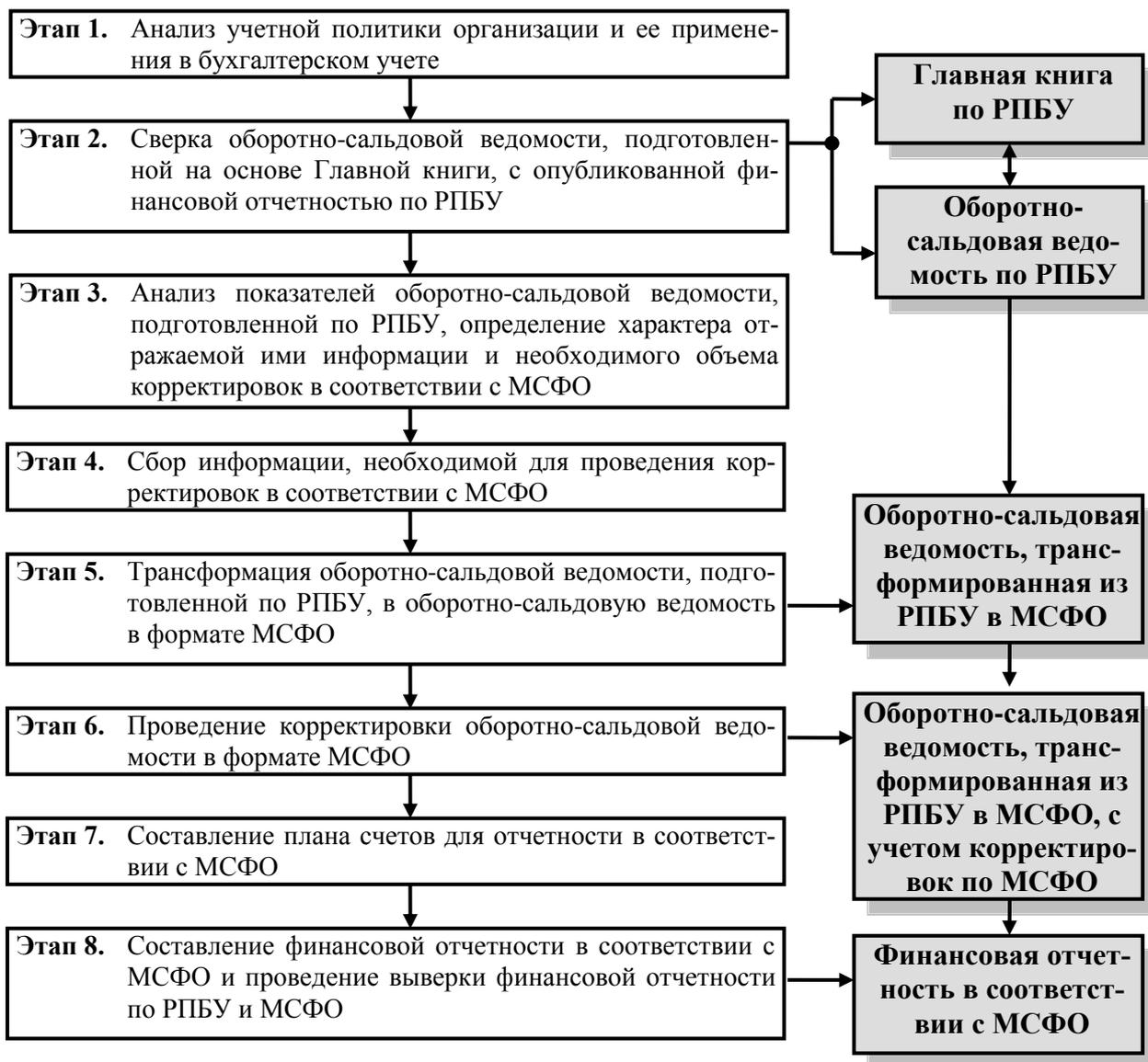


Рис. 16. Этапы трансформации российской финансовой отчетности в соответствии с МСФО (по методике, разработанной в рамках проекта «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II»)

*Представляется правильным утверждать, что наибольшей системностью, полнотой, а потому и практической ценностью обладает первый из представленных выше трех вариантов проведения процедуры трансформации. Это связано, во-первых, с тем, что проведение процедуры трансформации на основе разработки одной лишь трансформационной таблицы (как это вытекает из второго и третьего подходов) чревато множественностью ошибок особенно в момент проведения реклассификации доходов, расходов, активов и пассивов.*

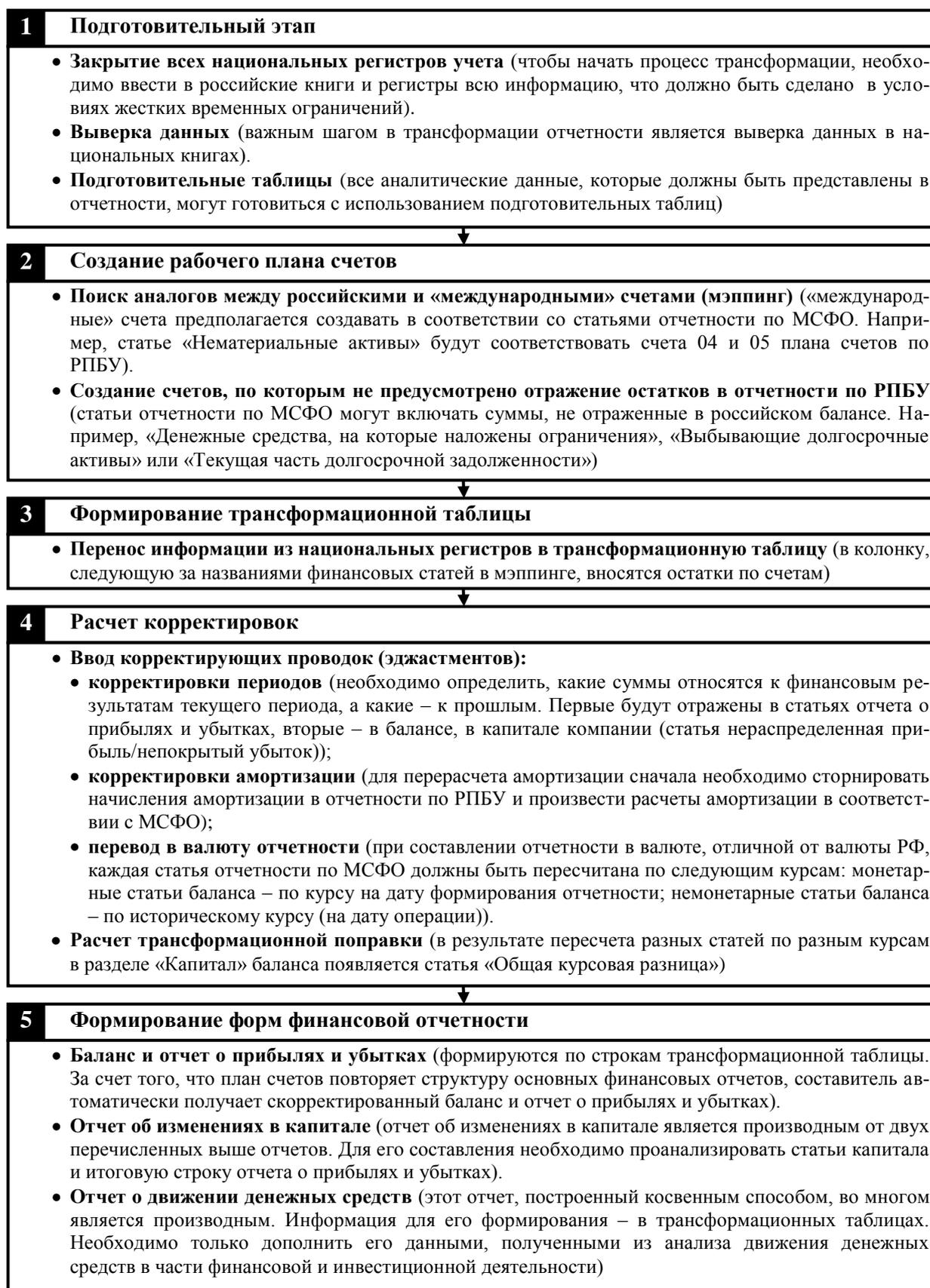


Рис. 17. Этапы трансформации российской финансовой отчетности в соответствии с МСФО (по методике И. Аверчева)

В данном случае наличествует риск того, что какие-либо элементы отчетности не будут реклассифицированы. Или, что еще хуже, их исключат из группы, в которой они числились согласно РПБУ, и не включат в группу, где они должны быть в соответствии с МСФО. Например, у компании на балансе числится здание, которое она сдает в операционную аренду. По РПБУ, его нужно учитывать как основное средство, а согласно МСФО это инвестиционная собственность. Значит, составляя отчетность по МСФО, данный объект недвижимости необходимо перевести из группы «Основные средства» в группу «Инвестиционная собственность». Проведение же детального анализа остатков по российским счетам с занесением всех выявленных расходов в специально разработанные таблицы хотя и повышает трудоемкость проводимых операций, однако в итоге оптимизирует сам процесс реклассификации, а, следовательно, и трансформации в целом. Именно разработка качественных трансформационных таблиц и контроль за правильностью вносимой в них информации позволят уменьшить число ошибок как в ходе реклассификации, так и на всем этапе трансформации, посредством минимизации влияния «человеческого фактора».

*Во-вторых, перенос остатков с российских счетов учета на счета, построенные в соответствии с принципами МСФО, только на основании одинаковости названий этих счетов (точка зрения, отраженная в третьем подходе к процедуре трансформации) – также может создать почву для ненамеренного искажения отчетности по МСФО.* Например, в состав денежных средств в соответствии с международными принципами могут включаться и высоколиквидные ценные бумаги с небольшим риском изменения ликвидности, небольшим сроком погашения и приобретенные, скорее, для платежей, нежели как объект инвестиций, тогда как в соответствии с РПБУ названная категория является финансовым вложением.

Примечательно, что во втором подходе (методика, разработанная в рамках проекта «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II») план счетов для отчетности по МСФО предлагается формировать только на предпослед-

нем этапе всего трансформационного процесса уже после проведения всех корректировок. Такое мнение вряд ли можно назвать целесообразным, так как *план счетов по МСФО, особенно если он составлен таким образом, что отражает информацию по строкам финансовой отчетности, по сути, является неким посылом для проведения всех видов корректировок, из чего следует, что его разработка должна происходить на начальных, а отнюдь не на завершающих этапах трансформации.*

В том случае, если организация предполагает составлять финансовую отчетность по МСФО на регулярной основе, при этом менеджеры, инвесторы, собственники и др. заинтересованы в повышении качества учетной информации и подготовке отчетности, обеспечивающей достоверное и добросовестное представление имущественного положения и результатов деятельности, кроме того, если организация располагает значительными материальными и трудовыми ресурсами, то наиболее целесообразным является вариант постановки параллельного учета для формирования отчетности по правилам МСФО.

Относительно процесса конверсии следует отметить, что в специализированной литературе в отличие от варианта трансформации финансовой отчетности ему уделено незначительное внимание. В ходе анализа источников, рассматривающих организационные аспекты ведения параллельного учета, было выявлено, что к этапам его постановки относят, как правило, следующие (рис. 18) [3.26, с. 23 – 26].

*Очевидно, что принципиальным расхождением в проведении процедуры трансформации и реализации параллельного учета является привлечение значительных человеческих ресурсов. При этом квалифицированные кадры в сфере МСФО должны являться, как правило, штатными сотрудниками, так как вариант конверсии предполагает непрерывное ведение учета по международным стандартам. Кроме того, более затратной в случае параллельного учета становится техническая сторона процесса. Это связано с тем, что при проведении трансформации специалисты обходятся по боль-*

шей части стандартными средствами пакета Microsoft Office. Конверсия же предполагает солидное программное обеспечение, нацеленное на создание такой информационной системы учета, которая бы впоследствии позволяла без труда формировать финансовую отчетность по принципам МСФО.

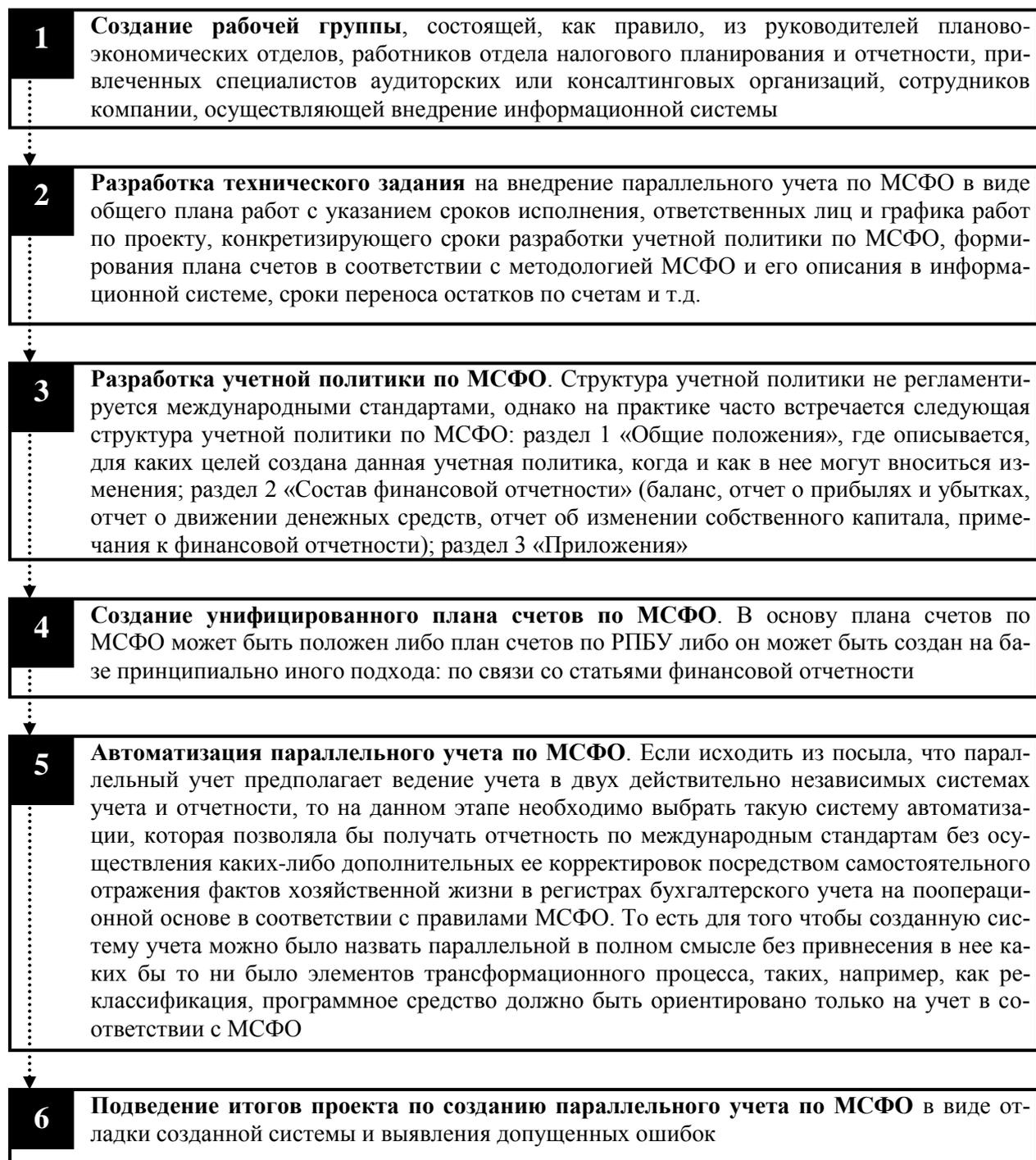


Рис. 18. Этапы организации параллельного учета по РПБУ и МСФО

Вариант подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО с помощью процедуры трансляции, предполагающей использование специализированного программного обеспечения во многом схож с постановкой на предприятии параллельного учета. Однако этап автоматизации несколько усложняется ввиду проведения специфических процедур по адаптации программного обеспечения, к которым могут быть отнесены следующие:

- анализ операций и описание особенности их отражения по РПБУ и МСФО. Этот этап необходим для того, чтобы можно было определить перечень отличий, устранимых с помощью сближения учетных политик, и тех расхождений, которые устранить подобным образом невозможно. Именно на определение способов отражения в информационной системе таких хозяйственных операций, различия по которым не корректируются путем внесения изменений в учетную политику, и будет направлена основная работа специалистов в области программного обеспечения;

- определение базового вида учета (РПБУ или МСФО), стандарты которого станут наиболее приоритетными при регистрации хозяйственных операций. Как правило, в качестве базового варианта выбираются РПБУ;

- описание способов и правил формирования данных для построения отчетности по всем стандартам учета. На данном этапе фиксируется способ перевода отчетности из составленной по РПБУ в сформированную по принципам МСФО: трансляционный (пооперационный перевод) или трансформационный (перевод сальдовым методом) [3.60, с. 6 – 8].

На третьем этапе осуществления перехода на международную систему финансовой отчетности (этапе учета и контроля) должна быть оценена эффективность данного перехода. Следует отметить: категория «эффективность» широко используется в экономической литературе, что вполне закономерно, так как сама экономика является наукой об эффективном использовании ресурсов. Однако однозначной, общепринятой трактовки данного термина не существует. В связи с этим вполне понятным становится тот факт, что нет и единой методологии определения показателя эффективности.

Если предположить, что существующая система производственных отношений находится в постоянном развитии, тогда динамику ее состояния и параметров можно определить через такое понятие как вектор. Направленность этого вектора будет показывать, куда ведут результаты целенаправленного воздействия на систему производственных отношений, иначе говоря, какая достигается эффективность – положительная или отрицательная. Величина же вектора – не что иное, как величина достигнутого в процессе воздействия результата или полученный эффект в его абсолютной величине, определенной через совокупность заранее заданных критериев [2.43, с. 387]. Очевидно, что и направленность и величина вектора будут полностью зависеть от точки его приложения к тому параметру, которому пытаются дать характеристику. Таким образом, одно и то же воздействие на систему производственных отношений может быть позитивным для одной группы показателей и негативным – для другой. Ввиду этого представляется правильным дать краткое описание основных видов эффективности, которая может быть достигнута организацией при осуществлении перехода на международную систему финансовой отчетности и наиболее широко применяемых методов ее оценки (табл. 31).

Очевидно, что выделенные виды эффективности не являются взаимоисключающими и в действительности тесно связаны друг с другом. Так, например, достижение положительных результатов в научно-технической сфере предприятия, обусловленных переходом на МСФО, может быть определено с помощью ряда экономических показателей его деятельности: повышение рентабельности деятельности компании, достижение большей квалификации персонала, рост показателей, характеризующих уровень автоматизации учетных процессов и т.д. Экономическая и социальная эффективность взаимообуславливают друг друга, так как позитивные сдвиги по одному из этих направлений, как правило, сопряжены с такими же по тенденции сдви-

гами по другому (рост объемов производства, как правило, ведет к росту заработной платы работников, который, в свою очередь, может послужить достаточно серьезной мотивацией к повышению производительности труда и дальнейшему совершенствованию сотрудников предприятия на профессиональном уровне). Оценкой эффективности завершается третий этап перехода на МСФО.

Таблица 31

*Виды эффективности, достигаемые организацией при осуществлении перехода на международную систему финансовой отчетности*

Вид эффективности	В чем выражается
Научно-техническая	Разработка собственной методики осуществления перехода на международную систему финансовой отчетности (сфера прикладных исследований и разработок – научная эффективность) либо адаптация имеющейся методики с учетом специфики деятельности хозяйствующего субъекта (сфера технического совершенствования – техническая эффективность).
Экономическая	<ul style="list-style-type: none"> <li>• рост рыночной капитализации или повышения уровня рентабельности для организаций, чьи акции не котируются на фондовом рынке;</li> <li>• выход на зарубежные рынки товаров и капитала;</li> <li>• привлечение иностранных инвесторов</li> </ul>
Организационная	<ul style="list-style-type: none"> <li>• возможность использования получаемой информации в управленческом учете, и, как следствие, повышение отдачи от принимаемых управленческих решений;</li> <li>• повышение профессионального уровня сотрудников за счет приобретения дополнительных знаний и навыков;</li> <li>• переход организации на новый – более высокий – уровень развития в сфере стандартизации учета</li> </ul>
Социальная	Реализация социальных гарантий для работников и повышение их уровня жизни, базирующиеся на новом более высоком уровне экономического развития хозяйствующего субъекта (улучшение жилищных и культурно-бытовых условий работников, изменение условий труда работников, изменение структуры производственного персонала, повышение уровня образования и квалификации работников и т.д.)

Очевидно, однако, что все перечисленные выше этапы представляли собой лишь некий остов, общую схему реализации процесса перехода на МСФО. Детальное описание каждого этапа наряду с имеющимися внутри него альтернативами и характеристиками представлено в комплексной системе

обеспечения составления финансовой отчетности по принципам международных стандартов.

### **3.2 Комплексная система обеспечения составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО**

Понятие «система» чрезвычайно распространено и используется во всех областях деятельности современного общества. Ввиду этого оно обладает весьма широким спектром толкований. Однако при их многообразии все они, как правило, несут мысль, с одной стороны, о форме, способе устройства, организации чего-либо, а, с другой стороны, о порядке, обусловленном планомерным, правильным расположением частей в определенной связи, характеризующимся строгой последовательностью действий [4.14, с. 577].

Дефиниция категории «комплекс» в наиболее близком к настоящему исследованию значении может быть выражена как совокупность, сочетание объектов, предметов, действий, тесно связанных и взаимодействующих между собой, образующих единую целостность [4.8, с. 143].

Исходя из этого, а также ввиду того, что под международной системой финансовой отчетности в данной работе понимаются МСФО, в свете рассматриваемой темы *под комплексной системой перехода на международную систему финансовой отчетности (далее – комплексная система) будем понимать совокупную, образующую единую целостность, строгую последовательность действий по переходу на МСФО.*

*Специфика проводимого в настоящей работе исследования позволяет выделить следующие виды комплексности, которые играют решающую роль в разработке стратегии перехода на международную систему финансовой отчетности и в последующем претворении ее в хозяйственную жизнь:*

- *организационная комплексность;*

- *социальная комплексность;*
- *техническая комплексность;*
- *экономическая комплексность.*

Иначе говоря, каждый этап стратегии перехода предполагается рассмотреть с учетом четырех поименованных выше аспектов.

Во избежание неадекватного представления о содержании названных аспектов комплексной системы и терминологической путаницы в их среде определим, что именно в рамках данного исследования будет подразумеваться под каждым видом комплексности.

*Организационная комплексность – все те стороны комплексной системы, которые заключаются в координации действий ее отдельных элементов и достижении взаимного соответствия функционирования ее частей, а также непосредственно само построение элементов системы в соответствии с определенными условиями и предпосылками.*

*Социальная комплексность – все те стороны комплексной системы, которые имеют прямую либо опосредованную связь с человеческим фактором, представленным на уровне хозяйствующего субъекта его работниками.*

*Техническая комплексность – все те стороны комплексной системы, которые реализуются с помощью совокупности машин, механизмов, приборов, устройств, программного обеспечения, созданных и (или) используемых для воплощения поставленных целей.*

*Экономическая комплексность – все те стороны комплексной системы, которые связаны с финансовым обеспечением процесса построения элементов системы, а также с влиянием на ключевые экономические параметры этой системы.*

Имея в виду данные определения, комплексную систему перехода на международную систему финансовой отчетности можно представить следующим образом (табл. 32).

## Комплексная система перехода на международную систему финансовой отчетности

Этапы перехода на МСФО		Виды комплексности			
		организационная	социальная	техническая	экономическая
Этап 1 – Планирование	1.1. Анализ факторов внешней и внутренней среды организации, обуславливающих необходимость и потенциальную возможность осуществления перехода на МСФО	<ul style="list-style-type: none"> <li>проведение всестороннего анализа, позволяющего оценить факторы внешнего и внутреннего влияния, существующие в организации</li> <li>формализация полученных данных через введение коэффициента, результат которого взаимосвязан с оптимальным для данного значения критерия вариантом перехода на МСФО</li> </ul>	<p>Выбор организацией одного из следующих вариантов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>обучение имеющегося персонала особенностям осуществления процедур трансформации, конверсии или использования специализированных бухгалтерских программ для составления отчетности по МСФО;</li> <li>наем для этих целей на постоянной или временной основе сторонних специалистов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>подбор программного обеспечения, необходимого для реализации какого-либо из выбранных вариантов перехода на МСФО</li> <li>покупка дополнительного оборудования в случае, если имеющиеся технические ресурсы недостаточны с количественной или качественной точек зрения</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>составление сметы расходов, связанных с реализацией процесса перехода на МСФО</li> <li>расчет показателей оценки эффективности данного инвестиционного проекта (срок окупаемости, чистый дисконтированный доход, внутренняя норма рентабельности и т.д.)</li> <li>определение и/или поиск источников финансирования для реализации перехода на МСФО</li> </ul>
	1.2. Определение совокупности альтернативных вариантов осуществления перехода на МСФО	<ul style="list-style-type: none"> <li>применение методики выбора наилучшего варианта перехода на МСФО из числа нескольких возможных с учетом результатов анализа, полученных на предыдущих этапах, и неограниченного количества целевых установок, заданных организацией</li> </ul>			
	1.3. Выбор оптимального варианта осуществления перехода на МСФО с учетом ограничений внешней и внутренней среды организации и целевой установки				

Этап 2 – Организация	Проведение процедуры трансформации	<ul style="list-style-type: none"> <li>оценка выполнения проекта по переходу на МСФО в соответствии с официально утвержденным планом-графиком, определяющим масштаб запланированных работ, посредством выявления разницы между планируемыми и выполненными объемами</li> </ul>	<p>В случае обучения персонала:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>объяснение сотрудникам целей и задач перехода предприятия на МСФО;</li> <li>создание дополнительных мотивационных стимулов к обучению персонала теории и методологии МСФО;</li> <li>организация обучения практическим аспектам работы по МСФО</li> </ul> <p>В случае найма сторонних специалистов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>создание условий для возможности сотрудничества и предотвращения противостояния штатных работников и нанятых специалистов;</li> <li>обеспечение со стороны штатных работников контроля за процессом составления отчетности по МСФО с целью понимания поправок и комментирования заинтересованным лицам впоследствии сложных аспектов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>проведение работ по внедрению программного продукта и разработка четких инструкций для пользователей, описывающих правильные настройки системы и порядок выполнения операций</li> <li>решение проблемы отсутствия необходимой функциональности системы и отладка системы под конкретные нужды предприятия</li> <li>минимизация риска наличия критических ошибок в системе посредством заключения договора на техническое сопровождение с поставщиком программного продукта или иной консалтинговой фирмой</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>осуществление контроля за показателем эффективности понесенных затрат, рассчитываемого как отношение стоимости основного объема работ и расходов, которые фактически пришлось понести для того, чтобы достичь этого результата</li> <li>прогнозирование окончательных затрат на основе реального выполнения проекта и сравнения этих данных с плановыми показателями</li> </ul>
	Проведение процедуры конверсии (постановка параллельного учета)	<ul style="list-style-type: none"> <li>управление оставшимися по проекту работами. В случае если результаты на текущую дату далеки от ожидаемых, необходимо занять более активную позицию по отношению к оставшейся работе по проекту</li> <li>управление изменениями плана-графика проекта посредством своевременного и санкционированного внесения корректив</li> </ul>			
	Проведение процедуры трансляции с использованием программного обеспечения				
Этап 3 – Учет и контроль	Оценка повышения эффективности работы организации от осуществления перехода на МСФО	<ul style="list-style-type: none"> <li>проведение комплексного анализа факторов внутренней и внешней среды предприятия, подвергнувшихся изменению в результате перехода на МСФО</li> <li>сравнение текущих данных с показателями, имевшими место перед началом выполнения работ по проекту</li> <li>принятие решения об эффективности или неэффективности осуществленного проекта по переходу на МСФО</li> </ul>			

Организационная комплексность при переходе на международную систему финансовой отчетности будет реализовываться в трех аспектах:

1) предварительный анализ на предмет выявления внешних и внутренних ограничений, способных оказать негативное влияние на процесс перехода; выбор варианта перехода на международную систему финансовой отчетности с учетом выявленных ограничений;

2) осуществление процесса перехода на международную систему финансовой отчетности на основе выбранного варианта перехода;

3) проведение заключительного анализа с целью оценки достигнутого в результате завершения процесса перехода и составления финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Следует отметить, что организационная сторона комплексной системы является, как это вытекает из данного выше определения, ключевой при реализации стратегии перехода на МСФО. В свою очередь, ее ключевыми характеристиками являются те, которые соответствуют второму этапу – организации. Анализ, проводимый на первом и третьем этапах, призван лишь своевременно скорректировать процесс перехода, выделить «узкие» места с целью поиска возможностей их последующего нивелирования, а также оценить достигнутый результат. Тем не менее, недооценивать роль предварительного и заключительного анализа нельзя.

Факторы внешней и внутренней среды, которые должны приниматься в расчет при оценке необходимости и возможности перехода на МСФО конкретной организации, представлены на рис. 19 [2.69, с. 463].

Очевидно, что степень влияния каждого из приведенных факторов будет проявляться с разной степенью интенсивности для различных субъектов хозяйствования, что может быть обусловлено профилем их деятельности, наличием либо отсутствием вертикальной интеграции, спецификой уже сложившихся на предприятии форм организации и управления и т.д. Именно эта специфика, в конечном итоге, и определит, какой именно альтернативный

вариант перехода на международную систему финансовой отчетности предприятие будет использовать.

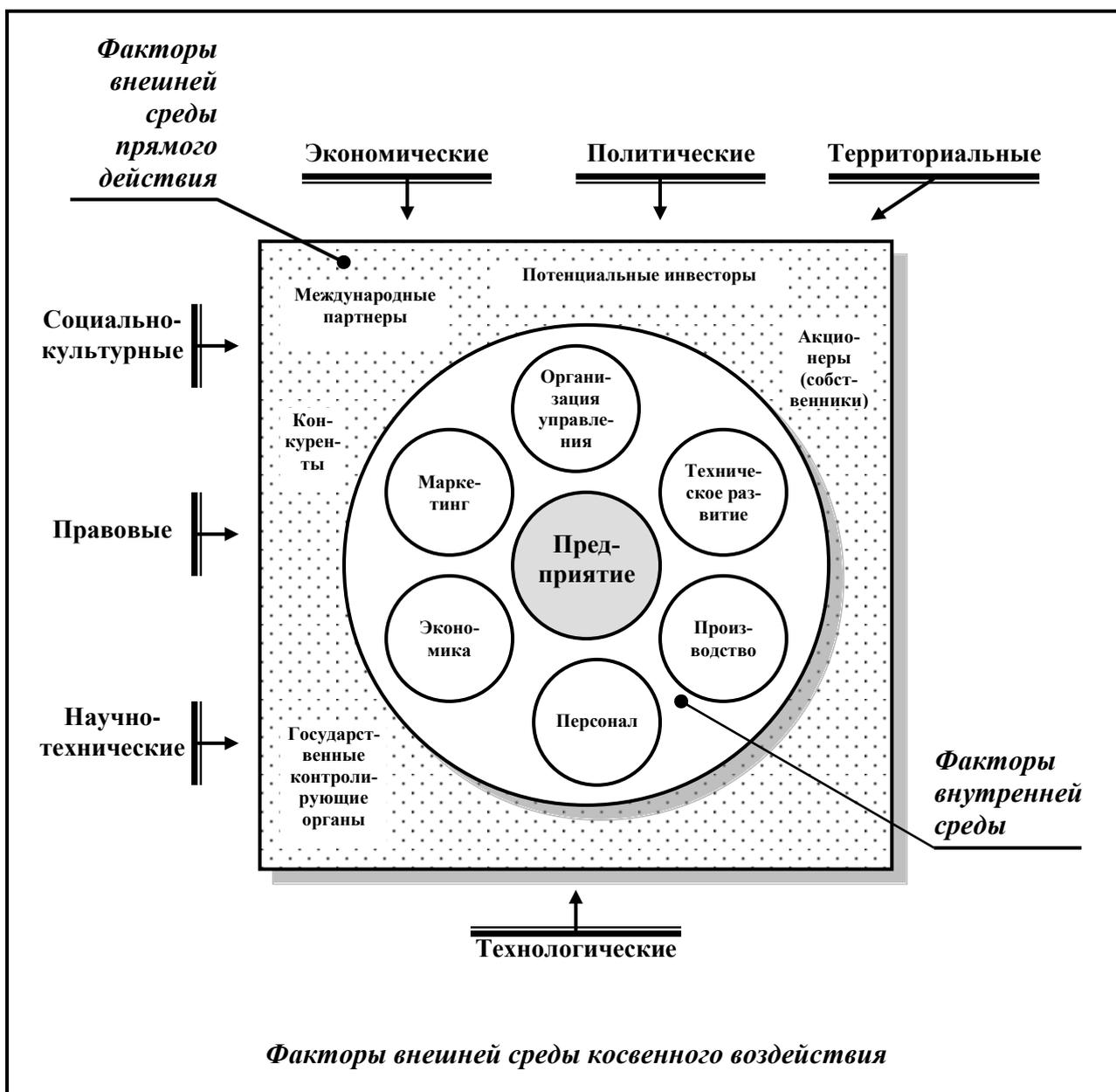


Рис. 19. Факторы внешней и внутренней среды организации, которые должны приниматься в расчет при оценке возможности перехода на МСФО

В целях безболезненного перехода на МСФО руководство хозяйствующего субъекта должно ответить для себя на следующие вопросы:

- каковы имеющиеся кадровые ресурсы, программное обеспечение, степень автоматизации учетных процессов и какую часть имеющихся ресур-

сов организация считает возможным выделить для перехода на МСФО?

– какие будут получены преимущества перед конкурентами после внедрения МСФО?

– какие изменения необходимо внести в работу управляющей информационной системы компании после внедрения стандартов?

– как внедрение МСФО повлияет на способы ведения бизнеса и функционирования бизнес-процессов?

– какое влияние на финансовый результат окажет переход на МСФО?

*Для лучшего понимания текущей ситуации, которая, по сути, является отправной точкой в процессе перехода на международные стандарты финансовой отчетности, ответы на поставленные и аналогичные вопросы представляется правильным формализовать, задав определенный количественный критерий. Подобная процедура позволит не только объективно оценить внутренние ресурсы организации, но и на основании этой же методики впоследствии провести заключительный анализ в части реализации всего проекта по переходу на МСФО в целом. В этой связи может быть предложена аналитическая таблица, приведенная в табл. 33.*

Особенностью данной таблицы является то, что анализ в ней сосредоточен лишь на факторах внешней среды прямого действия, а также на факторах внутренней среды организации, которые необходимо принимать в расчет при планировании перехода на МСФО. Факторы внешней среды косвенного действия являют собой слишком широкую общность и их непосредственное влияние в итоге сказывается на внутренней среде хозяйствующего субъекта.

## Анализ факторов внешней и внутренней среды предприятия при переходе на МСФО

Составляющие среды	Качественная оценка, балл (b <sub>j</sub> )				Ранг (R <sub>j</sub> )	Важность критерия (P <sub>j</sub> )	Оценка (b <sub>j</sub> · P <sub>j</sub> )
	1	2	3	4			
<b>Факторы внешней среды прямого действия</b>							
<b>Государственные контролирующие органы</b>							
Приемлемость уровня налоговых льгот и предоставляемых властными органами субсидий							
Активное участие государственных органов в проектах организаций (административная функция, финансовая помощь)							
Низкий уровень бюрократизации							
Качество аудиторских и налоговых проверок							
Средняя заработная плата в регионе							
<b>ИТОГО по государственным контролирующим органам</b>							
<b>Конкуренты</b>							
Уровень и жесткость конкуренции в отрасли							
Степень влияния неценовых факторов на конкурентоспособность предприятия							
Использование конкурентами международных стандартов в сфере менеджмента качества							
Использование конкурентами международных стандартов в сфере учета и отчетности							
Доля рынка у основных конкурентов, тенденции ее изменения							
<b>ИТОГО по конкурентам</b>							
<b>Международные партнеры</b>							
Имеющийся или ожидаемый выход организации на международные рынки товаров (работ, услуг)							
Имеющийся или ожидаемый выход организации на международные рынки капитала							

Наличие организаций или частных лиц за рубежом, заинтересованных в продукции организации							
Наличие заинтересованности со стороны международных партнеров в получении финансовой отчетности организации, представленной в формате и по принципам МСФО							
Содействие, оказываемое международными партнерами, в сфере распространения знаний и технологий, в том числе и по МСФО							
<b>ИТОГО по международным партнерам</b>							
<b>Потенциальные инвесторы</b>							
Наличие лиц, желающих осуществлять прямые или портфельные инвестиции в организацию							
Наличие заинтересованности со стороны потенциальных инвесторов в получении финансовой отчетности организации, представленной в формате и по принципам МСФО							
Наличие возможности у организации при размещении ценных бумаг попасть в котировальные списки «А» первого или второго уровня							
Представление организацией финансовой отчетности в средствах массовой информации или интернете							
Текущий уровень инвестиций, привлекаемых организацией путем продажи ценных бумаг							
<b>ИТОГО по потенциальным инвесторам</b>							
<b>Акционеры (собственники)</b>							
Наличие в числе акционеров организации холдинговых структур, составляющих консолидированную отчетность							
Наличие в числе акционеров организации иностранных юридических и физических лиц							
Наличие заинтересованности со стороны акционеров в получении финансовой отчетности организации, представленной в формате и по принципам МСФО							
Заинтересованность организации в поддержании (дальнейшем повышении) рыночных котировок эмитируемых ценных бумаг							

Нацеленность акционеров (собственников) организации на максимальную величину дивидендов (доходов на вложенный капитал)							
<b>ИТОГО по акционерам (собственникам)</b>							
<b>Факторы внутренней среды</b>							
<b>Организация управления</b>							
Эффективность организационной структуры							
Престиж и имидж организации							
Организация системы коммуникаций							
Общая для всей организации система контроля (эффективность и использование)							
Организационный климат, культура							
Использование систематизированных процедур и техники в процессе принятия решений							
Квалификация, способности и интересы высшего руководства							
Система стратегического планирования							
Внутриорганизационная синергия (для многоотраслевых фирм)							
<b>ИТОГО по организации управления</b>							
<b>Техническое развитие</b>							
Удельный вес прогрессивного технологического оборудования							
Удельный вес применяемых инновационных технологий							
Применение современных методов контроля и стимулирования качества при производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг							
Техническая эффективность мощностей и их загруженность							
Контроль за процессом изготовления продукта							
Контроль качества							
Исследования и разработки, инновации							
Патенты, торговые марки и аналогичные правовые формы защиты товара							
<b>ИТОГО по техническому развитию</b>							

<b>Производство</b>							
Стоимость сырья и его доступность, отношения с поставщиками							
Система контроля запасов, оборот запасов							
Местонахождение производственных помещений, расположение и использование мощностей							
Экономия от масштаба производства							
Степень вертикальной интеграции, чистая продукция и прибыль							
Отдача от использования оборудования							
Проектирование, составление графика работы							
Сравнительная по отношению к конкурентам и средней по отрасли величина издержек							
<b>ИТОГО по производству</b>							
<b>Персонал</b>							
Соответствие квалификации персонала организации ее текущим и будущим задачам (применительно к переходу на МСФО)							
Общее расположение работников и мотивы их работы в организации							
Политика оплаты труда в организации по сравнению с другими организациями аналогичного профиля							
Использование стимулов для мотивирования выполнения работы							
Текучесть кадров и прогулы							
Наличие особой квалификации сотрудников (применительно к работе по МСФО)							
Опыт сотрудников (применительно к работе по МСФО)							
<b>ИТОГО по персоналу</b>							
<b>Экономика</b>							
Возможность привлечения краткосрочного капитала							
Возможность привлечения долгосрочного капитала							
Стоимость капитала по сравнению со средней отраслевой и стоимостью капитала у конкурентов							
Эффективный контроль за издержками, возможность снижения издержек							

Тенденции в изменении показателей рентабельности деятельности организации							
Тенденции в изменении показателей интенсивности использования (оборачиваемости) капитала организацией							
Тенденции в изменении показателей финансовой устойчивости функционирования организации							
<b>ИТОГО по экономике</b>							
<b>Маркетинг</b>							
Ценовая политика организации (ценовой лидер или ценовой последователь)							
Доля рынка, тенденции в ее изменении							
Наличие возможностей для выхода на рынок с новыми продуктами и для освоения новых рынков							
Жизненный цикл основных продуктов							
Организация сбыта: знание потребностей покупателей							
Имидж, репутация и качество товара (услуги)							
Продвижение товаров на рынок, их реклама							
Послепродажное обслуживание и отслеживание проданного товара							
Отношение к марке							
<b>ИТОГО по маркетингу</b>							

Так, например, уровень научно-технического и технологического развития страны или региона-местонахождения предприятия, как правило, определяют уровень технического развития и производства этого предприятия; экономические и правовые факторы – влияют на экономическую составляющую и особенности управления; социально-культурные – на персонал. Поэтому опосредованное влияние названных выше факторов косвенного действия становится излишним, так как вполне может быть заменено исследованием непосредственного влияния факторов внутренней среды.

*Для формализации данных о деятельности организации и специфике ее работы предполагается, что каждый исследуемый фактор должен быть оценен группой экспертов, являющихся руководящими работниками предприятия. Оценка факторов может быть проведена по 4-балльной шкале, имеющей следующую градацию:*

- 1 – критический уровень исследуемого показателя;*
- 2 – низкий уровень исследуемого показателя;*
- 3 – приемлемый уровень исследуемого показателя;*
- 4 – желаемый уровень исследуемого показателя.*

*Кроме того, для каждого показателя должна быть определена весомость или ранг, который присваивается исходя из убывания его значимости таким образом, что исследуемый критерий, имеющий ранг (вес) – 1, имеет наибольшую значимость. Показатели могут иметь одинаковый уровень значимости, однако для соблюдения баланса, при повышении значимости одной величины на  $n$  пунктов, необходимо понизить на  $n$  пунктов значимость другой величины.*

*На основании присвоенных рангов для каждого показателя рассчитывается балл, показывающий «важность» этого критерия в общей системе всех показателей, подлежащих анализу. Расчет можно провести на основании критерия Фишберна по формуле (3), позволяющего свести весь анализируемый комплекс к единому основанию:*

$$k_i = \frac{2(N - n + 1)}{N(N + 1)}, \quad (3)$$

где  $k_i$  – максимальный балл для  $i$ -го показателя;

$n$  – ранг (вес) показателя;

$N$  – общее количество показателей.

*Таким образом, общая оценка исследуемого фактора, учитывающая одновременно уровень его развития и степень влияния на планируемый процесс перехода на МСФО, может быть определена как произведение экспертной оценки на рассчитанный по критерию Фишберна балл.*

Очевидно, что основным недостатком предложенной методики является ее значительная зависимость от присвоенных анализируемым критериям рангов, а также от субъективности суждений экспертов. Однако при рассмотрении в комплексе разнородных показателей, отличающихся как качественными, так и количественными характеристиками, такой метод анализа представляется наиболее рациональным.

В свете рассматриваемой темы главным преимуществом проводимого анализа внешних и внутренних факторов является возможность определиться с тем, какие именно из трех имеющихся вариантов перехода на МСФО – могут быть в действительности реализованы для данного хозяйствующего субъекта. Критериальные значения для выбора варианта (вариантов) перехода приведены в табл. 34.

По итогам заполнения данной таблицы ответственные лица хозяйствующего субъекта могут принять решение о наличии так называемых «узких» мест, могущих поставить под угрозу срыва либо изначально заблокировать запланированный процесс перехода на МСФО. Следует отметить, что если хотя бы по одному из факторов внутренней среды организация в текущий момент времени имеет критические показатели с точки зрения реализуемости проекта, то, по сути, это означает невозможность осуществления всего проекта целиком вплоть до устранения данных ограничений.

*Взаимосвязь факторов внешней и внутренней среды с альтернативными вариантами перехода на МСФО*

Составляющие среды		Альтернативные варианты		
		Трансформация	Параллельный учет	Трансляция с использованием программного обеспечения
<b>Факторы внешней среды прямого действия</b>				
Государственные контролирующие органы	от 1 до 2 баллов	+	-	-
	от 2 до 3 баллов	+	-	+
	от 3 до 4 баллов	+	+	+
Конкуренция	от 1 до 2 баллов	+	-	-
	от 2 до 3 баллов	+	-	+
	от 3 до 4 баллов	+	-	+
Международные партнеры	от 1 до 2 баллов	-	-	-
	от 2 до 3 баллов	+	-	-
	от 3 до 4 баллов	+	+	+
Потенциальные инвесторы	от 1 до 2 баллов	-	-	-
	от 2 до 3 баллов	+	-	-
	от 3 до 4 баллов	-	+	+
Акционеры (собственники)	от 1 до 2 баллов	-	-	-
	от 2 до 3 баллов	+	-	+
	от 3 до 4 баллов	+	+	+
<b>Факторы внутренней среды</b>				
Организация управления	от 1 до 2 баллов	-	-	-
	от 2 до 3 баллов	+	-	-
	от 3 до 4 баллов	+	+	+
Техническое развитие	от 1 до 2 баллов	-	-	-
	от 2 до 3 баллов	+	-	-
	от 3 до 4 баллов	-	+	+
Производство	от 1 до 2 баллов	+	-	-
	от 2 до 3 баллов	+	-	+
	от 3 до 4 баллов	+	-	+
Персонал	от 1 до 2 баллов	-	-	-
	от 2 до 3 баллов	+	-	-
	от 3 до 4 баллов	-	+	+
Экономика	от 1 до 2 баллов	+	-	-
	от 2 до 3 баллов	+	-	+
	от 3 до 4 баллов	+	+	+
Маркетинг	от 1 до 2 баллов	+	-	-
	от 2 до 3 баллов	+	-	+
	от 3 до 4 баллов	+	+	+
<b>ИТОГО</b>				
Примечания				
1 «-» – не используемый вариант;				
2 «+» – вариант, который допустимо применять.				

Очевидно, что результат, полученный в табл. 34, может иметь разнонаправленный характер, а именно:

– результат 1 – ни один из вариантов перехода не может быть реализован в условиях текущего положения дел. В этом случае организация должна либо отказаться от ближайших перспектив составления отчетности по МСФО, либо для успешной реализации стратегии сначала устранить ограничивающие факторы;

– результат 2 – в ходе проведенного анализа выявлен единственный альтернативный вариант перехода на МСФО (оптимальный, но в то же время маловероятный результат). В данной ситуации выбор самоочевиден – организации целесообразно выбрать именно этот вариант;

– результат 3 – в условиях текущего положения дел для данного предприятия к реализации возможны несколько альтернативных вариантов или же все сразу. В таком случае целесообразно воспользоваться предложенной ниже схемой выбора оптимального из полученных альтернативных вариантов.

Центральным вопросом разработки стратегий (в данном случае стратегии перехода на МСФО) является принятие управленческих решений на основе выбора альтернативы. К объективно необходимым компонентам этого подхода относятся: параметры решения, альтернативы решения, целевая установка [2.43, с. 153 – 156].

В качестве параметров принятия решения о переходе на МСФО, то есть общих характеристик состояния системы, требующих учета, были рассмотрены факторы внешней и внутренней среды организации. В числе альтернатив осуществления перехода на международную систему финансовой отчетности, то есть возможностей продолжения политики предпринимательства, из которых лицо, принимающее решение, может в данной ситуации сделать выбор, были определены вариант трансформации, вариант независимого параллельного учета и вариант трансляции с применением специализированных бухгалтерских компьютерных программ, позволяющих синтезиро-

вать отчетность в разрезе нескольких выходных форм с учетом различных подходов к стандартизации учетной информации.

После согласования альтернатив решения с параметрами решения обычно остается еще несколько реально осуществимых альтернатив, в том числе и альтернатива ничего не делать. Ввиду этого именно целевая установка лица, принимающего решение, и должна определить, какую альтернативу из совокупности реально осуществимых следует выбрать и претворить в жизнь (рис. 20).

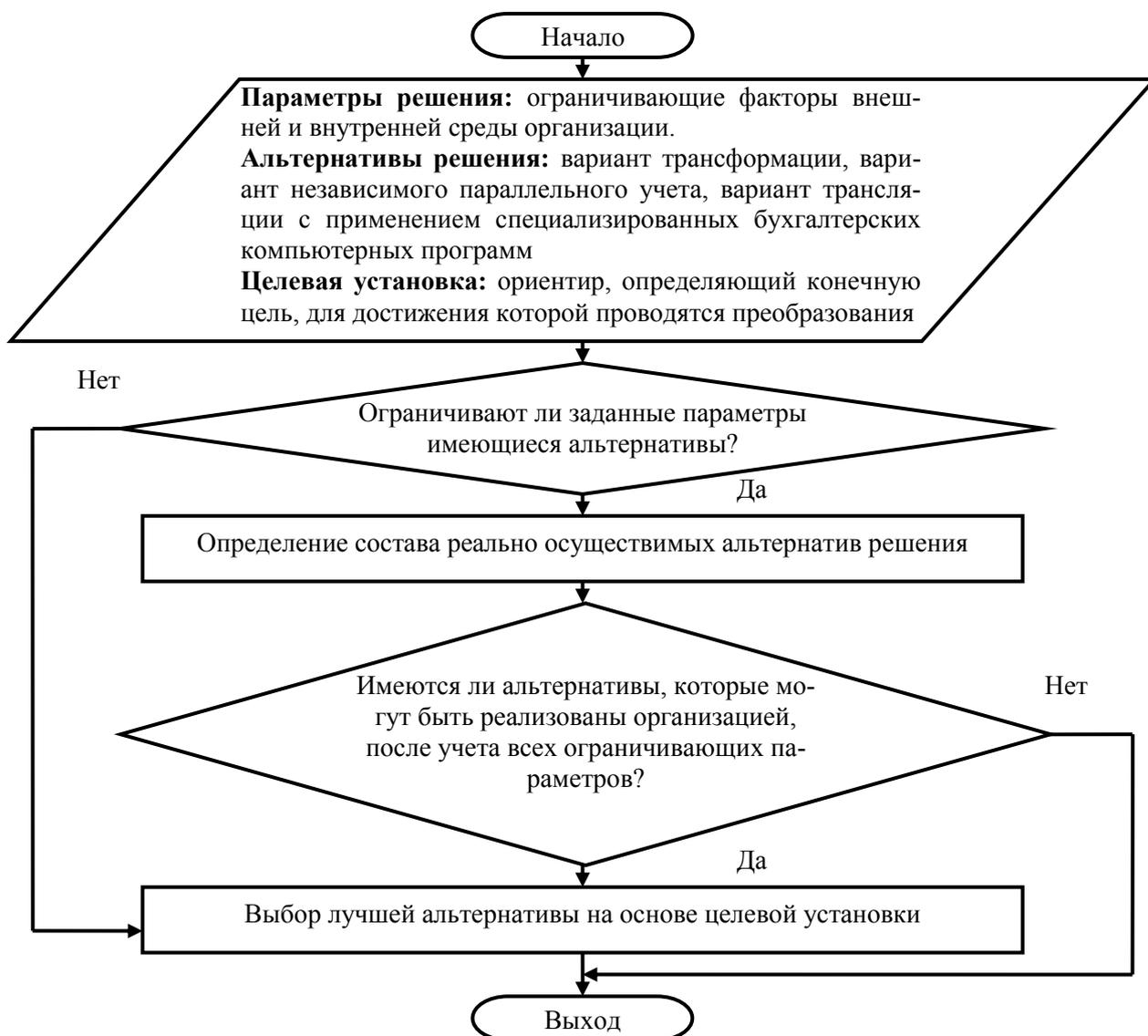


Рис. 20. Блок-схема принятия решения о выборе оптимального варианта осуществления перехода на МСФО

Однако следует отметить, что процесс принятия решения может быть осложнен разными обстоятельствами, в числе которых может быть такое, когда даже с учетом рассматриваемых параметров решения в целом все альтернативы являются реально осуществимыми, а предприятие при реализации стратегии ставит не одну, а несколько целей. В этом случае этап «Выбор лучшей альтернативы на основе целевой установки» может потерять всякий смысл, так как каждая конкретная отдельно взятая альтернатива будет лучшей для какой-то конкретной, также отдельно взятой, цели.

В данном случае наиболее верным будет исходить из следующего: если предприятие считает необходимым реализацию многоцелевого подхода к своему развитию, то каждая конкретная альтернатива лишь тогда будет являться однозначно более приемлемой, если она, по меньшей мере, у одной из целевых компонент ведет к лучшим результатам, не влияя отрицательно на другие цели. Если же данная альтернатива в отношении одной цели превосходит другую альтернативу, а в отношении другой цели – оказывается ниже ее, то для окончательного выбора альтернатив из пучка целей необходимо выявить наиболее значимую цель. Пример выбора наилучшей альтернативы решения для каждой конкретной организации приведен в табл. 35 [2.43, с. 154].

Следует отметить, что цели, которые, с точки зрения организации, должны быть достигнуты переходом на МСФО, а также их значимость в баллах, равно как и вероятность достижения поставленных ориентиров развития каждая организация должна определить самостоятельно с учетом своих специфических характеристик и каких-либо субъективных факторов экономического роста.

Немаловажным вопросом, на который необходимо ответить при осуществлении процедур по переходу на МСФО, является следующий: кто будет формировать такую отчетность – собственный персонал компании или сторонние специалисты. Поиск ответа должен проводиться на стадии планирования в числе одного из аспектов, относящихся в состав социальной ком-

плексности. Следует отметить, что и тот, и другой вариант имеют как свои положительные, так и отрицательные стороны (табл. 36) [2.11, с. 58].

Таблица 35

*Поиск оптимального альтернативного варианта*

Цели, которые должны быть достигнуты (определяются каждой организацией самостоятельно)	Значимость каждой цели в баллах (определяется каждой организацией самостоятельно)	Альтернатива А1, вариант трансформации		Альтернатива А2, вариант конверсии		Альтернатива А3, вариант трансляции	
		вероятность достижения цели, % (определяется каждой организацией самостоятельно)	оценка	вероятность достижения цели, % (определяется каждой организацией самостоятельно)	оценка	вероятность достижения цели, % (определяется каждой организацией самостоятельно)	оценка
1	2	3	4 (2·3)	5	6 (2·5)	7	8 (2·7)
Реализуемость	40	30	1200	15	600	25	1000
Комплексность	15	5	75	35	525	20	300
Завершенность	20	30	600	20	400	30	600
Приемлемость для исполнения	15	20	300	10	150	15	225
Гибкость	10	15	150	20	200	10	100
ИТОГО	х	х	<b>2325</b>	х	1875	х	2225

Очевидно, что самостоятельное выполнение компанией работ по трансформации отчетности, постановке параллельного учета или проведению процедур трансляции при отсутствии подобного опыта неминуемо приведет к ошибкам и, следовательно, к удорожанию и необоснованному затягиванию процесса. Именно поэтому заказ на «первую» трансформацию отчетности в формат МСФО лучше всего разместить у специалистов, имеющих успешную практику работы в этой области. Кроме того, даже при наличии у организации собственных ресурсов для осуществления перехода целесообразно обратиться к сторонним специалистам за услугами разработки методологии трансформации финансовой отчетности (формирование пакета документов по трансформации, алгоритма работ и т.д.) или постоянного консультирования хода проведения процесса [2.11, с. 59 – 60].

Однако даже привлечение сторонних исполнителей может стать определенной проблемой для организации ввиду затратности такого мероприятия. Согласно статистике рынка, для крупной компании стоимость осуществления процесса трансформации приглашенными специалистами может состав-

лять от 70 тыс. долл. США до более чем 1 млн. долл. США. Но даже для средних и малых предприятий, не имеющих дочерних структур и значительной диверсификации бизнеса, нижний предел, с которого консалтинговые или аудиторские компании начинают разговор о цене трансформации составляет 100 тыс. руб. Конечная стоимость определяется по итогам детального изучения системы бухгалтерского учета, состояния бухгалтерских регистров, объемов осуществляемых клиентом операций, видов активов и пассивов с целью выяснения объема времени и количества специалистов, которые должны быть задействованы в процессе [3.54].

Таблица 36

*Достоинства и недостатки вариантов составления отчетности по МСФО*

Характеристика	Вариант составления	
	собственными силами	привлечение сторонних исполнителей
Достоинства	<ul style="list-style-type: none"> <li>• контроль за процессом</li> <li>• возможность снижения стоимости процесса</li> <li>• четкое понимание содержания финансовой отчетности по МСФО</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• участие профессионалов, имеющих опыт подготовки финансовой отчетности по МСФО</li> <li>• наличие накопленных знаний стороннего специалиста на опыте других компаний</li> <li>• гарантия качества, возможность предъявления претензий</li> </ul>
Недостатки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• проблемы поиска сотрудников, имеющих достаточный опыт и квалификацию</li> <li>• проблема длительности и затратности обучения имеющихся сотрудников</li> <li>• необходимость внедрения соответствующих автоматизированных систем сбора и обработки информации</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• риск потери контроля за процессом, низкая степень понимания работниками трансформационных поправок</li> <li>• риск возникновения трудностей при аудите финансовой отчетности по МСФО, затруднения работников при комментировании сложных аспектов</li> <li>• затруднения в осуществлении контроля качества работы сторонних специалистов</li> </ul>

Техническая комплексность на этапе планирования в стратегии перехода на МСФО заключается в выборе программного обеспечения в зависимости от альтернативного варианта, назначенного к исполнению. Очевидно, что программные средства, с помощью которых успешно может быть осуществлена процедура трансформации, скорее всего, будут непригодны для ве-

дения параллельного учета. В то же время программный продукт, в котором организован учет только по МСФО, должен разительным образом отличаться от такого, который предусматривал бы ведение учета одновременно по МСФО и по РПБУ. Следует отметить, что выбор и внедрение программного продукта – сложный, состоящий из нескольких составляющих процесс. Ошибка на этом этапе неизбежно приведет в лучшем случае к недостижению поставленных целей от перехода на МСФО, а в худшем – к срыву всего мероприятия в целом.

Анализ российского рынка программного обеспечения для комплексной автоматизации производства и управления позволяет подразделить его на три ключевых сегмента [3.9]:

1) простые системы для малого и среднего бизнеса (цена от 50 долл. США до 5 тыс. долл. США). В этом сегменте доминируют в основном российские продукты («1С», «Парус», «Инфин», «Инфо-бухгалтер» и др.). Как правило, это программы, предназначенные для выполнения простых бухгалтерских операций. К числу отрицательных характеристик можно отнести: имеющиеся ограничения по количеству операций и по возможности наращивания дополнительных мощностей, отсутствие эффективных систем защиты данных и другим параметрам. Несомненным преимуществом являются дешевизна и простота использования;

2) системы, предназначенные к использованию на крупных и средних предприятиях (цена от 10 до 80 тыс. долл. США вкупе с сопоставимыми затратами на внедрение – Platinum, SunSystems, Scala, Exact Globe, Ахарта, Navision и др.). Большинство таких систем являются интегрированными, так как дают возможность вести одновременно управленческий и финансовый учет, а в некоторых случаях – учитывать объекты сразу по нескольким стандартам (например, МСФО и РПБУ или GAAP USA и РПБУ). В этом сегменте больше западных программных продуктов, нежели отечественных. Ввиду этого могут иметь место такие негативные стороны, как возможное отсутствие привязки к российскому законодательству и правилам ведения учета,

уровню инфляции и т.п. Если говорить об отечественных разработках, то они тоже порой не идеальны, так как в них редко реализуются такие характеристики, как мультивалютность и многоязычность, что может стать существенным препятствием при составлении отчетности по МСФО;

3) масштабные системы управления крупными предприятиями (цена от 100 до 500 тыс. долл. США – SAP, Oracle, Baan и др.). Такого рода систем в целом по миру всего около десяти, при этом в их числе нет ни одной российской. Их особенностью является модульное построение, которое определяет сферу и отраслевую принадлежность в использовании.

Как правило, программные продукты именно последней группы принято называть ERP-системами (Enterprise Resource Planning, буквально – планирование ресурсов предприятия) – это информационные системы для идентификации и планирования всех ресурсов предприятия, которые необходимы для осуществления продаж, производства, закупок и учета в процессе выполнения клиентских заказов. Однако в последнее время грани в какой-то мере стираются и такой показатель как масштаб автоматизируемого предприятия уже не имеет решающего значения для отнесения или, напротив, неотнесения программного продукта в разряд ERP-систем. Это связано с тем, что в последние годы многие крупные разработчики ERP представили свои решения в сегментах среднего и малого бизнеса, а производители продуктов для средних и малых предприятий, наоборот, расширили функциональность своих информационных систем, проникнув тем самым в сферу крупного бизнеса [3.35].

На российском рынке ERP-систем присутствует множество как иностранных, так и отечественных поставщиков. При этом за последние несколько лет характеристика рынка сильно поменялась: сократилось число активных игроков, изменилась структура спроса. Кроме того, стало иным и распределение сил. На рис. 21 представлено распределение поставщиков по долям в доходах от продаж и от установки программного обеспечения ERP-систем.

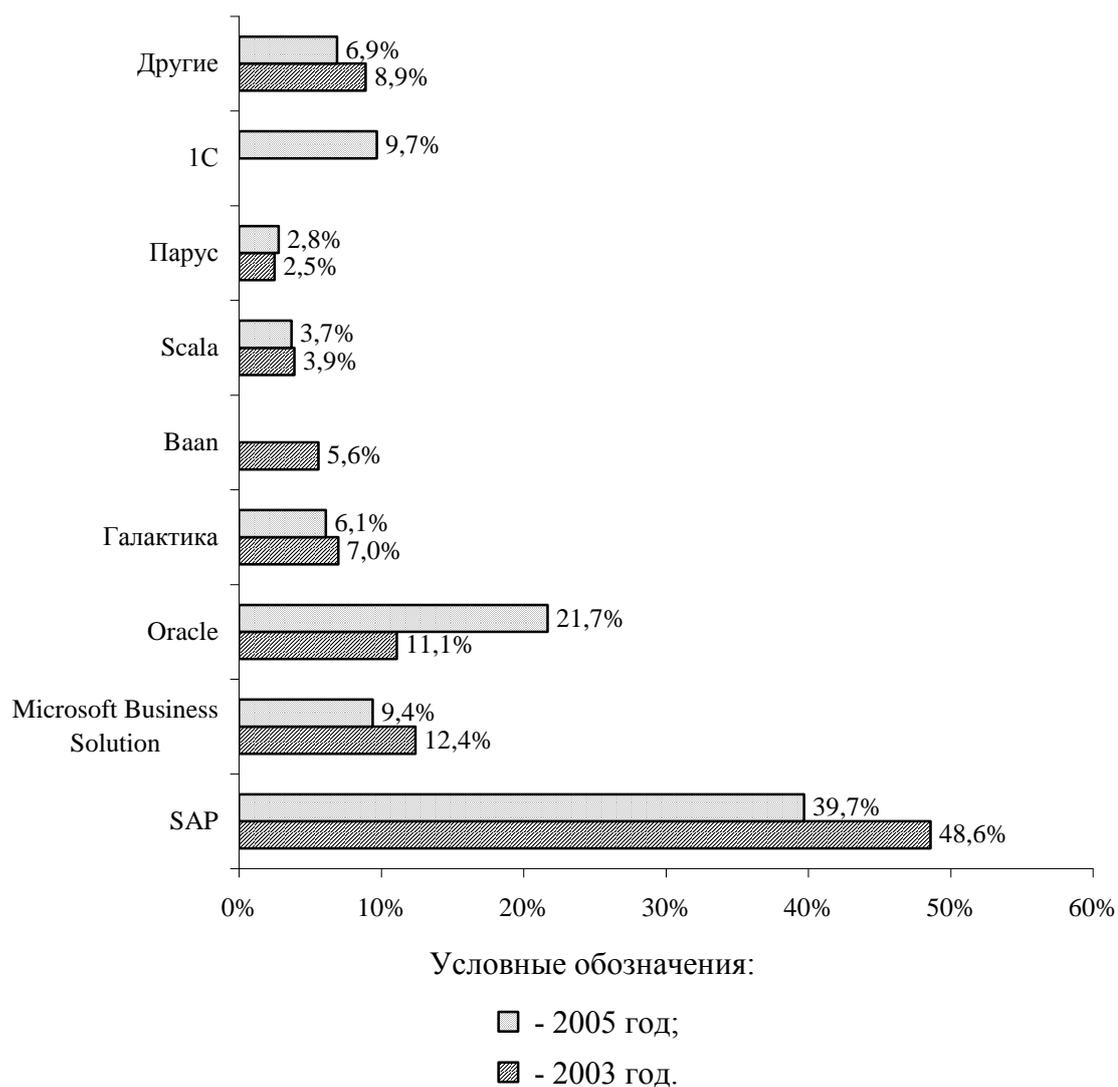


Рис. 21. Доли основных поставщиков в доходах от продаж и установки программного обеспечения

По оценкам экспертов, львиную долю отечественного рынка занимает немецкий концерн SAP AG, следом за ним идут продукты компании Oracle и Microsoft Business Solution. Столь значительный отрыв SAP можно отчасти объяснить тем, что немецкий концерн первым вышел на российский рынок, открыв свое представительство еще в 1992 г. По сути такая же ситуация имеет место и на мировом рынке, где основная борьба за лидерство разворачивается между SAP и Oracle. Нельзя не отметить прорывной характер действий среди программных продуктов класса ERP-систем и российской компании «1С». Так, если по итогам 2003 г. она даже не выделялась в отдельную исследовательскую группу, то к началу 2006 г. ей удалось захватить рыночную

нишу объемом 9,7% и занять третье место после гигантов и бесспорных лидеров SAP и Oracle.

Характеристика основных ERP-систем, представленных на российском рынке отечественными и зарубежными производителями представлена в прил. И. Следует отметить, что все указанные в приложении программные продукты позволяют организовать как учет только в соответствии с принципами МСФО, так и учет по МСФО и РПБУ одновременно, то есть реализовать вариант конверсии и вариант трансляции с использованием специализированного программного обеспечения. Вариант трансформации с позиции технической комплексности является наименее затратным, так как данная процедура осуществляется в большинстве случаев только с использованием табличного редактора Microsoft Excel.

Приведенный перечень информационных систем является открытым и может быть дополнен и другими программными продуктами. Однако для того, чтобы такие системы могли использоваться при переходе на МСФО, они должны отвечать следующим необходимым требованиям [3.60, с. 10]:

- мультивалютность. Функциональная возможность программы отражать каждую операцию в трех типах валют: валюте операции; национальной (первичной) валюте и операционной (вторичной) валюте;
- учет неденежных активов по историческому курсу. Для мультивалютного программного обеспечения важно иметь механизмы ведения учета по историческому курсу (курс на дату совершения операции) в операционной валюте для различных объектов учета;
- переоценка текущих активов (пассивов). Данная возможность необходима при переоценке в операционной валюте текущих активов (пассивов) по курсу на дату формирования отчетности. В этой связи система должна поддерживать функцию выбора режима переоценки: по каждой открытой операции, по бухгалтерским субсчетам и финансовым аналитикам, по контрагентам. Кроме того, должна быть реализована процедура автоматического повторения проводок по переоценке в следующем отчетном периоде;

– расшифровка трансляционных прибылей и убытков. В процессе трансляции образуется погрешность пересчета, то есть расхождения в учете, которые необходимо отделять от обычных прибылей и убытков в результате деятельности компании. Ввиду того, что расшифровка трансляционных прибылей и убытков представляет интерес для аудиторов при проверке отчетности по МСФО, программный продукт должен поддерживать опцию расшифровки такого рода показателей;

– мультязычный интерфейс, дающий возможность работать с программой и использовать интерфейс одновременно на нескольких языках. Эта функция особенно полезна, если компания имеет в составе дочерние подразделения или управляющую организацию за рубежом либо если в компании работают иностранные специалисты.

Однако даже если информационная система обладает всеми перечисленными выше характеристиками и, согласно представленному производителем описанию и мнению руководства компании, в полной мере соответствует целям и задачам предприятия, это вовсе не означает непременно положительные результаты от ее внедрения на практике. По разным оценкам в России можно считать успешными не более половины всех ERP-проектов [3.27, 3.34]. В этой связи менеджмент компании должен провести детальный анализ и оценить эффективность внедрения ERP-системы еще на старте.

Тот же самый подход можно в полной мере отнести и вообще к процессу перехода на МСФО. Длительность и затратность данного мероприятия не оставляют сомнений в том, что его необходимо рассматривать как инвестиционный проект и, следовательно, применять к нему методы и процедуры комплексного анализа инвестиционной деятельности. Такой анализ является собой экономическую комплексность на этапе планирования в стратегии перехода на МСФО.

*Эффективность перехода на МСФО можно разделить на две компоненты:*

1) экономическая составляющая, определяемая системой показателей, позволяющих оценить экономическую эффективность перехода;

2) процессная составляющая, позволяющая оценить соответствие результатов перехода на МСФО целям и задачам предприятия, а также осуществлять контроль за ходом реализации стратегии на каждом ее этапе.

Показатели первой группы имеют строго формализованный характер и могут быть определены как конкретные числовые параметры. В то же время следует понимать, что многие выгоды от перехода на МСФО, например, улучшение качества предоставляемой информации, выход на новый уровень развития, повышение удовлетворенности акционеров, инвесторов, контрагентов и др. нельзя оценить в количественном выражении. По этой причине на стадии планирования оцениваемая ожидаемая эффективность от перехода на МСФО должна включать в себя также и комплекс качественных или нематериальных оценок.

Основным недостатком информации, формируемой в среде экономической оценки эффективности перехода на МСФО, является то, что она не позволяет оценить ход реализации проекта и своевременно скорректировать возникающие отклонения от намеченных планов на разных стадиях. С целью преодоления данного негатива имеет смысл рассматривать весь проект также и с точки зрения его внутреннего содержания и исполнения. Для этой цели выделена процессная (внутренняя) составляющая в оценке эффективности.

Разная смысловая наполненность компонент эффективности предполагает применение разных методик оценки, ключевые из которых представлены на рис. 22 и приведены в табл. 37 [3.4, с. 19 – 21].

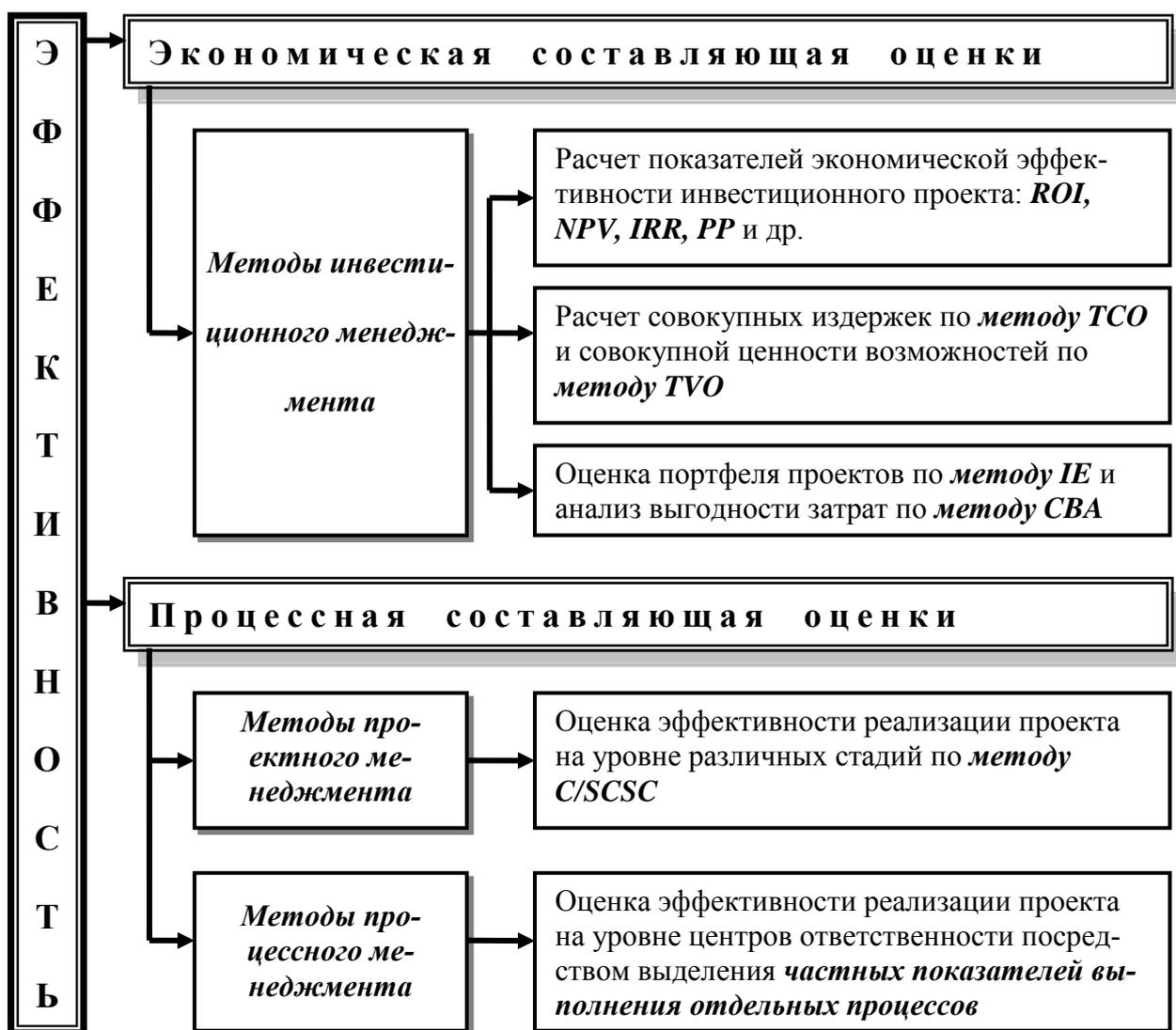


Рис. 22. Методы оценки эффективности перехода на МСФО

Таблица 37

*Методы оценки эффективности перехода на МСФО*

Метод	Описание
<b>Методы инвестиционного менеджмента</b>	
ROI (Return on Investment)	Метод расчета рентабельности инвестиций представляет собой способ измерения отдачи от капиталовложений в инвестиционные проекты и рассчитывается исходя из затрат на внедрение новых мероприятий и снижения других затрат компании после осуществления этого проекта, а также прогнозируемого роста доходов. Действенность этой методики зачастую ограничена невозможностью вычленить все факторы улучшения финансового результата компании
NPV (Net Present Value)	Метод расчета чистой приведенной стоимости проекта позволяет оценить его дисконтированную стоимость, определяемую как разность между дисконтированными ожидаемыми поступлениями от реализации проекта и дисконтированными затратами на его осуществление, включая величину первоначальных инвестиций. Поскольку в формуле NPV не предусмотрен анализ проектных рисков, после ее расчета приходится такой анализ проводить дополнительно, и уже после этого принимать решение о запуске или отклонении того или иного проекта

IRR (Internal Rate of Return)	Метод определения внутренней доходности проекта предназначен для установления нормы рентабельности, рассчитываемого как ставка дисконтирования (при которой чистая приведенная стоимость денежного потока от инвестиционного проекта равна нулю): если рассчитанная ставка больше ставки процента за кредит или нормативной ставки, то проект считается выгодным. Этот показатель, в первую очередь, характеризует не столько прибыльность проекта, сколько его устойчивость к повышению процентных ставок
PP (Payback Period)	Метод расчета срока окупаемости инвестиций представляет собой анализ возврата средств исходя из принятых в компании максимальных сроков окупаемости вложений
TCO (Total Cost of Ownership)	Метод расчета совокупной стоимости владения оборудованием и программным обеспечением применяется для оценки эффективности вложений в автоматизированные системы управления предприятием. Использует в качестве критериев оценки стоимость приобретения, установки, администрирования, технической поддержки, сопровождения, модернизации, вынужденных простоев и других информационно-технологических затрат. Методология TCO наилучшим образом подходит для подсчета текущих стоимостных параметров, с ее помощью можно достаточно полно проанализировать эффективность выполнения каких-то отдельных функций или набора функций. В сочетании с другими параметрами, применяемыми на практике, она позволяет получить удачную схему учета и контроля расходов на информационные технологии. Однако методология TCO не учитывает риски и не позволяет соотнести технологию со стратегическими целями дальнейшего развития бизнеса и решением задачи повышения конкурентоспособности
TVO (Total Value of Opportunities)	Метод расчета совокупной ценности возможностей. Разработан в развитие метода TCO для большей полноты отражения экономических результатов внедрения проектов. В данной модели оценка ведется по пяти направлениям: соответствию стратегии бизнеса, воздействию на бизнес-процессы, непосредственной окупаемости, архитектуре проекта и степени риска
IE (Information Economics)	Методология информационной экономики ориентирована на объективную оценку портфеля проектов и предусматривает направление ресурсов туда, где они приносят наибольшую выгоду. Идея заключается в расставлении приоритетов и представлении объективных заключений о стратегической ценности отдельных проектов для бизнеса
CBA (Costs Behaviour Analysis)	Методика анализа поведения затрат предполагает детальное рассмотрение каждой статьи расходов на реализацию проекта и является эвристическим методом, в котором используются экспертные оценки выгоды альтернативных вариантов инвестиционных вложений. В качестве альтернативного решения необходимо рассматривать сохранение старой информационной системы и отдельно оценивать выгоды и издержки этого варианта
<b>Методы проектного менеджмента</b>	
C/SCSC (Cost/Schedule Control Systems Criteria)	Метод исследования затратно-временных показателей работы систем основан на сетевых моделях планирования и управления проектами, а также разработке различных сценариев развития проектов, что позволяет оценить эффективность внедрения проекта на уровне отдельных операций или групп операций уже на начальных стадиях его реализации на основе двух ключевых показателей: соотношение объема запланированных и выполненных работ, а также запланированных и фактических затрат на проведение проекта

<b>Методы процессного менеджмента</b>	
Выбор частных показателей выполнения отдельных процессов	Оценка эффективности на основе процессного подхода предполагает рассмотрение проекта с точки зрения эффективности внутренних процессов. Главным отличием от методов проектного менеджмента является двусторонняя направленность процессов планирования и контроля. Планирование процессов осуществляется «сверху вниз» (исходя из главных целей, проект разбивается на основные процессы, каждый из которых состоит из подпроцессов), контроль же осуществляется «снизу вверх», то есть на основе показателей эффективности выполнения отдельных подпроцессов, которые затем агрегируются на более высоком уровне. Главное преимущество процессного подхода – в возможности контроля эффективности проекта через так называемые «центры ответственности», задачей которых является сбор, анализ и последующая передача информации вышестоящему центру

После завершения процедур анализа необходимо приступить к следующему этапу стратегии перехода на МСФО и аспекту организационной комплексности – осуществлению процесса перехода на международную систему финансовой отчетности на основе выбранного варианта. В предыдущем параграфе работы указаны возможные варианты перехода и этапы осуществления каждого из них. Примечательно, что в числе начальных этапов каждой альтернативы имеется указание на необходимость анализа и/или корректировки учетной политики в соответствии с принципами МСФО.

Первые два из трех рассмотренных вариантов методики трансформации в качестве первого этапа содержат анализ учетной политики на предмет выявления несоответствий российской практики учета, реализованной в рамках конкретного хозяйствующего субъекта, и МСФО. Цель такого анализа состоит в том, чтобы выявить основные объекты или типы хозяйственных операций, подлежащие наибольшему количеству трансформационных процедур. Кроме того, по мнению большинства специалистов в области постановки параллельного учета в соответствии с принципами МСФО значительное количество расхождений в учетной среде по двум различным учетным системам может быть упразднено путем сближения учетной политики. Ввиду этого рассмотрение ключевых положений учетной политики, соответствующих принципам МСФО, наряду с допустимыми альтернативными вариантами применяемой методологии, целесообразно для всех возможных вариантов

формирования отчетности по международным стандартам. Названные положения в сравнении с РПБУ обобщены в табл. 38.

*Особенностью представленной аналитической таблицы является то, что те положения учетной политики, которые должны быть раскрыты в ней исходя из требований МСФО, но которые не соответствуют либо вообще не регламентируются РПБУ, выделены жирным шрифтом. Таким образом, по ключевым направлениям учета организация, планирующая переход на международные стандарты, может выбрать вариант, предусмотренный как в МСФО, так и в РПБУ, либо в случае отсутствия возможности к реализации подобного подхода – разработать детальную методику осуществления трансформационных процедур по данному учетному аспекту.*

Если же говорить о том, каким образом учетная политика по МСФО может быть реализована в практической деятельности организации, то здесь следует учесть ряд моментов, отличающих ее от учетной политики по РПБУ. В соответствии с МСФО под учетной политикой понимаются «специфические принципы, основы, обычаи, правила и инструкции, применяемые компанией при подготовке и представлении финансовой отчетности» [2.14, с. 50]. Положение по бухгалтерскому учету 1/98 «Учетная политика организации» определяет эту категорию как «принятую совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности» [2.46, с. 44]. Таким образом, основное отличие в трактовке данной категории состоит в том, что по РПБУ главная цель формирования учетной политики состоит в выборе способов учета и их последовательном применении на практике, по МСФО – в обеспечении достоверности финансовой отчетности. Данное различие в подходах предопределяет различие в структуре и содержании важнейшего внутреннего нормативного документа в сфере бухгалтерского учета каждой организации – приказа (распоряжения) об учетной политике.

## Ключевые аспекты, подлежащие отражению в учетной политике по МСФО, в сравнении с РПБУ

Положение учетной политики	МСФО		Примечание
	Вариант	основание	
<b>Нематериальные активы</b>			
Методы последующей оценки	<p>После первоначального признания, нематериальные активы должны учитываться с применением одного из следующих двух методов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– по методу первоначальной стоимости: за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;</li> <li>– по методу переоцененной стоимости: по сумме переоценки, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.</li> </ul> <p>Переоцененная стоимость должна соответствовать справедливой стоимости нематериального актива. Такой метод учета допускается, только если, справедливая стоимость нематериального актива может быть надежна, оценена при наличии активного рынка продаж для этого вида актива</p>	МСФО 38 «Нематериальные активы»	В соответствии с РПБУ нематериальные активы отражаются в балансе по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации. Изменение первоначальной стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов
Используемые методы амортизации	<p>Методы амортизации, которые могут быть использованы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– прямолинейный метод;</li> <li>– метод уменьшаемого остатка;</li> <li>– метод начисления по выработке продукции.</li> </ul> <p>Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы не должны амортизироваться, <b>однако они должны тестироваться на обесценение не реже одного раза в год.</b> В случае значительных изменений схемы получения экономических выгод от нематериального актива метод амортизации нематериальных активов должен быть соответствующим образом скорректирован</p>	МСФО 38 «Нематериальные активы»	В соответствии с РПБУ по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования и по нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется

<p>Сроки полезного использования или применяемые нормы амортизации</p>	<p>Срок полезной службы нематериального актива определяется одним из нижеприводимых способов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– как период времени, на протяжении которого компания предполагает использовать актив;</li> <li>– исходя из количества единиц продукции, которое компания предполагает получить при использовании актива.</li> </ul> <p>Срок полезной службы нематериального актива может являться неопределенным. В этом случае необходимо:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>оценивать возмещаемую сумму нематериального актива, не реже одного раза в год, для определения убытков от обесценения;</b></li> <li>– <b>раскрывать причины, по которым срок полезной службы нематериального актива считается неопределенным, и основные факторы, которые учитывались при определении полезного срока службы актива.</b></li> </ul> <p>В случае наличия обстоятельств, влияющих на установление срока полезной службы, срок полезной службы нематериальных активов должен быть соответствующим образом скорректирован</p>	<p>МСФО 38 «Нематериальные активы»</p>	<p>В соответствии с РПБУ в отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить его. Для некоторых нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом</p>
<p>Обесценение</p>	<p><b>Проверки на предмет обесценения проводятся всякий раз, когда изменения событий или условий указывают на то, что балансовая стоимость нематериальных активов становится невозмещаемой.</b></p> <p><b>Ежегодному тестированию на обесценение подлежат нематериальные активы с неопределенными сроками полезной службы и активы, которые еще не подготовлены для использования</b></p>	<p>МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»</p>	<p>В соответствии с РПБУ нематериальные активы <i>могут</i> проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО</p>

<b>Основные средства</b>			
Методы последующей оценки	<p>После первоначального признания компания должна выбрать один из двух методов учета и применять одинаковую учетную политику ко всем основным средствам, относящимся к определенному классу основных средств:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– учет по фактической стоимости: объект основных средств учитывается по его фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;</li> <li>– учет по переоцененной стоимости: объект основных средств, <b>справедливая стоимость</b> которого может быть надежно оценена, может учитываться по переоцененной стоимости (справедливой стоимости) за вычетом амортизации и <b>убытков от обесценения, накопленных впоследствии</b></li> </ul>	МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»	В соответствии с РПБУ, переоценка производится не по справедливой, а по текущей (восстановительной) неамортизированной стоимости. При этом обесценение не оценивается и в учете не отражается
Используемые методы амортизации	<p>Методы амортизации, которые могут быть использованы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– прямолинейный метод;</li> <li>– метод уменьшаемого остатка;</li> <li>– метод начисления по выработке продукции.</li> </ul> <p><b>Примененный по отношению к активу метод амортизации должен пересматриваться, по крайней мере, один раз в конце каждого финансового года</b></p>	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	В соответствии с РПБУ сумма амортизации при способе уменьшаемого остатка рассчитывается с использованием коэффициента ускорения не выше 3, устанавливаемого организацией. В РПБУ регламентирован к применению способ списания по сумме чисел лет срока полезного использования
Сроки полезного использования или применяемые нормы амортизации	<p>Срок полезного использования определяется одним из нижеприводимых способов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– как период времени, на протяжении которого компания предполагает использовать актив;</li> <li>– как количество продукции или аналогичных изделий, которые компания предполагает получить от актива.</li> </ul> <p>По каждой группе основных средств компания должна самостоятельно установить этот срок. Причем он может пересматриваться в случае изменения характеристик объекта</p>	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	В соответствии с РПБУ дополнительно в качестве одного из факторов, учитываемых при определении срока полезного использования, назван ожидаемый физический износ объекта

Обесценение	<p>Компания должна оценивать на каждую отчетную дату наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива. В случае выявления любого такого признака активы должны быть протестированы на предмет обесценения.</p> <p>Активы, которые классифицируются как предназначенные для продажи, оцениваются по наименьшему из двух показателей: балансовой стоимости и справедливой стоимости за минусом затрат на продажу</p>	МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	Обесценение не оценивается и в учете не отражается
<b>Инвестиционная собственность</b>			
Критерии для разграничения инвестиционной собственности и собственности, занимаемой владельцем	<p><b>Определение имущества в качестве инвестиционной собственности происходит на основе профессионального суждения. Компания может разработать критерии для обеспечения взвешенного подхода к признанию средств инвестиционной собственности</b></p>	МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»	В соответствии с РПБУ понятия, эквивалентного понятию «инвестиционная собственность», не существует. Выделяется отдельный показатель «Доходные вложения в материальные ценности», включающий вложения организации в материальные ценности, предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода
Методы последующей оценки	<p>В отношении объектов инвестиционной собственности могут применяться следующие способы:</p> <p>– <b>способ учета по справедливой стоимости. Справедливая стоимость инвестиционной собственности – это стоимость инвестиционной собственности в сделке между осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами;</b></p>	МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»	В соответствии с РПБУ учет ведется по правилам, установленным для основных средств

	– способ учета по фактическим затратам на приобретение (строительство). Если компания организует учет по фактической стоимости, вся инвестиционная собственность должна оцениваться по фактической стоимости приобретения (строительства) за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения		
Методы и существенные допущения, используемые при определении справедливой стоимости	<b>В исключительных случаях справедливую стоимость инвестиционной собственности невозможно достоверно оценить. Если такое событие имеет место, то ее необходимо учитывать в соответствии с моделью учета по фактическим затратам на приобретение в соответствии с МСФО (IAS) 16, до момента выбытия такой собственности. Применительно к данной ситуации, делается предположение, что ликвидационная стоимость этой инвестиционной собственности равна нулю. Таким образом, полная величина стоимости объекта инвестиционной собственности амортизируется в течение всего срока его полезной службы</b>	МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»	В соответствии с РПБУ учет ведется по правилам, установленным для основных средств
Методы амортизации инвестиционной собственности в случае ее оценки по фактической стоимости	Методы амортизации, которые могут быть использованы: – прямолинейный метод; – метод уменьшаемого остатка; – метод начисления по выработке продукции	МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»	В соответствии с РПБУ учет ведется по правилам, установленным для основных средств

<b>Запасы</b>			
Текущая оценка	<p><b>Оценка запасов производится по наименьшей из двух величин – себестоимости и возможной чистой цене реализации (предполагаемая цена продажи в обычных условиях ведения бизнеса за вычетом расходов на выполнение работ и расходов на продажу).</b></p> <p><b>Стоимость материалов, которые используются в производстве, не снижается ниже фактической стоимости приобретения, если готовая продукция (при выпуске которой они использовались) будет продана с прибылью. Запасы производителей и дилеров сельскохозяйственной продукции учитываются по чистой продажной цене, даже в случае, если она выше себестоимости</b></p>	МСФО (IAS) 2 «Запасы»	Запасы всегда оцениваются по первоначальной стоимости. Снижение стоимости запасов в случае снижения рыночной цены, морального устаревания или потери первоначальных качеств отражается в учете путем создания резерва. При отражении запасов по текущей рыночной стоимости расходы на продажу не вычитаются
Оценка себестоимости запасов, включая формулу расчета затрат	<p>При оценке стоимости запасов могут использоваться методы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– ФИФО;</li> <li>– метод средневзвешенной стоимости.</li> </ul> <p><b>Для всех запасов, имеющих одно и то же предназначение, следует использовать один и тот же метод оценки, независимо от их географического местонахождения или применяемых систем налогообложения</b></p>	МСФО (IAS) 2 «Запасы»	<p>В соответствии с РПБУ существует метод оценки по себестоимости каждой единицы.</p> <p>В РПБУ имеет место иное условие для применения одного способа оценки: по каждой группе (виду) материально-производственных запасов</p>
<b>Финансовые инструменты</b>			
Методы и допущения, применяемые для определения справедливой стоимости	<p><b>Последующая оценка финансовых активов и обязательств зависит от классификации объекта:</b></p> <p><b>1) торговые активы и обязательства, а также активы, имеющиеся в наличии для продажи, оцениваются по справедливой стоимости.</b></p> <p><b>Наилучшим подтверждением справедливой стоимости являются котировки активного рынка. При отсутствии котировок компания использует методы оценки с применением рыночных данных.</b></p>	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление»	В соответствии с РПБУ понятие финансовых инструментов, финансовых активов и финансовых обязательств не предусмотрено. Вместо этого существует категория «финансовые вложения», которая намного уже, нежели термин «финансовые инструменты» в соответствии с МСФО.

	<p><b>К распространенным на финансовых рынках методам оценки относятся:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– использование данных о рыночных операциях, совершенных в последнее время;</li> <li>– использование сведений об аналогичных операциях;</li> <li>– дисконтированные потоки денежных средств;</li> <li>– модели ценообразования опционов.</li> </ul> <p><b>Приемлемый метод оценки должен учитывать все факторы, которые участники рынка будут принимать во внимание при установлении цены. Он должен соответствовать утвержденным методикам ценообразования финансовых инструментов.</b></p> <p><b>2) займы и дебиторская задолженность, а также инвестиции, удерживаемые до погашения, отражаются по амортизируемой стоимости.</b></p> <p><b>Амортизируемая стоимость представляет собой первоначальную номинальную стоимость финансового инструмента, откорректированную на величину скидки или премии. Амортизация рассчитывается с использованием эффективной ставки процента. Эффективная ставка процента – это такая ставка дисконтирования, которая приводит планируемые денежные потоки: основной суммы и процентов (исключая последствия кредитных убытков) – в течение ожидаемого срока действия финансового инструмента (или, когда приемлемо, в течение более короткого периода) к величине, равной первоначально признанной</b></p>		<p>Последующая оценка финансовых вложений может проводиться следующим образом:</p> <p>по первоначальной стоимости (для финансовых вложений, не имеющих текущей рыночной стоимости);</p> <p>по текущей рыночной стоимости (для финансовых вложений, имеющих текущей рыночной стоимости)</p>
--	---	--	--

Обесценение	<p>На каждую отчетную дату компания должна анализировать, существуют ли объективные доказательства обесценения финансового актива или группы активов.</p> <p>Обесценение представляет собой риск или определенность того, что некоторая часть процентов, дивидендов или основной суммы финансового инструмента не будет выплачена полностью, и эта ситуация аналогична ситуациям, когда формируется резерв по сомнительным долгам в отношении дебиторской задолженности.</p> <p>Финансовый актив или группа финансовых активов обесценивается, и убытки от обесценения возникают только в том случае, если существуют объективные доказательства обесценения в результате прошлого события, которое произошло после первоначального признания актива. Ожидаемые убытки, обусловленные будущими событиями, независимо от степени вероятности их наступления, не признаются.</p> <p>Балансовая стоимость финансового инструмента в случае обесценения может корректироваться (уменьшаться до ее величины возмещения) с помощью двух методов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>напрямую;</b></li> <li>– путем создания оценочного резерва.</li> </ul> <p>Сумма убытка включается в расчет финансового результата за отчетный период.</p> <p><b>Отражать восстановление стоимости ранее обесценившихся инвестиций в долевые ценные бумаги (т.е. компенсацию ранее признанных убытков) запрещено.</b> Но это допускается для долгового инструмента, имеющегося в наличии для продажи, когда восстановление его стоимости может быть объективно связано с событием, происшедшим после признания убытка</p>	МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	В соответствии с РПБУ обесценение финансовых вложений отражается путем создания резерва под обесценение. Такой резерв создается только для финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость. Резерв под обесценение финансовых вложений может быть восстановлен, в том числе и для долевых ценных бумаг, в случае если финансовое вложение больше не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений
-------------	---	---	---

Хеджирование	<p>Хеджирование представляет собой использование операций в целях сокращения существующих рыночных, процентных и валютных рисков. К методам финансового хеджирования относится применение фьючерсов, свопов и опционов.</p> <p>Чтобы применять учет хеджирования, операция должна отвечать жестким критериям, включая документированное оформление и тестирование на эффективность хеджирования. Учет хеджирования может применяться к трем типам хеджирования:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– хеджированию справедливой стоимости (хеджируется риск изменений справедливой стоимости признанного актива или признанного обязательства);</li> <li>– хеджированию потоков денежных средств (хеджируется риск изменения денежных потоков, относящийся к признанному активу или обязательству);</li> <li>– хеджированию чистых инвестиций в зарубежную деятельность (хеджируются риски, связанные с изменениями валютных курсов).</li> </ul> <p>Учет хеджирования должен прекращаться перспективно, если отношения хеджирования заканчиваются (например, в результате продажи инструмента хеджирования), если отсутствует соответствие хотя бы одному из критериев учета хеджирования (например, хеджирование не проходит тесты на эффективность) или если отношения хеджирования аннулируются</p>	МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	В РПБУ правила по учету хеджирования не предусмотрены
Политика управления рисками	Процентный риск. Раскрывается подверженность процентному риску, включая предусмотренные договором изменения цены или даты погашения, а также эффективные ставки процента (где это применимо).	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление»	В РПБУ требования по раскрытию рисков не предусмотрены

	<p>При наличии значительного количества финансовых инструментов показатели балансовой стоимости финансовых инструментов, подверженных процентному риску, могут быть сгруппированы и представлены исходя из срока погашения/изменения цены в периодах, следующих после отчетной даты:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– в течение 1 года;</li> <li>– отдельно по периодам за каждый год в течение 1 – 5 лет;</li> <li>– через 5 лет.</li> </ul> <p>Кредитный риск. Характеризуются позиции под кредитным риском, при этом выделяется позиция под максимальным кредитным риском на отчетную дату, без учета какого-либо залога, а также значительные концентрации кредитного риска</p>	<p>МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»</p>	
<b>Договоры строительства</b>			
<p>Метод, использованный для определения выручки по договору строительства, признанной в отчетном периоде</p>	<p>Могут быть использованы следующие методы для признания выручки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– метод процента завершенности работ. Используется при условии, что результат договора может быть надежно оценен;</li> <li>– <b>метод нулевой прибыли. Используется, когда результат договора не может быть надежно оценен.</b></li> </ul> <p><b>Метод завершенного договора к применению запрещен</b></p>	<p>МСФО (IAS) 11 «Учет договоров на строитель- ство»</p>	<p>В соответствии с РПБУ выручка может отражаться как по проценту выполнения объема работ (отдельным работам), так и по завершенному объекту строительства в целом (наиболее распространенный на практике способ)</p>
<p>Метод, использованный для определения стадии завершенности работ по договору</p>	<p>Могут быть использованы следующие способы определения степени завершенности (стадии выполнения) работ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– по доле произведенных на текущую дату затрат в расчетной величине общих затрат по договору;</li> <li>– согласно экспертной оценке выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору;</li> <li>– посредством подсчета доли выполненных работ в натуральном выражении</li> </ul>	<p>МСФО (IAS) 11 «Учет договоров на строитель- ство»</p>	<p>Допускается использование метода «доход по стоимости объекта строительства», предусматривающего накапливание в учете затрат по строительству и участие их в процессе определения финансового результата у подрядчика только после полного завершения работ</p>

<b>Выручка</b>			
<p>Метод, использованный для признания выручки</p>	<p>В зависимости от уровня предсказуемости финансового результата (в особенности для сделок, предполагающих предоставление услуг) могут быть использованы следующие методы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– метод признания выручки по мере готовности;</li> <li>– <b>признание выручки в пределах возмещения затрат;</b></li> <li>– <b>отсутствие признания выручки (признание всей суммы невозмещаемых затрат в качестве расхода).</b></li> </ul> <p><b>Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного возмещения. Когда получение денежных средств или их эквивалентов отложено, необходимо определять подразумеваемую ставку процента и рассчитывать дисконтированную стоимость денежных поступлений</b></p>	<p>МСФО (IAS) 18 «Выручка»</p>	<p>В РПБУ критерием признания выручки от продажи товаров (вместо используемой в МСФО передачи рисков и права на вознаграждение) является передача права собственности на товар, что в ряде случаев может привести к отличному от МСФО моменту признания выручки от продажи товаров.</p> <p>В соответствии с РПБУ выручка по справедливой стоимости не оценивается и не дисконтируется</p>
<p>Метод, использованный для определения стадии завершения при предоставлении услуг</p>	<p>Могут быть использованы методы определения стадии завершения работ по договорам строительства</p>	<p>МСФО (IAS) 18 «Выручка»</p>	<p>В соответствии с МСФО могут применяться два метода определения финансового результата, которые в целом аналогичны методу процента завершения работ и методу завершеного договора (последний метод в МСФО запрещен)</p>
<b>Вознаграждение сотрудникам</b>			
<p>Описание планов выплат по окончании трудовой деятельности</p>	<p><b>Пенсионные программы подразделяются на:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>пенсионные программы с установленными взносами. Представляют собой законно определенное или самостоятельное обязательство компании, ограничивающееся суммой, которую она согласилась внести в фонд. Актуарный риск (риск недостаточности средств для удовлетворения всех ожидаемых выплат) и инвестиционный риск возлагаются на сотрудников;</b></li> </ul>	<p>МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»</p>	<p>В соответствии с РПБУ отсутствуют специальные положения по учету пенсионных планов. Компании не создают пенсионных активов.</p>

	<p>– пенсионные программы с установленными выплатами. В этом случае компания принимает на себя обязательство предоставить оговоренный размер вознаграждений действующим и бывшим сотрудникам. Актуарный риск (риск того, что размер выплат окажется больше, чем ожидался) и инвестиционный риск возлагаются на сотрудников.</p> <p>Примерами программ с установленными выплатами могут быть:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– формула программы вознаграждений, которая зависит не только от размера взносов;</li> <li>– гарантия оговоренной прибыли на взносы;</li> </ul> <p>неподкрепленная официальным договором практика компании, которая ведет к возникновению традиционного обязательства</p>		<p>Дополнительные обязательства, принимаемые компаниями в соответствии с договорами с негосударственными пенсионными фондами, начисляются по мере внесения взносов в порядке, установленном в договоре, и отражаются как расходы. Обязательства, принимаемые в части пенсионных выплат в будущем, в бухгалтерском учете и отчетности не отражаются</p>
<p>Описание планов компенсационных выплат долевыми инструментами</p>	<p><b>Компенсационные выплаты долевыми инструментами могут осуществляться:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– денежными средствами на основе долевого инструмента компании;</li> <li>– долевыми инструментами посредством выпуска акций;</li> <li>– денежными средствами или долевыми инструментами.</li> </ul> <p><b>Сделки, основанные на стоимости акций, оцениваются по справедливой стоимости долевого инструмента в случаях операций с персоналом. Опционы оцениваются:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– на основе рыночной цены любых эквивалентных торгуемых опционов;</li> <li>– с использованием модели ценообразования опционов при отсутствии таких рыночных цен;</li> <li>– по внутренней стоимости, когда их нельзя надежно оценить на основе рыночных цен или модели ценообразо-</li> </ul>	<p>МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях»</p>	<p>В РПБУ отсутствуют специальные положения по учету выплат долевыми инструментами. Выплата вознаграждения сотрудникам в форме акций отражается как обычная выплата заработной платы или премии, когда опционы на акции исполнены и акции предоставлены сотрудникам</p>

	<b>вания опционов</b>		
--	-----------------------	--	--

<p>Использованные методы актуарной оценки</p>	<p>Так как в формулах расчета пенсионных выплат определяется отношение будущих выплат к совокупной трудовой деятельности работников в компании до выхода на пенсию, существует несколько альтернативных способов определения размера будущих обязательств и их текущей стоимости:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– актуарные оценки и формулы установленных выплат. Компании используют актуарный метод для осуществления комплексных расчетов в целях оценки размера будущих обязательств и их дисконтированной стоимости. В расчет включаются прогнозы относительно роста заработной платы, смертности, текучести кадров, сроков выхода на пенсию. Дисконтированный поток будущих выплат представляет собой пенсионное обязательство;</li> <li>– методы оценки установленных пенсионных выплат, к которым относятся: <ul style="list-style-type: none"> <li>– кумулятивное обязательство по выплатам – дисконтированная стоимость заработанных пенсионных выплат, основанная на текущей заработной плате;</li> <li>– прогнозируемое обязательство по выплатам – дисконтированная стоимость заработанных пенсионных выплат, включая предполагаемые увеличения заработной платы;</li> <li>– гарантированное обязательство по выплатам – доля обязательства по выплатам, не зависящая от будущей трудовой деятельности сотрудника.</li> </ul> </li> </ul> <p>Компания должна использовать метод прогнозируемой условной единицы для определения дисконтированной стоимости обязательств по пенсионной программе с установленными выплатами и соответствующей стоимости текущих услуг, а также, где это применимо, стоимости прошлых услуг</p>	<p>МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»</p>	<p>В соответствии с РПБУ отсутствуют специальные положения по учету пенсионных планов</p>
---	--	--	---

<p>Основные актуарные допущения</p>	<p>Существует множество актуарных допущений, воздействующих на пенсионные обязательства, пенсионные расходы и требования к накоплениям компании, осуществляющей отчисления, к числу которых относятся допущения по:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– ставке дисконтирования. Если ставка дисконтирования увеличивается, пенсионное обязательство уменьшается, формируя актуарную прибыль за год. Если ставка дисконтирования уменьшается, то, несмотря на это, пенсионное обязательство увеличивается, создавая актуарный убыток за год;</li> <li>– ставке роста заработной платы. Допущение относительно более высокого (низкого) роста заработной платы выразится в большем (меньшем) пенсионном обязательстве и более высоком (низком) компоненте стоимости рабочей силы, заложенном в пенсионных расходах;</li> <li>– ожидаемой рентабельности активов плана. Если ожидаемая рентабельность активов плана слишком высока, пенсионные расходы занижены, а отраженные доходы завышены. Если ожидаемая рентабельность активов плана слишком низкая, то пенсионные расходы завышены, а учтенные доходы занижены;</li> <li>– возрастной структуре рабочей силы;</li> <li>– среднему сроку трудовой деятельности сотрудников</li> </ul>	<p>МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»</p>	<p>В соответствии с РПБУ отсутствуют специальные положения по учету пенсионных планов</p>
-------------------------------------	---	--	---

<b>Государственные субсидии</b>			
Метод признания государственных субсидий	<p>После определения размера признаваемой в учете субсидии в каждом отчетном периоде, можно использовать один из двух способов учета правительственных субсидий:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>уменьшение стоимости актива, на который получена субсидия, на величину субсидии. В случае субсидирования основного средства, такой способ учета приведет к снижению базы для расчета амортизации;</b></li> <li>– субсидию можно отразить в качестве доходов будущих периодов и списывать в течение всего срока службы актива на прочие доходы. Если субсидия получена на возмещение расходов, то счет, на котором она учитывается, будет дебетоваться в корреспонденции со счетами учета соответствующих расходов</li> </ul>	МСФО (IAS) 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	В соответствии с РПБУ вычет суммы государственной помощи из стоимости актива не допускается
Метод представления государственных субсидий	<p>Субсидии, относящиеся к активам, представляются в бухгалтерском балансе одним из способов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– в качестве дохода будущих периодов;</li> <li>– <b>путем их вычитания из балансовой стоимости актива.</b></li> </ul> <p><b>Субсидии, относящиеся к доходу, представляются в отчете о прибылях и убытках одним из способов:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>отдельной статьей дохода;</b></li> <li>– <b>посредством вычитания из соответствующих расходов</b></li> </ul>	МСФО (IAS) 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	В РПБУ государственная помощь не классифицируется на относящуюся к активам и относящуюся к доходам. Остаток средств по счету учета средств целевого финансирования отражается в балансе по статье «Доходы будущих периодов» или обособленно в разделе «Краткосрочные обязательства»
<b>Затраты по займам</b>			
Капитализация затрат по займам	<p>Организация может использовать один из следующих двух способов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– относить затраты на расходы (основной подход);</li> <li>– капитализировать затраты по займам непосредственно относящиеся к приобретению / производству активов, требующих значительного времени для подготовки к предполагаемому использованию или для продажи (альтернативный</li> </ul>	МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»	В соответствии с РПБУ включение в стоимость объекта инвестиционного актива процентов по займам и кредитам, привлеченным для его приобретения / изготовления является обязательным, кроме инвестиционных активов, по ко-

	подход)		торым амортизация не начисляется
--	---------	--	----------------------------------

<b>Биологические активы</b>			
Методы и значительные допущения, которые используются при определении справедливой стоимости биологических активов	<p><b>Если для биологического актива или собранной продукции существует активный рынок, назначенная цена на таком рынке – подходящая основа для определения справедливой стоимости актива.</b></p> <p><b>Если активный рынок не существует, компания используется один или несколько из следующих способов определения справедливой стоимости:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– по цене самой последней сделки на рынке;</li> <li>– по рыночным ценам на аналогичные активы;</li> <li>– на основании исходных данных по отрасли, таких как стоимость плодов, выраженная в ценах за коробку, бушель или гектар, и стоимость скота, выраженная в цене за 1 килограмм мяса</li> </ul>	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	В РПБУ отдельно не регулируются, оцениваются по первоначальной стоимости
<b>Функциональная валюта и валюта отчетности</b>			
Раскрытие информации о функциональной валюте	<b>Функциональная валюта – это валюта той экономической среды, в которой в основном функционирует компания. Если признаки являются смешанными и функциональная валюта не является очевидной, руководство должно использовать профессиональное суждение для определения функциональной валюты, которая наиболее верно отражает экономические результаты деятельности компании</b>	МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»	В РПБУ отсутствует понятие функциональной валюты. Отчетность составляется исключительно в валюте РФ – рублях
Раскрытие информации о валюте отчетности	<b>Валюта отчетности – это валюта, используемая для представления финансовой отчетности. Если финансовая отчетность подготовлена в валюте, отличной от валюты отчетности, активы и обязательства пересчитываются по обменному курсу на дату бухгалтерского баланса. Статьи отчета о прибылях и убытках пересчитываются по обменному курсу на дату операции или по средним курсам, если они не подвергались существенным изменениям</b>	МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»	В соответствии с РПБУ отчетность составляется исключительно в валюте РФ – рублях. Однако для иностранных дочерних компаний показатели финансовой отчетности могут пересчитываться аналогично МСФО

Традиционный российский подход основан на выделении двух (организационный и методический), иногда трех (дополнительно технический) аспектов учетной политики, а ее формирование связано с раскрытием каждого из этих аспектов. Организационный и технический элементы связаны с отражением формы ведения и организации бухгалтерского учета хозяйствующим субъектом. Таким образом, в отличие от методического, они не влияют на информацию, формируемую на счетах бухгалтерского учета и представляемую в финансовой отчетности, – какими бы ни были применяемые технические средства и организационные процедуры, результат (финансовая отчетность) во всех случаях будет один. Именно поэтому данный вопрос остается за рамками регулирования МСФО. В то же время следует заметить, что запрета на раскрытие этой части информации со стороны международных стандартов, нет. Более того, по мнению профессора М.И. Кутера, «повышенное внимание к учетной процедуре в России следует рассматривать как фактор, косвенно способствующий обеспечению качества и достоверности финансовой отчетности» [3.48, с. 15 – 17]. Именно поэтому при формировании учетной политики по МСФО организация может использовать традиционный вариант, представленный на рис. 23.

В организационно-техническом аспекте учетной политики по МСФО, равно как и по РПБУ, имеет смысл раскрыть информацию относительно выбора организационной формы бухгалтерской службы, используемых средств автоматизированной обработки учетных данных, применяемого плана счетов и т.д. Методический же раздел предполагает отражение элементов методики, определяющих варианты представления в финансовой отчетности информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия исходя из альтернативных приемов и способов. При этом его построение может быть разнородным.

Например, информация об учетной политике может быть изложена в соответствии с используемой структурой форм финансовой отчетности, что

позволит в дальнейшем, по окончании финансового года, использовать приказ как основу при составлении пояснений к отчетности [3.48, с. 15].

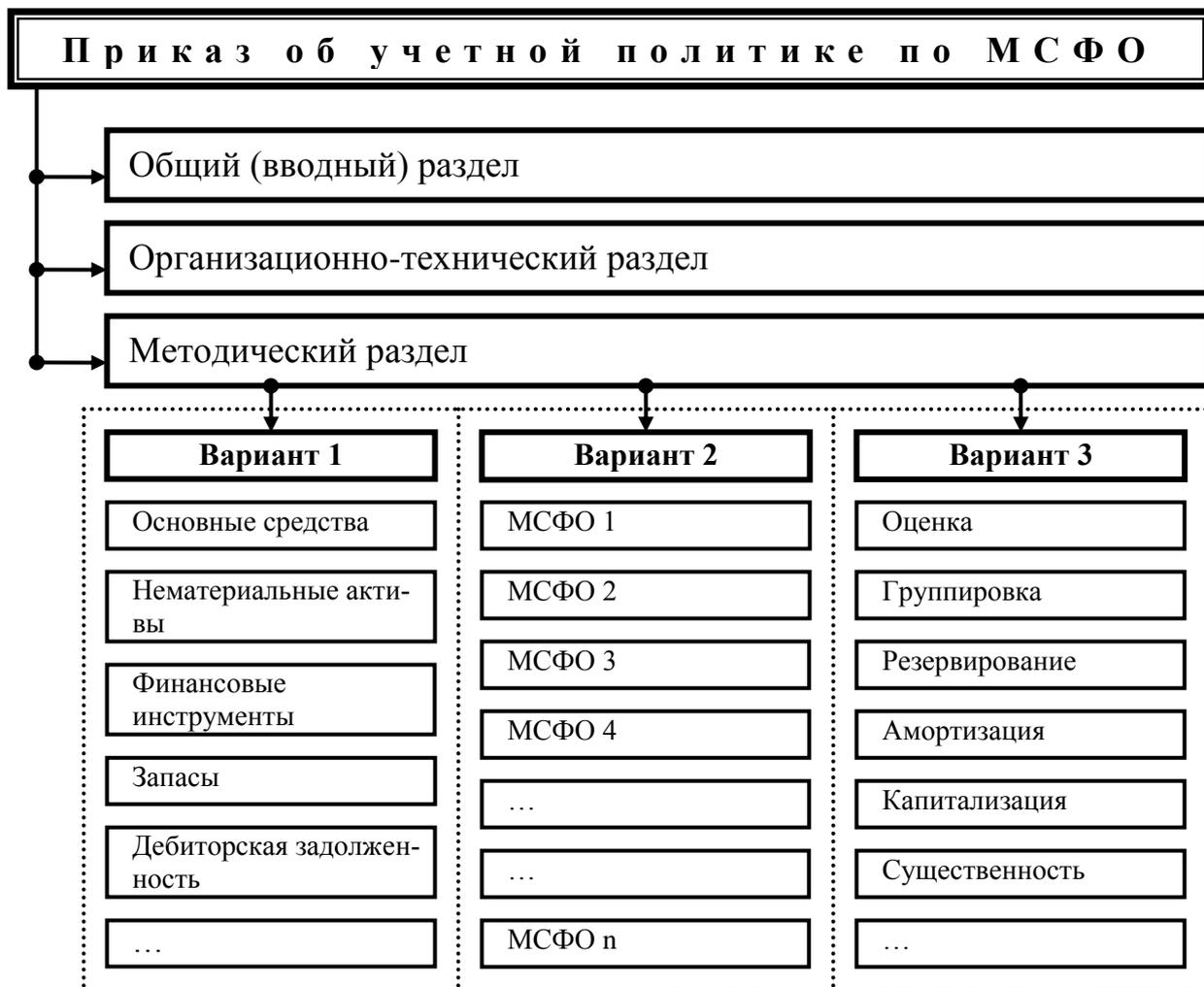


Рис. 23. Структура приказа об учетной политике по МСФО

При другом варианте в целях обеспечения системности, последовательности и полноты изложения можно выстроить методический раздел последовательно выбирая альтернативные варианты, предусмотренные в различных МСФО, переходя от одного стандарта к другому. При всей кажущейся простоте этот вариант, тем не менее, будет наиболее сложен при практическом применении разработанной таким образом учетной политики, так как существуют стандарты, регламентирующие один и тот же объект, но не следующие друг за другом по порядку (МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление», МСФО 39 «Финансовые инструменты: призна-

ние и оценка», МСФО 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» и т.д.) [3.48, с. 16].

Кроме того, изложение методического раздела может осуществляться в разрезе основных групп элементов учетной политики, таких, как оценка, группировка, амортизация, резервирование, признание доходов и расходов, капитализация затрат, налогообложение, влияние изменения валютных курсов, гиперинфляция, существенность и т.д. При таком варианте весь документ будет разработан на основе единых, взаимоувязанных и взаимообусловленных подходов, что существенно повысит его уровень и эффективность применения [3.48, с. 16].

Ввиду значительных различий между МСФО и РПБУ организации имеет смысл формировать два приказа об учетной политике: отдельно по российским и международным аспектам. Однако с целью уменьшения количества корректировочных процедур (особенно актуально для вариантов перехода – трансформации и трансляции с использованием специализированного программного обеспечения) максимально сближать выбираемые методы учета по одним и тем же объектам.

Комплексная система обеспечения составления финансовой отчетности, содержащая набор конкретных действий, учитывающих различные факторы внешнего и внутреннего влияния и позволяющих адаптировать процесс под их воздействие, позволит конкретному хозяйствующему субъекту осуществить переход на МСФО. Однако, как отмечалось ранее, до сих пор имеют место определенные моменты, которые лежат вне поля непосредственного влияния компании. К числу таких проблем можно отнести правовые, связанные с нелегитимностью МСФО на территории РФ, а также с требованием наряду с финансовой отчетностью по международным стандартам формировать отчетность по РПБУ и целый ряд других. В этой связи необходимо создать механизм, обеспечивающий построение инфраструктурной составляющей стратегии перехода на МСФО. Его разработка представлена в следующем параграфе.

### 3.3. Методика перехода на международную систему финансовой отчетности

Экономический (хозяйственный) механизм понимают как совокупность организационных структур и конкретных форм и методов управления, а также правовых норм, с помощью которых реализуются действующие в конкретных условиях экономические законы и процесс воспроизводства [4.8, с. 219].

*К числу экономических механизмов с полным правом можно отнести и механизм перехода на международную систему финансовой отчетности (далее – механизм), так как его роль будет заключаться в создании нормативно-правового и кадрового обеспечения перехода на международную систему финансовой отчетности, а также в реализации концепции отслеживания соблюдения хозяйствующими субъектами при составлении финансовой отчетности принципов МСФО.*

*Целью разработки данного механизма – составного элемента стратегии перехода на международную систему финансовой отчетности – является облегчение и унификация процедур перехода на МСФО со стороны конкретных организаций, то есть в терминах данного исследования – создание своего рода инфраструктуры для реализации комплексной системы, рассмотренной в предыдущем параграфе. Таким образом, действие механизма должно быть направлено на обеспечение повышения конкурентоспособности региона и страны в целом.*

Однако следует отметить, что все элементы механизма должны и могут быть созданы только на страновом (федеральном) уровне, тогда как регионам и муниципальным образованиям отводится роль контролеров их бесперебойного функционирования.

Обзор литературных источников, посвященных вопросам внедрения МСФО в российскую практику, показал, что в этой сфере существует два принципиально отличающихся подхода. Первый подход основан на подроб-

ном разборе международных стандартов и на рассмотрении практических аспектов их применения [2.5, 2.9, 2.12, 2.14, 2.30 и т.д.]. Второй – базируется преимущественно на критическом анализе процессов реформирования бухгалтерского учета в России с указанием на современное состояние вопроса, перечисление проблем, трудностей, требующих своего решения задач и т.д. [2.11, 2.20, 2.28, 2.36, 2.59 и т.д.]. В то же время детальной проработке вопроса о том, каким должен быть механизм перехода на международную систему финансовой отчетности, внимание практически не уделяется. Наиболее значимыми, с позиции обобщения проблематики, в этой сфере являются базовые нормативные документы, сопровождающие реформу бухгалтерского учета в РФ. В двух наиболее весомых с этой точки зрения правовых актах (Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами [1.12] – далее Программа) и Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [1.4] – далее Концепция) рассматривались соответственно: направления реформирования национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики и МСФО и направления развития бухгалтерского учета и отчетности (табл. 39).

Очевидно, что данный перечень направлений нельзя назвать механизмом. Они являются собой скорее конкретные формы и методы управления, требуемые для осуществления реформы. В то же время детальный анализ названных направлений показывает, что часть из них, по сути, дублируют друг друга. Так, например, сюда можно причислить первые три элемента из Программы. Вне всяких сомнений совершенствование нормативного правового регулирования, формирование нормативной базы и методическое обеспечение должны лежать в плоскости одного звена в процессе осуществления реформы, а именно нормативно-правового.

*Нормативно-закрепленные направления развития системы учета и отчетности в РФ*

Нормативный документ	Направление реформирования (развития)	Реализация направления развития
Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами	Совершенствование нормативного правового регулирования	<ul style="list-style-type: none"> <li>• переориентация нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность;</li> <li>• регулирование финансового учета;</li> </ul>
	Формирование нормативной базы	<ul style="list-style-type: none"> <li>• органичное сочетание нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями;</li> </ul>
	Методическое обеспечение	<ul style="list-style-type: none"> <li>• взвешенное использование международных стандартов в национальном регулировании</li> </ul>
	Кадровое обеспечение	<ul style="list-style-type: none"> <li>• расширение и улучшение качества подготовки кадров в учреждениях начального профессионального образования, среднего специального и высшего образования;</li> <li>• создание системы профессионального ускоренного образования, обеспечивающего краткосрочные программы подготовки и переподготовки;</li> <li>• соответствие системы профессиональной подготовки бухгалтерских кадров государственным образовательным стандартам</li> </ul>
	Международное сотрудничество	<ul style="list-style-type: none"> <li>• переход от эпизодических контактов к систематической целенаправленной работе с Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности, Международной федерацией бухгалтеров, секцией по бухгалтерскому учету Комитета по торговле и развитию ООН, Организацией экономического сотрудничества и развития и др.</li> </ul>
Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу	Повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• обеспечение относительной независимости организации учетного процесса от какого-либо определенного вида отчетности;</li> <li>• обеспечение гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой персонализированной информации о хозяйствующих субъектах и о группах хозяйствующих субъектов;</li> <li>• снижение затрат на формирование налоговой отчетности путем существенного приближения правил налогового учета к правилам бухгалтерского учета</li> </ul>
	Создание инфраструктуры применения МСФО	<ul style="list-style-type: none"> <li>• законодательное признание МСФО в Российской Федерации;</li> <li>• процедура одобрения МСФО;</li> <li>• механизм обобщения и распространения опыта применения МСФО;</li> <li>• порядок официального перевода МСФО на русский язык;</li> <li>• контроль качества бухгалтерской отчетности, подготовленной по МСФО, в том числе аудит;</li> <li>• обучение МСФО</li> </ul>

	Изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• распределение функций по регулированию системы учета и отчетности между органами государственной власти и профессиональным сообществом</li> </ul>
	Усиление контроля качества бухгалтерской отчетности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• основа системы контроля качества – институт аудита;</li> <li>• надзорная деятельность уполномоченных государственных органов (Федеральная служба по финансовым рынкам, Центральный банк Российской Федерации, Федеральная служба страхового надзора и др.);</li> <li>• комплекс мер финансовой, административной и уголовной ответственности хозяйствующих субъектов и их руководителей</li> </ul>
	Существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности	<p>В процессе подготовки и повышения квалификации кадров обратить внимание:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• на глубокое освоение лежащих в основе МСФО концепций;</li> <li>• на формирование навыков активного использования информации, накапливаемой в бухгалтерском учете, для управления хозяйствующим субъектом и осуществления эффективного корпоративного управления и т.д.</li> </ul> <p>Направлениями совершенствования системы подготовки и повышения квалификации кадров в рассматриваемой области являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• переориентация учебных программ средних и высших учебных заведений, а также программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов на углубленное изучение МСФО и формирование навыков применения их на практике;</li> <li>• мониторинг качества учебных программ средних и высших учебных заведений, а также программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов;</li> <li>• разработка программ обучения руководителей и другого управленческого персонала хозяйствующих субъектов основам бухгалтерского учета и экономического анализа бухгалтерской отчетности, в том числе консолидированной финансовой отчетности;</li> <li>• обеспечение соответствия учебных программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов соответствующим международным программам (с учетом законодательства и традиций бухгалтерского образования в Российской Федерации);</li> <li>• разработка российских стандартов образования и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов на основе стандартов Международной федерации бухгалтеров;</li> <li>• обновление и разработка нового учебно-методического обеспечения образовательного процесса для различных категорий обучающихся бухгалтерскому учету и отчетности</li> </ul>

Анализируя направления развития системы учета и отчетности, представленные в Концепции, нельзя не отметить, что первый элемент (повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности) является итогом реализации реформы. В то время как наполнение данного направления, заданное в данном нормативном документе, в действительности относится к области правового регулирования.

Второе направление (создание инфраструктуры применения МСФО) частично включает в себя аспекты, которые в равной мере присущи и другим выделенным элементам, например, контроль качества бухгалтерской отчетности, подготовленной по МСФО, и обучение МСФО. Кроме того, принимая во внимание значение слова «инфраструктура»<sup>9</sup>, можно заметить, что каждое из поименованных в Концепции направлений развития и есть составная часть инфраструктуры применения МСФО в целом.

Таким образом, по мнению авторов, ключевыми направлениями, которые необходимо учитывать при формировании механизма обеспечения перехода на международную систему финансовой отчетности, должны быть представлены на рис. 24.

Ключевым элементом механизма перехода на международную систему финансовой отчетности является нормативно-правовое обеспечение этого перехода. Несмотря на более чем десятилетний период продолжающейся реформы в области бухгалтерского учета на сегодняшний день нельзя говорить ни о том, что национальные российские стандарты в области учета (положения по бухгалтерскому учету) соответствуют принципам МСФО, ни о том, что сами МСФО имеют правовое признание на территории Российской Федерации.

Для того чтобы утверждать существование легитимного статуса у какой-либо системы, необходимо чтобы имело место ее законодательное обеспечение, а также, что напрямую связано с предыдущим, были органы, обес-

---

<sup>9</sup> Инфраструктура – комплекс взаимосвязанных обслуживающих структур, составляющих и/или обеспечивающих основу для решения проблемы (задачи) [4.7, с. 303]

печивающие при необходимости развитие и соблюдение нормативно-правовых аспектов, закрепленных законодательством. В настоящее время у международных стандартов на территории России нет ни того, ни другого.

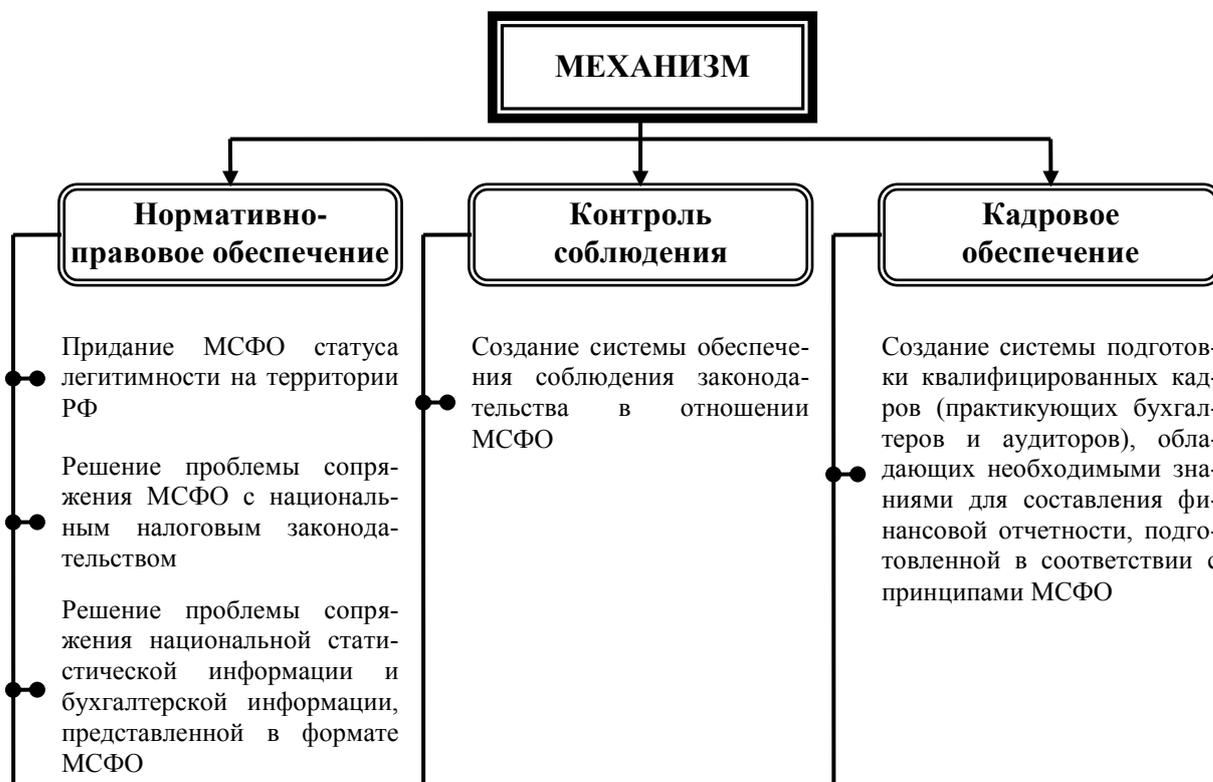


Рис. 24. Направления формирования механизма перехода на международную систему финансовой отчетности

Следует отметить, однако, что МСФО изначально носили и продолжают носить до сих пор рекомендательный характер, а потому могут и не иметь статуса нормативно-правового регламента. Но, если помнить о менталитете российского бухгалтера, о его приверженности жестким инструкциям и правилам, то можно с уверенностью заявлять: дальнейшее отсутствие у МСФО в России правового статуса приведет к тому, что бóльшая часть организаций, должных и могущих готовить финансовую отчетность по МСФО останется «за бортом». Не секрет, что ряд крупнейших российских компаний уже достаточно давно составляют отчетность, руководствуясь принципами МСФО или GAAP USA, однако их доля в общем числе организаций, чья фи-

нансовая отчетность имеет принципиально важное значение для инвесторов, и, которые могут рассчитывать на выход на зарубежные рынки товаров и капитала, слишком мала. Кроме того, в пример можно привести страны Евросоюза, где обязательное составление финансовой отчетности по МСФО для всех компаний, зарегистрированных на бирже, было продекларировано в июле 2002 г. на уровне Европейского парламента принятием директивы о применении международных стандартов финансовой отчетности («Положение об МСФО/IAS»), что, по сути, имело характер закона.

В то же время говорить о том, что работы в данной сфере не ведется вообще, не совсем правильно. Так, еще в середине 2004 г. в целях реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [1.4] на рассмотрение Государственной Думе РФ был предложен законопроект «О консолидированной финансовой отчетности», в соответствии с которым консолидированную отчетность компаний необходимо готовить в соответствии с МСФО. Это должно было позволить гораздо лучше отразить реальное положение дел в компаниях и повысить их прозрачность для инвесторов. Однако после второго чтения этот законопроект «завис» и до сих пор находится в стадии рассмотрения. Среди причин такого положения дел называются разные, однако, чаще всего: отсутствие официального перевода МСФО на русский язык, а также то, что международные стандарты разрабатываются иностранной некоммерческой организацией (Советом по МСФО, находящимся в Лондоне), и Госдума при голосовании по закону «О консолидированной отчетности» опасается потери Россией своей стратегической независимости. При этом Правление Совета по МСФО состоит из профессионалов в области учета и отчетности, ни один из которых не является россиянином. Ни одна российская профессиональная или коммерческая организация не выделяет денежных средств на деятельность Совета по МСФО, поэтому среди попечителей, отвечающих за финан-

сирование и стратегическое развитие этой организации, также нет ни одного россиянина.

Еще одним нормативным документом, в котором определенным образом решается вопрос сопряжения национальных стандартов бухгалтерского учета и МСФО, должен стать закон «О бухгалтерском учете» (первое название – «Об официальном бухгалтерском учете»), предложенный Министерством финансов РФ в 2006 г., который пока тоже имеет статус проекта. Предыстория его появления связана с устареванием и назревшей необходимостью замены действующего в настоящее время Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ. Однако по проекту данного закона имеется целый ряд критических замечаний, наиболее принципиальными из которых по связи с переходом на МСФО можно считать следующие пять [3.70, с. 26 – 28]:

1) В законопроекте некорректно сформулирована цель. В соответствии со ст. 1 законопроекта его целью является «защита прав и законных интересов граждан, организаций и государства путем установления единых требований к бухгалтерскому учету, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета». Однако ввиду того, что, как правило, граждане, организации и государство соприкасаются только с конечным продуктом бухгалтерского учета – финансовой отчетностью, то разумно в качестве цели закона определить удовлетворение информационных потребностей пользователей финансовой отчетности в интересах принятия ими экономических решений. И хотя МСФО нацелены, прежде всего, на составление финансовой отчетности, а не на ведение бухучета, тем не менее, такая цель в большей мере была бы сопряжена с принципами международных стандартов, и, что важнее, точнее отражала необходимость ведения учета.

2) В текст законопроекта внесены положения, касающиеся техники ведения учета, тогда как она (техника) должна регулироваться на уровне под-

законных актов. Ввиду этого ряд статей (9 «Первичные учетные документы», 10 «Регистры бухгалтерского учета», 11 «Инвентаризация активов и обязательств», 12 «Денежное измерение объектов бухгалтерского учета») целесообразным было бы исключить. Это позволило бы вносить оперативные изменения в правила, регулирующие технику учета, по мере развития информационных технологий и МСФО.

3) Подготовленный Министерством финансов РФ законопроект не предлагает решения проблемы правоприменения стандартов отчетности. Сегодня организации исполняют не все действующие положения по бухгалтерскому учету (далее – ПБУ), среди которых можно назвать ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах», ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам». Однако следует отметить, что именно эти ПБУ являются почти полными аналогами соответствующих МСФО, а именно: МСФО 10 «События после отчетной даты», МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», МСФО 14 «Сегментная отчетность». Несложно спрогнозировать, что повышение требований к отчетности не изменит такую ситуацию. Ввиду этого новый закон должен содержать основы системы обеспечения исполнения стандартов, которые бы гарантировали права пользователей отчетности.

4) Законопроект предполагает наличие четырех различных учетных систем, по которым организации будут вынуждены составлять финансовую отчетность, а именно: полный комплект МСФО или GAAP USA для инвесторов; МСФО, признанные в порядке, утвержденном Правительством РФ; национальные стандарты и все прочие применимые национальные нормативные акты; Налоговый кодекс РФ в части налогового учета. Однако такой подход необоснован с точки зрения пользователей финансовой отчетности и

затрачен для организаций. В данном случае может оказаться полезным опыт применения МСФО в странах Евросоюза, где в настоящее время все зарегистрированные на бирже компании, начиная с 01.01.2005, применяют МСФО при составлении консолидированной отчетности. При этом государства-члены ЕС могут разрешить или потребовать применение МСФО и от не зарегистрированных на бирже компаний для составления неконсолидированной отчетности. В то же время национальные стандарты пересматриваются в сторону сближения с МСФО.

5) Если отвлечься от содержательной части законопроекта и обратить внимание на смысловое толкование отдельных категорий, то здесь также может быть поднят ряд вопросов. Например, в статье 3 дается следующее определение: «Международный стандарт – стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте, независимо от конкретного наименования такого стандарта». Ввиду этого, остается открытым вопрос: будут ли относиться к международным стандартам только МСФО, или еще и GAAP USA, которые многими тоже воспринимаются в качестве международных ввиду засилья США и значительной их роли в формировании современной мировой экономики.

Таким образом, эти и многие другие замечания не позволяют говорить о том, что принятие законопроекта «Об официальном бухгалтерском учете» в том его виде, в каком он существует сейчас, решит проблемы в сфере создания правового поля для МСФО в России.

При этом немаловажным фактором, требующим учета, является то, что вся законодательная база, касающаяся внедрения МСФО в российскую практику, должна быть последовательной с точки зрения выбора варианта нормативно-правового обеспечения реализации требований международных стандартов. Разброс подобного рода вариантов может быть достаточно значительным: от полного отказа от нормативного регулирования бухгалтерско-

го учета и составления финансовой отчетности, когда регулирование предоставляется свободному рынку, то есть запросам конкретных пользователей, до полного игнорирования МСФО с принятием во внимание только национальных потребностей (рис. 25). Позитивные и негативные стороны представленных вариантов приведены в прил. К [3.1].

Очевидно, что несмотря на то, что все представленные варианты имеют право на существование, в действительности же реализация некоторых из них нецелесообразна и сомнительна. Анализируя положительные и отрицательные аспекты каждой альтернативы, можно прийти к выводу: наиболее рациональными допустимо считать варианты с пятого по десятый из представленных на рис. 25. Однако такой разброс слишком велик, тогда как законодательная база перехода на МСФО должна отличаться конкретикой и, своего рода, единообразием в целях. То есть каждый вновь принимаемый документ не должен вступать в противоречие с уже существующими, при этом всех их должна отличать единая направленность в достижении выбранного альтернативного варианта нормативного обеспечения перехода на МСФО.

*Учитывая зарубежный опыт, а также национальные особенности системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в России, можно утверждать, что оптимальным из всего перечисленного спектра вариантов может стать нормативное обеспечение, находящееся на стыке пятой и десятой альтернатив. Реализация этого варианта будет состоять в том, что, как и предполагалось в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, МСФО, переведенные на русский язык, станут обязательными для консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, а также для индивидуальной отчетности компаний, зарегистрированных на бирже.*

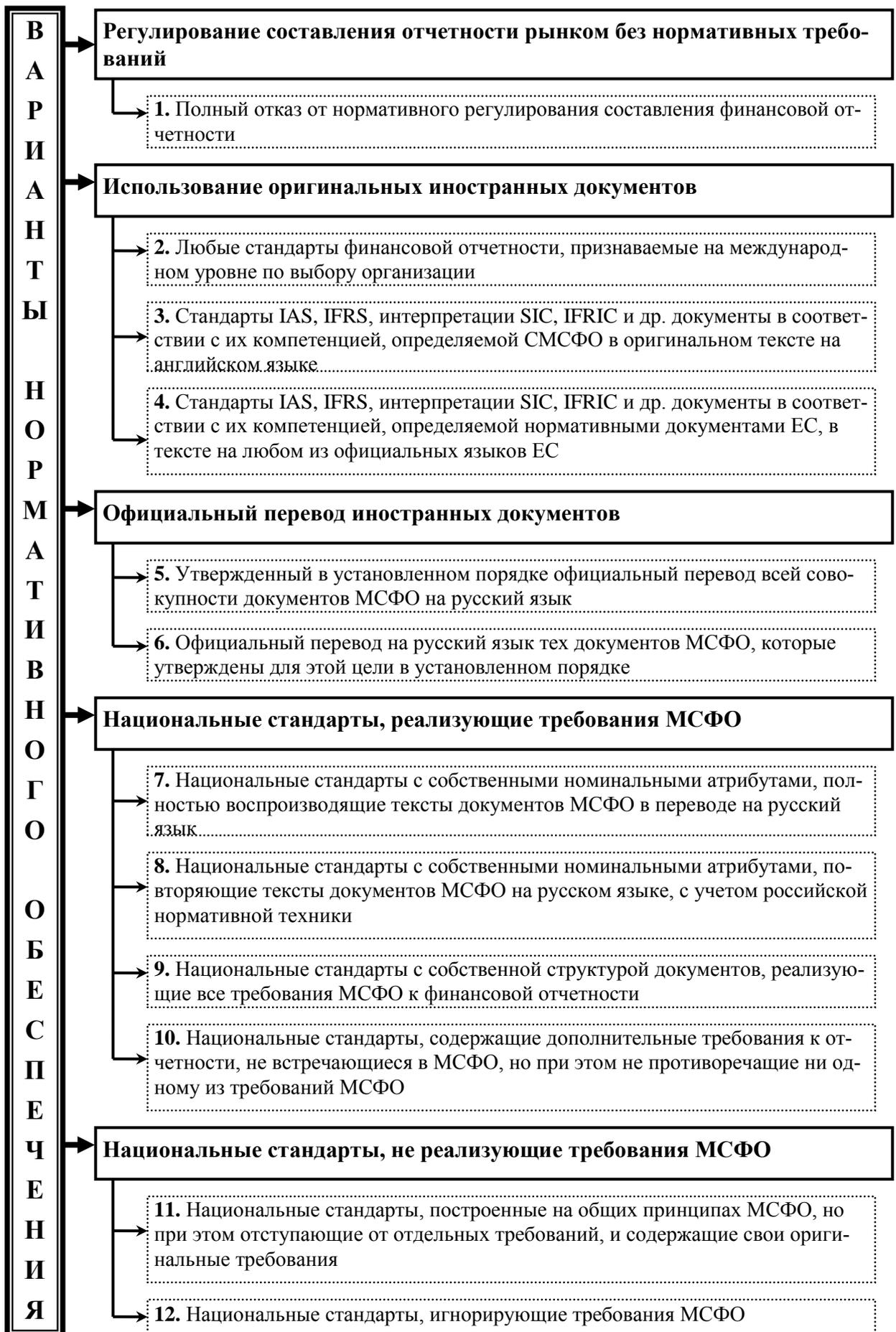


Рис. 25. Варианты нормативного обеспечения перехода на МСФО в РФ

*В то же время будет продолжена работа по выработке национальных стандартов в области учета и отчетности, не противоречащих принципам МСФО, но позволяющих реализовать дополнительные потребности смежных сфер государственного регулирования, не реализованные в МСФО, прямо в тексте самих национальных стандартов. При использовании других альтернатив такого рода требования могут быть реализованы только через отдельные нормативные акты, а это, вне всякого сомнения, будет воспринято составителями отчетности как дополнительное бремя.*

Почему нельзя использовать либо тот, либо другой вариант «в чистоте» без взаимного скрещивания? По мнению авторов, на это существует целый ряд причин. Так, например, внедрение МСФО для абсолютно всех организаций на территории России, можно определить как «шоковую терапию». Дело здесь даже не в утрате суверенитета страны и не в отсутствии опыта применения МСФО сразу для всех компаний в развитых государствах, а в том, что Россия в целом пока попросту не готова к этому ни с точки зрения экономики, ни с позиции обеспечения кадрами, о чем уже говорилось ранее. Однако для некоторых организаций, являющихся, своего рода «локомотивами» экономики, эта задача вполне решаема.

Вариант разработки национальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, основанных на принципах МСФО, с содержащимися дополнительными требованиями, сам по себе тоже вряд ли может быть реализован в ближайшее время. Это связано с тем, что Россия уже имеет более чем 10-летний опыт разработки ПБУ, в основе которых, как предполагалось, должны лежать МСФО, и которые, тем не менее, оказались в отдельных аспектах их прямой противоположностью. В связи с этим нереально ожидать, что в скором будущем будут разработаны и утверждены новые национальные стандарты, не противоречащие принципам МСФО, так как пока до конца даже неясно какой орган (органы) или организация (организации) будут заниматься этой работой. Если же в будущем такие национальные стандарты будут созданы (возможно по прообразу разрабатываемых сейчас «МСФО-

лайт» для малого бизнеса), то для организаций, которые не составляют консолидированную финансовую отчетность, не являются зарегистрированными на бирже и не относятся к категории общественно значимых, их применение будет наилучшим вариантом. С другой стороны, национальные стандарты пусть даже пока такие несовершенные как ПБУ до момента решения всех законодательных проблем необходимы. Их отмена или игнорирование без сомнения вызовет анархию в отечественной учетной среде.

*В то же время необходимо предоставить возможность тем компаниям, которые составляют финансовую отчетность по МСФО, отказаться от ведения учета по национальным стандартам. Проблема сопоставимости данных, неизбежно возникающая в этом случае, должна решаться тем, что статистическая и налоговая отчетность всех организаций должны быть выведены за рамки бухгалтерского учета. Для правильного понимания предлагаемой концепции следует вспомнить главную цель бухгалтерского учета – подготовить для широкого круга пользователей финансовую отчетность, позволяющую принимать обоснованные экономические решения. Таким образом, цель, состоящая в обеспечении сопоставимости данных для решения вопросов макроэкономического уровня, по сути, лежит вообще вне его (бухгалтерского учета) сферы. Ввиду этого отчетность организаций, которая необходима для решения макроэкономических задач управления (статистическая и налоговая), должна носить обособленный от финансовой отчетности характер и базироваться на собственных правилах подготовки. Для того чтобы упростить работу ее составителей, целесообразно решать вопросы конвергенции и сопряжения основных понятий и категорий, используемых в МСФО, налогообложении и статистике.*

Не исключено, что одним из факторов, негативно влияющих на процесс перехода российских организаций на МСФО, является нормативно закрепленная обязанность ведения двойного учета: бухгалтерского по РПБУ и налогового в соответствии с НК РФ. Таким образом, учет по принципам

МСФО становится уже третьим по счету, что, вне всяких сомнений, является обременительным и накладным.

Опрос мнения российских бухгалтеров, проводившийся в 2006 году в рамках проекта «Осуществление реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации» показал, что 66% респондентов считают, что налоговая отчетность должна представлять собой часть финансовой отчетности, а не отдельную отчетность, составляемую на основе отдельного же учета. Подготовка самостоятельного комплекта отчетности для расчета налогов вместо использования в этих целях финансовой отчетности, удовлетворяющей требованиям ПБУ, рассматривается как дополнительная и неоправданная нагрузка [3.58].

Очевидно, что налоговые органы любой страны не согласятся облагать компании налогом только по их бухгалтерской прибыли, ввиду того что правительства предоставляют определенные налоговые льготы (например, ускоренная амортизация), и, кроме того, так как налоговые органы могут не принять отдельные виды расходов (например, представительские) для налоговых целей. Во всех этих случаях финансовая отчетность не может использоваться для целей налогообложения в неизменном виде. Однако большинство опрошенных высказываются за схему расчета налогооблагаемой прибыли на основе данных финансовой отчетности путем внесения в нее определенных корректировок [3.57].

Пожалуй, основной причиной того, что такая проблема возникла и продолжает существовать, является конфликт интересов внутри Минфина, который одновременно регулирует и бухгалтерский учет, в том числе в части перехода на МСФО, и налогообложение, при этом не отвечая напрямую ни за развитие финансовых рынков, ни за экономический рост. Ввиду этого отдельные положения МСФО с точки зрения российского налогового законодательства рассматриваются как имеющие в большей мере негативные черты для целей налогообложения (табл. 40).

*Изменения в бухгалтерском учете и отчетности, связанные с использованием положений МСФО, с точки зрения российского налогового законодательства*

Положительное влияние для целей налогообложения	Отрицательное влияние для целей налогообложения
<b>Формирование консолидированной отчетности</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>решение проблем трансфертного ценообразования</li> <li>решение проблем, связанных с реорганизацией</li> <li>квалификация сделок на уровне холдинга</li> <li>освобождение от налогообложения внутри холдинга – принцип единой компании</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>критерии консолидации</li> <li>манипулирование структурой холдинга</li> <li>наличие в структуре холдинга фирм, применяющие специальные налоговые режимы, льготы и пр.</li> <li>наличие в структуре холдинга фирм – нерезидентов</li> <li>распределение доходов между бюджетами и территориями</li> <li>обложение неполученного дохода</li> <li>первоначальные потери бюджета</li> <li>правила и формальные процедуры контроля</li> </ul>
<b>Квалификация хозяйственных операций</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>использование принципа приоритета содержания перед формой (экономическое обоснование)</li> <li>решение проблемы деловой цели</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>невозможность установления четких критериев</li> <li>наличие субъективного суждения</li> <li>возможность различной квалификации операций разными субъектами налогообложения</li> </ul> <p><b>Примеры</b> (лизинг – МСФО 17, выручка – МСФО 18 и др.)</p>
<b>Оценка статей отчетности и момент их признания</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>экономическое обоснование</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>наличие субъективного суждения</li> <li>отсутствие необходимой информационной инфраструктуры</li> <li>планирование налоговых платежей во времени</li> <li>величина налогового бремени во взаимосвязи со ставками налогов</li> <li>невозможность формализации</li> <li>возможность разной трактовки налогоплательщиками</li> <li>наличие альтернативных методов учета</li> </ul> <p><b>Примеры</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>затраты по займам, последующая оценка основных средств и инвестиционной собственности</li> <li>дисконтирование</li> <li>справедливая стоимость</li> <li>оценочные резервы</li> <li>инфлирование</li> <li>обесценение активов</li> <li>момент перехода рисков и выгод</li> </ul>

Следует отметить, однако, что проблема взаимоотношения и согласования данных бухгалтерского и налогового учета не является сугубо национальной, российской, проблемой. Ее острота, а потому и необходимость в разрешении

так или иначе проявляют себя во всех странах. Для того чтобы определить возможные подходы к преодолению названной проблемы, целесообразно уяснить: с чем связано ее существование и какие тенденции в этой сфере прослеживаются в настоящее время.

Налоговый учет имеет относительно недавнюю историю. Он возник в начале XX века, когда расходы во время Первой мировой войны заставили правительства стран-участниц военных действий искать дополнительные источники финансирования и вводить налоги на доходы предприятий. С этого момента государство в лице налоговых органов, начало интересоваться источником информации о финансах предприятия, то есть бухгалтерским учетом. Таким образом, бухгалтерский учет, изначально не предназначенный для целей налогообложения, стал выполнять несвойственные ему функции.

С конца 60-х годов налоговая система выделяется в качестве самостоятельного инструмента экономической политики государства. Устанавливаются правила, исходя не из экономической сущности отношений, выступающих в качестве объекта регулирования, а исходя из потребностей налогообложения. Одностороннее искажение правил бухгалтерского учета стало идти в разрез с интересами остальных пользователей финансовой отчетности, таким образом, обозначилась необходимость разделения бухгалтерского и налогового учета.

Все более широкое использование МСФО особенно остро обозначило конфликт бухгалтерского и налогового учета, так как МСФО не допускают никаких компромиссов с налогообложением. По этой причине внедрение МСФО в качестве нормативной основы составления финансовой отчетности неизбежно вступает в конфликт с интересами государства в лице налоговых органов.

Если использовать распространенный подход, то можно утверждать, что страны по отличительному признаку взаимосвязи в них бухгалтерского и налогового учета можно разделить на две большие группы:

1) страны с высокой степенью взаимосвязи бухгалтерских и налоговых правил (Германия, Франция, Испания, Греция, Япония, Бельгия, Италия и др.);

2) страны с низкой степенью взаимосвязи бухгалтерских и налоговых правил (Великобритания, США, Нидерланды, Канада, Австралия, Новая Зеландия) [3.2].

Очевидно, что каждая из этих двух систем имеет как свои преимущества, так и недостатки. В качестве достоинств первого подхода можно выделить следующие: экономичность (одинаковость правил удешевляет ведение учета); относительная простота (одинаковость правил облегчает ведение учета); отсутствие необходимости расчета отложенных налогов; возможность проверки (проверка выполнения норм законодательства). В то же время главным недостатком первой системы является нацеленность финансовой отчетности на минимизацию налогов, а не на отражение действительной экономической ситуации, что не позволяет оценить реальное финансовое положение и реальные финансовые результаты деятельности предприятия.

Достоинством второго подхода является устранение основного недостатка первого: основной задачей финансовой отчетности является правдивое отражение экономической ситуации, позволяющее адекватно оценить финансовое состояние и результаты деятельности предприятия. В качестве недостатков можно выделить следующие: относительная дороговизна учета, необходимость расчета отложенных налогов; трудность проверки финансовой отчетности, так как используются профессиональные суждения и оценка вероятности будущих событий.

Если говорить о тенденциях в сфере сопряжения данных бухгалтерского и налогового учета, то следует отметить, что на сегодняшний день стандарты составления финансовой отчетности, формируемой в среде бухучета, приобретают глобальный характер, стержнем в котором выступают МСФО, не опирающиеся ни на какое национальное законодательство. В то же время, скорее всего, ни одна из стран, активно внедряющих или плани-

рующих к применению МСФО, не будет готова поступиться своим налоговым суверенитетом, что неизбежно произойдет, если за основу расчета налогов будут взяты данные финансовой отчетности. Ввиду этого с полной уверенностью можно утверждать, что в дальнейшем разделение бухгалтерского и налогового учета будет приобретать все больший характер.

Кроме того, в качестве причин, по которым подходы и трактовки МСФО не совместимы с подходами и трактовками налогообложения, что также неизбежно ведет к разделению бухгалтерского и налогового учета, можно назвать следующие:

- отсутствие прямой зависимости экономической выгоды отчитывающейся организации от бухгалтерских отчетных показателей и прямая зависимость уменьшения экономической выгоды организации от налоговых показателей;
- бухгалтерский приоритет содержания над формой и налоговый приоритет формы над содержанием;
- бухгалтерский приоритет реальных показателей над номинальными и налоговый отказ от реальных показателей в пользу номинальных;
- бухгалтерское требование осмотрительности и налоговое требование «неосмотрительности»;
- бухгалтерская презумпция расхода и налоговая презумпция отсутствия расхода [3.1].

*Таким образом, по мнению авторов, решить проблему сопряжения МСФО с национальным налоговым законодательством возможно путем достижения разумного компромисса между бухгалтерским сообществом и государством в лице налоговых органов. С одной стороны, налоговый учет, несмотря на всю его затратность необходимо полностью обособить от бухгалтерского учета, то есть база для расчета налогов не должна содержаться в данных финансовой отчетности<sup>10</sup> (это, своего рода, уступка со*

---

<sup>10</sup> В настоящее время в России сложилась ситуация, когда налоговый учет наиболее полно описан в 25 главе Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), регламентирующей всего лишь один налог: налог на при-

*стороны бухгалтеров и иных работников, занятых при ведении налогового учета). С другой стороны, организациям, составляющим финансовую отчетность по МСФО, необходимо предоставить право не вести учет в соответствии с национальными учетными стандартами, как об этом уже говорилось ранее (уступка со стороны государства). Такой подход позволит, во-первых, обезопасить финансовую отчетность от «налоговых поправок», что приведет к повышению ее достоверности, а, во-вторых, хозяйствующим субъектам, планирующим переход на МСФО, позволит исключить из и так значительного круга проблем, связанных с их внедрением, проблему «третьего учета».*

Еще одной проблемой, требующей законодательного решения, является увязка данных финансовой отчетности, составленной по МСФО, и показателей СНС. На сегодняшний день достичь полного сопряжения этих двух видов учета не представляется возможным, что связано с принципиальными различиями в определении показателей дохода, продукции, затрат, прибыли, активов и т.д. с точки зрения бухучета и статистики. Кроме того, имеет место существенное различие в используемом в системе МСФО и СНС понятийном аппарате, так как одна и та же категория может включать разное смысловое содержание. В табл. 41 в качестве примера приведены подобные расхождения для основных средств.

Примечательно, что принципиальные расхождения, причем различного характера, имеют место не только в связке «СНС – МСФО», но и «СНС – РПБУ». Этот аспект еще раз поднимает вопрос сопоставимости данных. Так как главной задачей органов статистики, решаемой при использовании финансовой отчетности организаций, является сведение и агрегирование однотипных показателей разных организаций, то, с точки зрения Росстата, одновременное применение нескольких систем бухгалтерских стандартов крайне нежелательно.

---

быль. Другие главы НК РФ либо содержат отдельные ссылки на 25 главу НК РФ, либо полностью игнорируют ее (касается налога на имущество)

*Расхождения в трактовке понятия «основные средства (фонды)» с точки зрения СНС, МСФО и РПБУ*

Основные средства (фонды) в трактовке СНС	Основные средства (фонды) в трактовке МСФО	Основные средства (фонды) в трактовке РПБУ
<b>Состав</b>		
<p>Основные фонды: <i>материальные основные фонды</i> (жилища, прочие здания и сооружения, машины и оборудование, культивируемые активы); <i>нематериальные основные фонды</i> (разведка полезных ископаемых, программное обеспечение ЭВМ, оригиналы произведений развлекательного жанра, литературы искусства, прочие нематериальные основные фонды)</p>	<p>Основные средства – это материальные активы, которые:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей;</li> <li>• предполагаются к использованию в течение более чем одного годового периода.</li> </ul> <p>Конкретный перечень основных средств не приводится</p>	<p>Основные средства: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты, капитальные вложения на коренное улучшение земель, капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы)</p>
<b>Различия в составе</b>		
<p>К основным фондам относят только произведенные активы, а землю, (включая поверхностные воды, на которые распространяются права собственности), подземные водные ресурсы, богатства недр и некультивируемые (природные) биологические ресурсы, относящихся к растительному и животному миру, считают материальными непроизведенными активами в группе нефинансовых непроизведенных активов</p>	<p>Земельные участки в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» относятся в состав основных средств. В то же время биологические активы, такие как многолетние насаждения, к основным средствам не относятся. Порядок учета биологических активов (животных, растений и т.п.) регламентирует МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». В отчетности их нужно показывать в составе внеоборотных активов отдельной строкой</p>	<p>Земельные участки, и, согласно Положению по бухгалтерскому учету 6/01, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) включаются в основные средства, хотя учитываются в их составе обособлено</p>

<p>В состав основных фондов, согласно общероссийскому классификатору основных фондов, наряду с материальными основными фондами включают нематериальные основные фонды, т.е. <i>нематериальные произведенные активы</i>, представляющие собой необщедоступную информацию, нанесенную на материальный носитель. Поскольку их стоимость определяется этой информацией, а не характеристиками носителя, они относятся к нематериальным активам</p>	<p>Нематериальные активы не разделяются на произведенные и произведенные и не входят в состав основных средств</p>	<p>Нематериальные активы не разделяются на произведенные и произведенные и не входят в состав основных средств</p>
<b>Различия в принятии к учету</b>		
<p>В СНС активы учитываются в составе основных фондов с момента перехода их в собственность владельца, который предполагает использовать их в процессе производства в качестве основных фондов, т.е. неоднократно или постоянно (при этом степень их готовности к участию в этом процессе не имеет значения). В составе компонентов основных фондов, являющихся результатом длительного цикла производства, может учитываться стоимость незавершенных объектов, если они перешли в таком состоянии от производителя в собственность пользователя, или при их поэтапной оплате, или если производство таких объектов осуществляется самим пользователем: незавершенное строительство зданий и сооружений, скот-молодняк, незавершенное производство оборудования и т.д.</p>	<p>Критерий признания состоит в одновременном выполнении следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•существует вероятность, что любые экономические выгоды, связанные с данным элементом, будут получаться или отдаваться предприятием;</li> <li>•элемент имеет стоимость, которая может быть надежно оценена.</li> </ul> <p>На основании разницы трактовки активов (контроль – право собственности), перечень активов, отражаемых на балансе, составленном в соответствии с МСФО, может оказаться шире, чем по российским стандартам.</p> <p>При этом актив может признаваться на балансе только в случае наличия вероятности притока экономических выгод от данного актива в будущем. Ввиду этого перечень активов согласно МСФО может оказаться уже, чем в РПБУ</p>	<p>На балансе предприятия отражается имущество, принадлежащее ему на праве собственности. К основным средствам относятся законченные объекты, сданные в эксплуатацию, а незавершенные объекты учитываются как незавершенное строительство</p>

Помимо единства стандартов, применяемых в стране, для статистики важна сопоставимость показателей российской системы национальных счетов с аналогичными показателями зарубежных стран. Для этого необходимо, чтобы отечественные показатели базировались на той же первичной основе, что и зарубежные. Лучшим вариантом такой основы являются МСФО, поэтому в данном случае МСФО, несомненно, выигрывают по сравнению с РПБУ в их нынешнем виде.

В то же время, проблему одновременного применения разных систем стандартов нельзя считать нерешаемой. С точки зрения государственной статистики она носит технический характер. Проблема практически сводится к созданию четких алгоритмов интерпретации показателей. Даже если в отношении одного и того же отчетного показателя применялись разные правила, статистика сможет работать с такими показателями, при условии что эти правила формализованы и сведены в алгоритм.

Приведенные расхождения не являются исчерпывающими и лишь в незначительной степени отражают то разительное отличие в расчете отдельных категорий, которое существует в рамках статистики и бухгалтерского учета. Ввиду этого разумно задаваться вопросом о дальнейших перспективах развития в этой области, области взаимодействия национального счетоводства и финансовой отчетности компаний. На сегодняшний день наиболее рациональной формой сближения этих двух систем учета является разумная гармонизация, основанная на том, что в ближайшей перспективе СНС и бухгалтерский учет сохранят свои специфические черты, обусловленные различиями в целях и исходных постулатах. Суть же гармонизации сводится к унификации трактовок и однотипном классифицировании отдельных статей доходов, расходов, активов и т.п. Например, представляется возможным унифицировать трактовку затрат на капитальный ремонт, приняв за основу принципы СНС как наиболее теоретически обоснованные. Кроме того, реально сблизить классификации и трактовки налогов, некоторых перераспределительных платежей и др. [2.18, с. 206].

Так, например, на сегодняшний день в России разработаны и применяются следующие статистические классификации, позволяющие проводить взаимоувязку статистической и бухгалтерской информации, представленной в формате МСФО: Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОКВЭД) (на базе NACE) и Классификатор институциональных единиц по секторам экономики (КИЕС) (на базе СНС ООН-93). Классификациями, необходимыми к разработке, для реализации той же цели сопряжения информации двух различных учетных систем являются: Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности (ОКПД); Общероссийский классификатор услуг во внешнеэкономической деятельности (ОКУВЭД); Общероссийский классификатор инвестиционных, промежуточных и потребительских товаров (ОКИППТ); Общероссийский классификатор финансовых активов (ОКФА); Общероссийский классификатор непроектированных активов (ОКНА); Общероссийский классификатор запасов материальных оборотных средств (ОКЗОС).

Очевидно, что гармонизация двух систем учета должна решаться на основе взаимодействия статистических органов, ответственных за разработку СНС, и Министерства финансов. Тем не менее, данные бухгалтерского учета, по крайней мере, в ближайшей перспективе потребуют значительной обработки для того, чтобы обеспечить соответствие концепциям, определениям и классификациям СНС.

Еще одним немаловажным элементом механизма перехода на международные стандарты финансовой отчетности является создание системы обеспечения соблюдения законодательства в отношении МСФО. Ранее уже говорилось, что в настоящее время ряд ПБУ имеют, по сути, лишь декларативный характер и абсолютно не реализуются в практике составления финансовой отчетности хозяйствующими субъектами, и это при том что в системе нормативного обеспечения они относятся к числу подзаконных актов. МСФО в настоящее время на территории России и вовсе нелегитимны. Но

даже в случае придания им правового статуса, каким образом будет обеспечен контроль за их последовательным соблюдением?

Для ответа на этот вопрос имеет смысл провести анализ практики контроля в сфере финансовой отчетности, которая существует в настоящее время в России, и сравнить ее с аналогичной практикой в США и странах Евросоюза (прил. Л) [3.42 – 3.44].

Очевидно, что по таким основаниям как законодательная база, самоконтроль, независимый аудит и санкции за представление не соответствующей действительности финансовой отчетности Россия значительно уступает в практике контроля США и государствам-членам Евросоюза. Это является неоспоримым свидетельством того факта, что имеющая место ныне система обеспечения соблюдения законодательства в отношении финансовой отчетности – несовершенна. В случае массового перехода отечественных организаций на МСФО в будущем эта проблема проявит себя еще с большей остротой.

В этой связи интересным может стать опыт стран Евросоюза, которые за столь короткий период смогли создать достаточно эффективную систему контроля в этой сфере. Основным органом, реализующим задачу

последовательного применения стандартов МСФО в ЕС, является Комитет Европейских органов регулирования рынков ценных бумаг (CESR) (далее – Комитет). В круг компетенций Комитета входят издание стандартов по обеспечению соблюдения МСФО, а также гармонизация деятельности в области обеспечения их соблюдения на территории стран-членов Евросоюза. Ответственность за действия связанные с обеспечением соблюдения несут надзорные органы каждого из государств-членов.

На сегодняшний день Комитетом подготовлено два стандарта по обеспечению соблюдения МСФО: Обеспечение соблюдения стандартов о финансовой информации в Европе и Координация деятельности по обеспечению соблюдения законодательства. основополагающие постулаты этих стандартов приведены в табл. 42.

*Принципы стандартов по обеспечению соблюдения МСФО  
в странах-членах ЕС*

Название стандарта	Принципы
Обеспечение соблюдения стандартов о финансовой информации в Европе	Действия по обеспечению соблюдения МСФО должны осуществляться «компетентными независимыми органами» каждого государства-члена
	Эти органы должны быть независимыми от государства и от субъектов рынка и обладать необходимыми полномочиями и достаточными ресурсами
	Если в отчетности обнаружены недостатки, то органы, обеспечивающие соблюдение, должны применить целый ряд санкций, в том числе публичное исправление неверно представленных сведений; приостановление деятельности компании или лишение котировки ее ценных бумаг на фондовой бирже
	В целом установлен 21 принцип, необходимый к применению органами каждого государства-члена ЕС
Координация деятельности по обеспечению соблюдения законодательства	Все решения, принятые одним национальным органом по обеспечению соблюдения законодательства в странах ЕС, должны предоставляться другим национальным органам по обеспечению соблюдения законодательства в странах ЕС
	Все национальные органы по обеспечению соблюдения законодательства стран ЕС должны принимать во внимание решения, принятые другими органами по обеспечению соблюдения законодательства в странах ЕС
	Если это возможно, следует проводить предварительные консультации с другими национальными органами по обеспечению соблюдения законодательства в странах ЕС
	Установлены принципы обмена информацией в странах-членах ЕС

Кроме того, в мае 2006 года под эгидой Евросоюза был создан Круглый стол, членами которого стали представители разработчиков национальных стандартов бухгалтерского учета; национальных органов, обеспечивающих соблюдение законодательства в этой сфере; аудиторов, аналитиков и составителей финансовой отчетности. Цель, преследуемая данным объединением, состоит в определении проблемных вопросов бухгалтерского учета в отношении последовательного применения МСФО. Для реализации поставленной цели Круглый стол имеет право прямого обращения к Правлению Совета по МСФО (Комитету по интерпретации международных стандартов финансовой отчетности (IFRIC)) с просьбой выпуска интерпретаций.

Такая довольно-таки стройная система обеспечения соблюдения законодательства в отношении МСФО в странах-членах ЕС свидетельствует о понимании представителями властных структур и профессионального сообщества Евросоюза всей важности этого вопроса. В России же несмотря на имеющийся негативный фон в сфере составления и представления отчетности ни одно из министерств (Министерство по налогам и сборам, Министерство финансов, Министерство экономического развития и торговли), напрямую связанных с финансовой отчетностью организаций, а, потому, казалось бы, и напрямую заинтересованных в ее достоверности и соблюдении законодательства при ее составлении, не предпринимает никаких мер. Как уже говорилось ранее законопроект «О бухгалтерском учете» не содержит никаких новаций по этому вопросу, следовательно, не задает направления в решении названной проблемы.

Тем не менее, теоретическими вопросами построения системы обеспечения исполнения стандартов финансовой отчетности в РФ занимается негосударственная организация Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд НСФО). Предлагаемые его представителями мероприятия исходят из учета лучшего международного опыта наряду со спецификой российской хозяйственной деятельности и правоприменения. Так, например, в рамках разработанной ими системы считается необходимым изменить систему контроля, включив в нее самоконтроль компаний – составителей отчетности, независимый аудит, публичность решений надзорных органов и ужесточенные санкции за нарушения, что приведено в табл. 43 [3.42 – 3.44].

По мнению представителей Фонда НСФО, такой подход к обеспечению исполнения будет включать и составителя, и пользователя финансовой отчетности. Составитель формирует отчетность, а затем проверяет ее в соответствии со своими внутренними процедурами и передает аудитору. Аудитор проводит независимую проверку отчетности. Если в ходе аудита будут замечены ошибки, аудитор порекомендует исправительные

проводки. Если составитель не согласится внести в отчетность необходимые корректировки, а допущенные искажения отчетности при этом окажутся существенными, аудитор не даст положительного заключения по отчетности. После внесения исправлений отчетность с аудиторским заключением представляется пользователям.

Таблица 43

*Рекомендуемая Фондом НСФО система обеспечения исполнения стандартов финансовой отчетности*

Элемент в практике контроля	Рекомендации Фонда НСФО
Самоконтроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>• вторая подпись на финансовой отчетности должна быть передана от главного бухгалтера председателю совета директоров, поскольку он не назначается генеральным директором и не подчиняется ему, что позволит выстроить систему сдержек и противовесов при подписании финансовой отчетности</li> <li>• генеральный директор публичной компании при утверждении им финансовой отчетности должен подписывать утверждение о достоверности этой отчетности и эффективности системы внутреннего контроля и нести впоследствии ответственность за это утверждение</li> <li>• аудитор публичной компании должен назначаться комитетом по аудиту, состоящим из независимых членов совета директоров. Комитет по аудиту должен также определять размер вознаграждения аудитора</li> </ul>
Независимый аудит	<ul style="list-style-type: none"> <li>• общественный надзор за аудиторской профессией должен быть независим от самой аудиторской профессии. Целесообразно создание надзорного органа для аудиторов в виде негосударственного или полугосударственного органа.</li> <li>• необходим переход на международные стандарты аудита</li> <li>• аудитор не должен проверять собственную работу, в связи с этим необходим список услуг, которые аудитор не вправе оказывать одновременно с проведением аудита</li> <li>• оказание аудитором дополнительных разрешенных услуг публичной компании должно одобряться комитетом по аудиту, поскольку получение аудитором дополнительного дохода от аудиторского клиента повышает зависимость аудитора от клиента</li> <li>• целесообразно ввести требование о ротации аудиторского партнера раз в 5 лет</li> </ul>
Надзорные органы	<ul style="list-style-type: none"> <li>• необходимо дополнительное обсуждение вопроса о целесообразности существования надзорного органа в сфере финансовой отчетности в дополнение к судебной системе, которая может рассматривать жалобы пользователей отчетности. Если будет принято решение о целесообразности такого надзорного органа, законодательство должно предусматривать ответственность государства в случае незаконных действий такого органа и его сотрудников</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• надзор за финансовой отчетностью может быть реализован за счет усиления надзорных полномочий ФСФР и расширения штата занимающихся этим сотрудников. ФСФР может рассмотреть возможность учреждения проверочной комиссии в виде подотчетного ему негосударственного органа</li> <li>• проверки могут проводиться по инициативе надзорного органа или на основе обоснованных жалоб. Предпочтение отдается такому подходу к назначению проверок, при котором объект проверки выбирается с учетом риска нарушения и простым перебором компаний и/или их выборкой</li> <li>• налоговые органы должны контролировать учет только с точки зрения соблюдения налогового законодательства</li> </ul>
Санкции	<ul style="list-style-type: none"> <li>• важным механизмом воздействия на нарушителей стандартов финансовой отчетности должна стать репутационная санкция – публичность. Проверочная комиссия (в случае ее создания), надзорный орган в сфере аудита и регуляторы финансового рынка должны получить право публиковать свои решения в отношении стандартов финансовой отчетности в случае согласия их добровольно исправить отчетность или обращаться в суд, чтобы обязать нарушителя исправить отчетность</li> <li>• суды должны получить права потребовать внесения изменений в финансовую отчетность</li> <li>• необходимо ввести в законодательство гражданско-правовую ответственность составителей и аудиторов периодической финансовой отчетности перед ее пользователями и таким образом дать возможность пользователям защищать свои интересы в суде</li> <li>• в Кодексе об административных нарушениях РФ можно уточнить сущность нарушения и повысить действенность санкций. Необходимо ввести административную ответственность подписавших заведомо ложную отчетность лиц в форме запрета на занятие руководящих должностей в публичных компаниях на определенных срок или бессрочно</li> <li>• в Уголовном кодексе РФ необходимо выделить умышленное искажение финансовой отчетности эмитента ценных бумаг, допущенных к обращению на бирже, в отдельный состав преступления</li> <li>• налоговые органы должны штрафовать только за нарушения налогового законодательства. Необходимо лишить их права штрафовать за бухгалтерские нарушения, поскольку они в любом случае не занимаются защитой прав инвесторов</li> </ul>

На основании жалоб пользователей или по собственной инициативе отчетность может проверить надзорный орган. В случае обнаружения ошибок в отчетности и отказа от их исправления надзорный орган может обратиться в суд с требованием о корректировке отчетности и о наложении санкций.

Пользователи отчетности самостоятельно обращаются в суд с требованием о возмещении им ущерба составителем отчетности и аудитором. Это

ключевое положение концепции, являющееся новацией в российском праве, – составившие отчетность организации должны нести гражданско-правовую ответственность перед пользователями отчетности, то есть компенсировать им ущерб, понесенный в результате преднамеренного искажения периодической отчетности ее составителем.

Нельзя не согласиться, что предлагаемая система обеспечения исполнения стандартов финансовой отчетности отличается логической завершенностью и полнотой. Ее внедрение в практику контроля должно стать одним из элементов инфраструктурной составляющей перехода на МСФО.

Еще одним неотъемлемым элементом механизма перехода на МСФО является кадровое обеспечение этого процесса. Ранее уже говорилось о том, что на сегодняшний день в России весьма остро стоит проблема нехватки квалифицированных специалистов в сфере МСФО. Это касается как бухгалтеров-практиков и аудиторов, так и директоров компаний, финансовых менеджеров и аналитиков, а также представителей властных структур и контрольных органов, которые по долгу службы связаны с финансовой отчетностью компаний.

Как правило, когда говорят об обучении по МСФО, то имеют в виду специализированные курсы. Однако, на взгляд авторов, концептуальные основы и базовые навыки составления финансовой отчетности по МСФО будущие специалисты в области учета и аудита должны приобретать еще в учебных заведениях. *В этой связи необходим пересмотр учебных программ ВУЗов и ССУЗов с целью расширить или, если это необходимо – внедрить, дисциплины, позволяющие овладеть системными, а не поверхностными знаниями в области международных стандартов. Это, в свою очередь, требует подготовки квалифицированных преподавателей в данной области. Так как обучение процедурам трансформации и составления отчетности по МСФО – не из дешевых, то разумно, если государственным образовательным учреждениям будут выделены целевые средства из федерального и (или)*

*регионального бюджетов на подготовку таких компетентных специалистов с целью последующей передачи полученных ими знаний студентам.*

Если же говорить о тех, кто уже принадлежит к профессиональному сообществу бухгалтеров и аудиторов, то здесь, конечно же, речь должна идти об их переподготовке. В настоящее время в крупных городах России (особенно в Москве и Санкт-Петербурге) нет недостатка в проводимых курсах и семинарах по МСФО. Однако так называемая периферия и в этом случае находится в числе аутсайдеров. Можно предположить, что такая ситуация складывается по причине отсутствия спроса на обучение подобного рода, но факты показывают обратное. Так, если проанализировать информацию о прошедших в 2006 – 2007 гг. семинарах по МСФО, представленную на сайте и «Реформа бухгалтерского учета» обобщенную в табл. 44, то очевидным становится, что, как правило, чем значительнее город отдален от центра России, тем больше количество участников семинара. Таким образом, необходимо расширение географии проведения курсов, направленных на обучение МСФО.

Таблица 44

*Статистика прошедших в 2006 – 2007 гг. семинарах по МСФО в рамках реализации проекта «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности»*

Город проведения семинара (семинаров)	Количество участников	Город проведения семинара (семинаров)	Количество участников
Москва	154	Саратов	50
Барнаул	120	Челябинск	47
Нижний Новгород	96	Воронеж	38
Екатеринбург	82	Кисловодск	30
Иркутск	70	Уфа	29
Хабаровск	68	Красноярск	26
Тюмень	66	Казань	25
Новосибирск	60	Смоленск	23
Оренбург	60	Липецк	22
Павловск	55	Омск	21
Волгоград	53	Ростов-на-Дону	20
Самара	50		

Здесь, однако, следует отметить работу, проводимую в этой сфере ИПБ России. В настоящее время обучение принципам МСФО в данной организации осуществляется по трем спецкурсам:

1) международные стандарты финансовой отчетности (продолжительность – 40 часов, цель – дать слушателям основы знаний в области международного бухгалтерского учета);

2) применение международных стандартов финансовой отчетности (продолжительность – 40 часов, цель – дать слушателям основы знаний в области применения международных стандартов финансовой отчетности);

3) трансформация бухгалтерской отчетности российских предприятий в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (продолжительность – 20 часов, цель – дать слушателям основы знаний в области международного бухгалтерского учета и практические навыки трансформации финансовой отчетности).

Однако исходя из данных представленных конкретными ТИПБ и УМЦ следует, что названные программы реализуются не во всех региональных отделениях ИПБ России. Например, на территории УрФО ни в одном из УМЦ при Курганском ТИПБ подобные спецкурсы не читаются.

*В то же время очевидным является тот факт, что бухгалтерское образование, безотносительно первичное это звено специализации или переподготовка тех, кто уже имеет опыт работы, должно соответствовать международным стандартам: ЮНКТАД ООН и Международной федерации бухгалтеров – МФБ (IFAC).*

В 2003 – 2004 гг. МФБ были одобрены 7 международных стандартов образования (IES), которые вступили в силу с 1 января 2005 года. Эти стандарты включают комментарии по различным методам обучения и вопросам интеграции образования и практического опыта. Стандарты образования определяют профессиональные бухгалтерские знания, которые требуются для компетентного выполнения своих функций в качестве профессиональных бухгалтеров. К этому относится в том числе изучение профессиональной этики, а также приобретение навыков выработки собственного профессионального суждения.

ЮНКТАД ООН в 2003 году утвердил пересмотренную типовую программу учебной подготовки профессиональных бухгалтеров, которая учитывает все требования стандартов бухгалтерского образования. Данная учебная программа – лишь одно из направлений установления квалификационных критериев для профессиональных бухгалтеров. Полная система этих критериев состоит из следующих компонентов: общих знаний и навыков; профессионального образования; квалификационных экзаменов; необходимого практического опыта; непрерывности профессионального образования; программы сертификации [3.74, с. 56 – 58].

*Сертификация бухгалтеров – это еще один немаловажный аспект подготовки кадров при осуществлении перехода на МСФО.* В России пока нет собственных программ подготовки специалистов в области МСФО, которые признавались бы пользователями этой отчетности. Поэтому, чтобы придать такой отчетности больший вес, к составлению отчетов и аудиту привлекаются специалисты, имеющие дипломы и сертификаты иностранных профессиональных бухгалтерских организаций. Кроме того, требования к специалистам, составляющим и аудирующим отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО, не установлены законодательно. Исключение составляют рекомендации Банка России. Но они не имеют статуса нормативного документа, обязательного для исполнения.

В России наиболее известны следующие программы и сертификаты международного уровня:

– АССА – квалификация, основанная на британских стандартах учета (GAAP UK). С 1998 году ассоциация стала экзаменовать также и по международным стандартам финансовой отчетности (IFRS), а с недавних пор АССА как ассоциация выдает диплом по международным стандартам финансовой отчетности DipIFR АССА, являющийся аналогом одного из экзаменов АССА;

– CPA – американский квалификационный сертификат. Он подтверждает знания специалиста в области учета, аудита и отчетности, хозяйственного права и налогообложения. Проводит экзамены американская национальная ассоциация профессиональных бухгалтеров (AICPA);

– CPA – международно признанная квалификация для специалистов из стран СНГ. Она разделяется на два уровня: CAP и CPA. CAP – это квалификация бухгалтера-практика (иначе счетовода), а CPA – это квалификация международного профессионального бухгалтера.

Характеристика сертификаций по МСФО приведена в табл. 45 [3.47, с.23 – 25].

Однако основной проблемой, связанной с получением международных сертификатов, является дороговизна обучения, а также тот факт, что оно ведется, как правило, на английском языке, при этом экзамены на получение такого сертификата как CPA можно сдать только в США. Именно этими причинами объясняется, что из почти 7 млн. человек россиян, занятых в учетном процессе (главные бухгалтеры, бухгалтеры, аудиторы и иные специалисты, не считая работников сопутствующей инфраструктуры (компьютерные технологии, оценочная деятельность и др.)) сертификат АССА имеют только около 400 – 450 человек, а CPA – вдвое меньше – около 200 человек [3.5, с. 8; 3.47, с. 25].

Кроме того, имеет место проблема нехватки соответствующих курсов и образовательных программ, особенно в регионах, так что охватить подобной системой сертификации массовое количество специалистов, которым необходимы знания по МСФО, не представляется возможным.

*Очевидно, что необходима российская организация, которая подготовила бы международно-признанную программу с преподаванием и сдачей экзаменов на русском языке и смогла бы организовать обучение нужного числа профессионалов в среде МСФО.*

Таким образом, в соответствии с направлениями формирования механизма, выделенными на рис. 24, инфраструктурное звено в стратегии перехода на МСФО представлено следующим образом на рис. 26. Претворение данного механизма в жизнь позволит создать нормативно-правовое и кадровое обеспечение перехода на международную систему финансовой отчетности, а также реализовать концепцию отслеживания соблюдения хозяйствующими субъектами принципов МСФО при составлении отчетности.

Сводная таблица характеристик сертификаций по МСФО

Сертификация МСФО	ACCA (Association of Certified Chartered Accountants)	DipIFR (Diploma in International Financial Reporting)	IAB (Diploma in Accounting and Advanced Book-keeping)	CIPA (Certified International Professional Accountant)	CAP (Certified Accounting Practitioner)
Автор сертификации	Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров (ACCA) Великобритании		Институт Финансовых Аналитиков (IFA) Великобритании	Евразийский Совет Сертифицированных Бухгалтеров и Аудиторов (ЕССБА)	
Язык сертификации	Английский	Русский	Русский	Русский	Русский
Выдаваемый документ	Сертификат междунационального профессионального бухгалтера	Диплом по МСФО, без присвоения квалификации	Диплом бухгалтера	Сертификат междунационального профессионального бухгалтера	Сертификат бухгалтера-практика
Преподаваемый стандарт учета и отчетности	GAAP UK, МСФО	GAAP UK, МСФО	GAAP UK, МСФО	МСФО	МСФО
Требование к образованию	Высшее	Высшее	Высшее	Высшее	Нет требований
Требование к опыту работы	3 года	3 года	-	3 года	1 год
				и членство в профессиональной организации – члене ЕССБА	

Окончание табл. 45

Количество сдаваемых экзаменов	14 экзаменов: по бухгалтерскому и управленческому учету, финансовому управлению, аудиту, менеджменту, налогам и праву	1 экзамен по МСФО	8 контрольных работ	7 экзаменов: финансовый учет (I и II уровень), управленческий учет (I и II уровень), налоги и право, аудит и финансовый менеджмент	3 экзамена: финансовый учет, управленческий учет, налоги и право <sup>11</sup>
Количество баллов для успешной сдачи	50 баллов из 100	50 баллов из 100	51 балл из 100	75 баллов из 100	75 баллов из 100
Стоимость сдачи одного экзамена	Экзамен 220 долл. США Пересдача экзамена 150 долл. США		Не определена	2655 руб., в т.ч. НДС	
Продолжительность курса (ориентировочно)	-	96 академических часов	64 академических часа	336 академических часов	144 академических часа
Юридический статус диплома	Признается во всем мире	Нет данных <sup>12</sup>	Признается более чем в 86 странах мира (при сертификации на английском языке)	Признается в странах СНГ	Признается в странах СНГ

<sup>11</sup> Экзамены CAP зачитываются при сертификации CPA

<sup>12</sup> При сертификации на английском языке зачитывается при сертификации ACCA

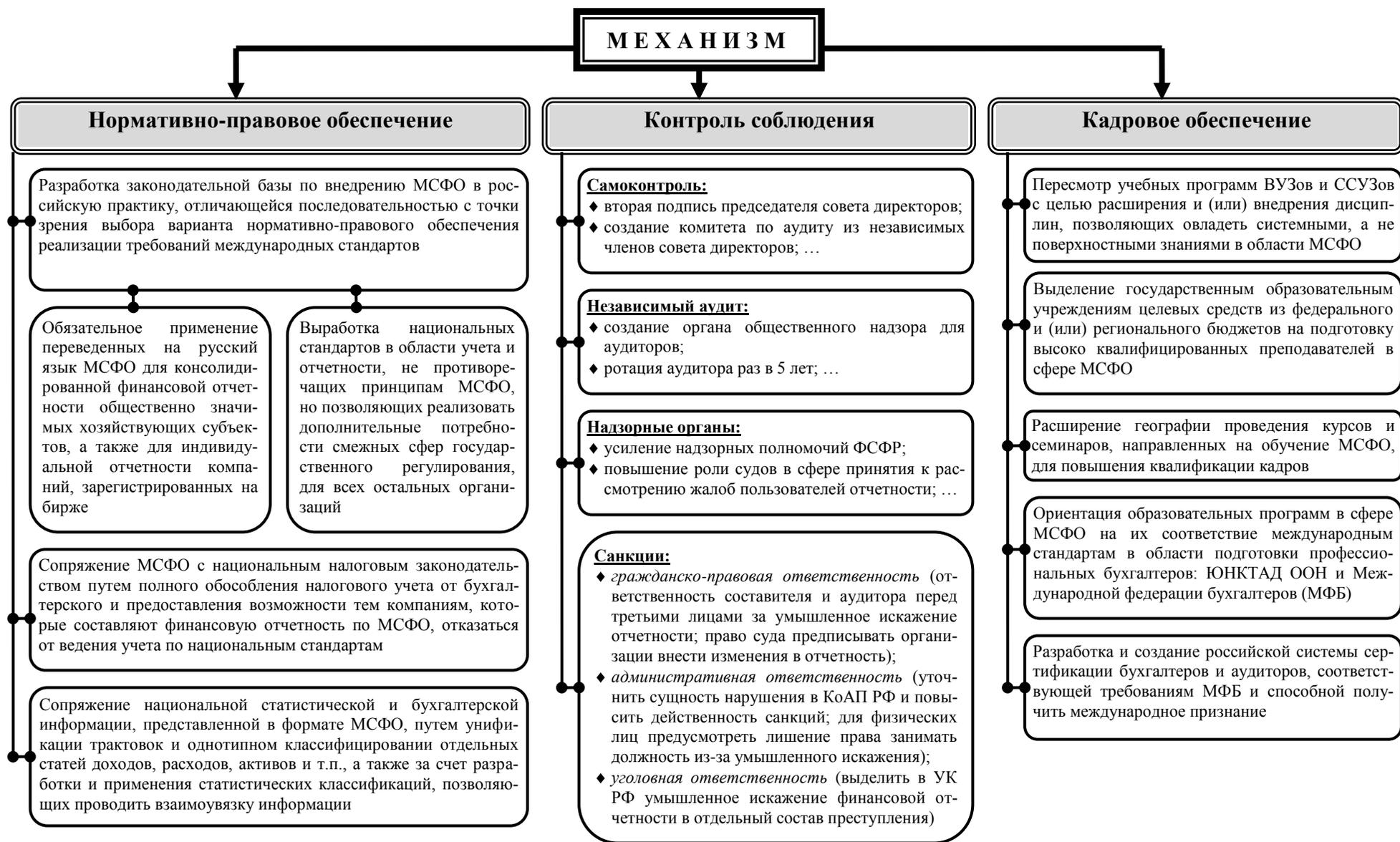


Рис. 26. Механизм перехода на международную систему финансовой отчетности

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

О перспективах применения МСФО в российских организациях начали говорить еще в начале 90-х годов прошлого века в связи с либерализацией внешней торговли и крупных акционерных обществ в результате приватизации государственной собственности. Составление отчетности по МСФО для таких организаций было вынужденной мерой, поскольку иначе они не могли выйти со своими ценными бумагами на мировые фондовые рынки.

Однако отечественный бухгалтерский учет в то время сохранял методические и организационные подходы, присущие плановой экономике. Поэтому встал вопрос о целесообразности применения международных подходов к учету и отчетности в российских организациях и о пределах такого применения. К этому подталкивали продолжающееся развитие глобализационных процессов в мировой экономике, реальная перспектива вступления России в ВТО и все расширяющиеся связи российских организаций с зарубежными фондовыми биржами, банками, крупными торговыми партнерами, инвесторами и посредниками. И хотя Правительством РФ еще в марте 1998 г. была утверждена программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, предусматривающая целый ряд мероприятий по разработке необходимого методического обеспечения, подготовке программ обучения бухгалтерских работников и т.д., реформы до последнего момента двигались не в достаточной мере динамично. Ввиду этого рассмотрение вопросов, связанных с переходом российских организаций на составление финансовой отчетности в соответствии с принципами, имеющими международное признание, является весьма актуальным.

В рамках данного исследования был проведен анализ литературных источников в сфере проблем теории и практики учета и отчетности, показавший, что общее определение понятия международная система бухгалтерского учета либо отсутствует, либо полностью привязано к МСФО. Между тем, существует целый ряд причин, по которым представляется правильным вве-

сти категорию «международная система финансовой отчетности»:

– ввиду ее отсутствия международный уровень унификации финансовой отчетности имеет весьма размытые границы. Например, часто к стандартам, регулирующим учет и отчетность на надстрановом уровне, относят GAAP USA по причине их значительной распространенности, тогда как названные общепринятые учетные принципы являются национальными, а отнюдь не международными стандартами;

– бытует ошибочное мнение, что необходимо унифицировать в международном масштабе не столько формат представления данных в финансовой отчетности, сколько ведение бухгалтерского учета. Такой подход к стандартизации не может являться жизнеспособным по причине того, что каждая развитая страна имеет свою учетную специфику, обусловленную целым рядом исторических, политических, культурных и других факторов. Введение категории «международная система финансовой отчетности» (не бухгалтерского учета) позволит избежать неверности в суждениях;

– и, наконец, обоснование данной категории позволит определить экономическую сущность и содержание МСФО для более полного и глубокого понимания их роли. Таким образом, уникальной чертой, которая на сегодняшний день присуща только МСФО будет указание на то, что это есть международная система финансовой отчетности

В работе смысловое содержание международной системой финансовой отчетности было определено как интернационально разработанный, утвержденный и применяемый метод действий, определяющий порядок обобщения сведений об имущественном и финансовом положении и о результатах хозяйственной деятельности организации на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам, главная цель которого состоит в предоставлении информации, понятной для всех заинтересованных пользователей и отличающейся едиными качественными характеристиками.

В качестве базовых критериев для определения какой-либо системы учета и отчетности в качестве международной системы финансовой отчетно-

сти были установлены следующие: разработка, утверждение и применение концептуальных основ такой системы на международном уровне. На сегодняшний день единственной системой подобного рода можно считать ту, которая определяется МСФО.

Немаловажной является проблема соотношения применяемой предприятиями региона учетной системы и конкурентоспособности данного субъекта РФ. В исследовании были выделены два ключевых аспекта, позволяющих ответить на данный вопрос: нормативный и понятийный.

Аспект, связанный с нормативной стороной вопроса, заключается в том, что в соответствии с приказом Федеральной службы по финансовым рынкам от 15.12.2004 г. № 04-1245/пз-н «Об утверждении Положения о деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг» в качестве одного из обязательных условий для включения в котировальный список «А» первого и второго уровней установлена обязанность эмитента иметь подтвержденную аудиторским заключением годовую финансовую отчетность, составленную в соответствии с МСФО и (или) US GAAP, а также принятие эмитентом обязательства по ведению указанной отчетности и ее раскрытию вместе с аудиторским заключением на русском языке.

Аспект, имеющий понятийный характер, связан со смысловым значением категории «конкурентоспособность». Отличительной чертой конкурентоспособного объекта является его способность быть наравне с другими аналогичными объектами или даже принадлежать к числу лидеров по определенному набору показателей. В настоящее время финансовая отчетность, составленная в соответствии с принципами МСФО, – это отличительная черта лидеров рынка.

Рассмотрение данных аспектов позволило понять, что ввиду тех конкурентных преимуществ, которые может обеспечить переход на международную систему финансовой отчетности, его с полным правом можно отнести к числу факторов повышения конкурентоспособности предприятия, а, значит, и региона.

Наибольший практический интерес и значимость в настоящее время представляют имеющиеся подходы к тому, каким образом возможно формировать финансовую отчетность по международным принципам на уровне конкретного хозяйствующего субъекта. С этой целью в работе была сформирована стратегия перехода на международную систему финансовой отчетности. Смысловое содержание названной стратегии было определено как детальное руководство, действуя в согласии с которым, возможно обеспечить на предприятиях региона переход на международную систему финансовой отчетности, достигнув при этом улучшения характеристик, определяющих его конкурентоспособность.

Определение этапов стратегии перехода на международную систему финансовой отчетности в исследовании быть сведено к уровню хозяйствующих субъектов. Основной причиной этого стало то, что бухгалтерский учет и финансовая отчетность как его конечный продукт ограничены рамками организации, следовательно, говорить о переходе на иную систему финансовой отчетности также имеет смысл только в этих пределах.

В развитие этапов стратегии была обоснована и предложена комплексная система перехода на международную систему финансовой отчетности, понимаемая как совокупная, образующая единую целостность, строгая последовательность действий по переходу на МСФО. В рамках комплексной системы были выделены следующие четыре вида комплексности, играющие решающую роль в последующем претворении стратегии перехода на МСФО в хозяйственную жизнь, а именно: организационная, социальная, техническая и экономическая.

В качестве инфраструктурной составляющей перехода организаций региона на МСФО в работе рассматривался механизм перехода на международную систему финансовой отчетности. Его цель состоит в облегчении и унификации процедур перехода на МСФО со стороны конкретных организаций. При этом все элементы механизма должны и могут быть созданы только на страновом (федеральном) уровне, тогда как регионам и муниципальным

образованиям отводится роль контролеров их бесперебойного функционирования. Направлениями, которые были учтены в работе при формировании названного механизма, стали:

- нормативно-правовое обеспечение процесса перехода на МСФО. Обусловлено тем, что на сегодняшний день нельзя говорить ни о том, что национальные российские стандарты в области учета соответствуют принципам МСФО, ни о том, что сами МСФО имеют правовое признание на территории РФ;

- контроль соблюдения законодательства в отношении МСФО. Отражает тот факт, что в настоящее время ряд ПБУ имеют по сути лишь декларативный характер и абсолютно не реализуются в практике составления финансовой отчетности хозяйствующими субъектами, и это притом что в системе нормативного обеспечения они относятся к числу подзаконных актов;

- кадровое обеспечение процесса перехода на МСФО. Связано с тем, что на сегодняшний день в России весьма остро стоит проблема нехватки квалифицированных специалистов в сфере МСФО.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

### 1 Нормативные документы

1.1 Гражданский кодекс. Часть первая № 51-ФЗ от 30.11.1994 г. (ред. от 06.12.2007 г.). Часть вторая № 14-ФЗ от 26.01.1996 г. (ред. от 06.12.2007 г.). Часть третья № 146-ФЗ от 26.11.2001 г. (ред. от 29.11.2007 г.). Часть четвертая № 230-ФЗ от 18.12.2006 г. (ред. от 01.12.2007 г.).

1.2 Конституция России. Принята всенародным голосованием 12.12.1993 г.

1.3 Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 г.

1.4 Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена Приказом Приказом Министерства финансов Российской Федерации № 180 от 01.07.2004 г.

1.5 Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности. Утверждены Приказом Министерства финансов Российской Федерации № 112 от 30.12.1996 г. (ред. от 12.05.1999 г.).

1.6 Налоговый кодекс. Часть первая № 146-ФЗ от 31.07.1998 г. (ред. от 17.05.2007 г.). Часть вторая № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. (ред. от 04.12.2007 г.).

1.7 Официальное сообщение Центрального Банка Российской Федерации от 02.06.2003 г. «О переходе банковского сектора Российской Федерации на международные стандарты финансовой отчетности.

1.8 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утверждены Приказом Министерства финансов Российской Федерации № 94н от

31.10.2000 г. (ред. от 18.09.2006 г.).

1.9 Положение о деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг. Утверждено Приказом Федеральной службы по финансовым рынкам № 06-68/пз-н от 22.06.2006 г.

1.10 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации № 34н от 29.07.1998 г. (ред. от 26.03.2007 г.).

1.11 Приказ Министерства финансов Российской Федерации «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 67н от 22.07.2003 г. (ред. от 18.09.2006 г.).

1.12 Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 г. № 283.

1.13 Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. (ред. от 03.11.2006 г.).

## **2 Монографии**

2.1 *Аверчев И.В.* Международные стандарты финансовой отчетности в задачах и примерах. – М.: Эксмо, 2007. – 400 с.

2.2 *Аверчев И.В.* МСФО: практика применения. – М.: Эксмо, 2008. – 256 с.

2.3 Анализ процессов приватизации государственной собственности в Российской Федерации за период 1993 – 2003 годы (экспертно-аналитическое мероприятие) / Руководитель рабочей группы – Председатель Счетной палаты Российской Федерации С.В. Степашин. – М.: Издательство «Олита», 2004. – 99 с.

2.4 *Андриссен Д., Тиссен Р.* Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов. – М.:

«Олимп-Бизнес», 2004. – 304 с.

2.5 *Бабаев Ю.А., Петров А.М.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Проспект, ТК Велби, 2007. – 352 с.

2.6 *Берко И.А.* Учет и отчетность по МСФО в 1С:Предприятии 8.0 в вопросах и ответах. – М.: 1С-Паблишинг, 2005. – 218 с.

2.7 Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб./ Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 664 с.

2.8 *Валентей С.Д., Нестеров Л.И.* Развитие общества в теории социальных альтернатив. – М.: Наука, 2003. – 197 с.

2.9 *Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Пласкова Н.С.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Омега-Л, 2007. – 568 с.

2.10 Введение в институциональную экономику / Под ред. Д.С. Львова. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2005. – 639 с.

2.11 *Генералова Н.В.* Как работать с МСФО в России. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 192 с.

2.12 *Генералова Н.В.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 416 с.

2.13 *Гранберг А.Г.* Основы региональной экономики. – М.: ГУ ВШЭ, 2002. – 495 с.

2.14 *Грюнинг Х. ван.* Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. – М.: Издательство «Весь Мир», 2006. – 344 с.

2.15 *Грюнинг Х. ван, Коэн М.* Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. – М.: Издательство «Весь Мир», 2004. – 336 с.

2.16 *Дж. Блейк, О. Амант.* Европейский бухгалтерский учет. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1997. – 400 с.

2.17 *Дмитриева О.Г., Леусский А.И., Малькова Т.Н.* Международные стандарты финансовой отчетности в менеджменте. – М.: Высшее образова-

ние, 2007. – 288 с.

2.18 *Иванов Ю.Н., Казаринова С.Е., Карасева Л.А.* Основы национального счетоводства. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 480 с.

2.19 *Ильшев А.М., Ильшева Н.Н., Воропанова И.Н.* Учет и анализ инновационной и инвестиционной деятельности. – М.: КноРус, 2005. – 240 с.

2.20 *Каспина Р.Г.* Практическое применение международных стандартов финансовой отчетности в России. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 224 с.

2.21 *Ковалев С.Г., Малькова Т.Н.* Международные стандарты финансовой отчетности в примерах и задачах (для бухгалтеров). – М.: Финансы и статистика, 2006. – 296 с.

2.22 *Кузнецова О.В., Кузнецов А.В.* Системная диагностика экономики региона. – М.: КомКнига, 2006. – 232 с.

2.23 Курс экономики / Под ред. Б.А. Райзберга. – М.: ИНФРА – М, 1997. – 720 с.

2.24 Курс экономической теории / Под ред. М.Н. Чепурина, Е.А. Киселевой. – Киров: Издательство «АСА», 1998. – 625 с.

2.25 *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.

2.26 *Кутер М.И., Уланова И.Н.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 256 с.

2.27 *Малькова Т.Н.* Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995. – 340 с.

2.28 *Малькова Т.Н.* Теория и практика международного бухгалтерского учета. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003. – 352 с.

2.29 *Мазуренко А.А.* Зарубежный бухгалтерский учет и аудит. – М.: КноРус, 2005. – 234 с.

2.30 *Маренков Н.Л.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Издательство «Экзамен», 2005. – 224 с.

2.31 *Маренков Н.Л., Веселова Т.Н.* Международные стандарты бух-

галтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах. – М.: Едиториал УРСС, 2004. – 200 с.

2.32 *Маренков Н.Л., Веселова Т.Н.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Национальный институт бизнеса; Ростов-на-Дону: Феникс, 2005. – 288 с.

2.33 Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери, 2006. – 1060 с.

2.34 Международные стандарты финансовой отчетности / Под ред. Л.В. Горбатовой. – М.: ВолтерсКлувер, 2006. – 544 с.

2.35 *Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф.* Основы менеджмента. – М.: Вильямс, 2007. – 672 с.

2.36 *Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю.* Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 304 с.

2.37 Модернизация социально-экономического развития муниципальных образований: В 2 т. Т. 1, 2 / Под общ. ред. А.И. Татаркина. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2006. – Т. 1. – 447с. – Т. 2. – 483 с.

2.38 *Морозова Ж.А.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Бератор-Пресс, 2002. – 256 с.

2.39 *Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б.* Теория бухгалтерского учета / Под ред. Я.В. Соклова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

2.40 *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.

2.41 *Ник Антилл, Кеннет Ли.* Оценка компаний. Анализ и прогнозирование с использованием отчетности по МСФО. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 448 с.

2.42 *Новодворский В.Д., Пономарева Л.В.* Бухгалтерская отчетность организации. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 392 с.

2.43 Основы инновационного менеджмента. Теория и практика / Под ред. А.К. Казанцева, Л.Э. Миндели. – М.: ЗАО «Издательство «Эконо-

мика», 2004. – 518 с.

2.44 *Палий В.Ф.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности. – М.: Инфра-М, 2007. – 512 с.

2.45 *Пашигорева Г.И., Пилипенко В.И.* Применение международных стандартов отчетности в России. – СПб.: Питер, 2004. – 176 с.

2.46 Положения по бухгалтерскому учету. – М.: ТК Велби, Проспект, 2008. – 184 с.

2.47 Применение МСФО. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 2802 с.

2.48 *Проскуровская Ю.И.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Омега-Л, 2008. – 288 с.

2.49 Региональное развитие: опыт России и Европейского Союза / Под ред. А.Г. Гранберга. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2000. – 435 с.

2.50 Регионы России. Социально-экономические показатели. 2006. – М.: Росстат, 2007. – 981 с.

2.51 Реструктуризация экономики дотационного региона / Под ред. А.И. Татаркина. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2005. – 663 с.

2.52 *Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

2.53 *Рожнова О.В.* Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности. – М.: Издательство «Экзамен», 2003. – 256 с.

2.54 *Рожнова О.В.* Трансформация отчетности в формат МСФО: практическое пособие для бухгалтера. – М.: ИД «Юриспруденция», 2005. – 120 с.

2.55 *Светуных С.Г., Литвинов А.А.* Конкуренция и предпринимательские решения. – М.: Корпорация технологий продвижения, 2000. – 256 с.

2.56 *Сиднева В.П.* Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: КноРус, 2007. – 216 с.

2.57 *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

- 2.58 *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 288 с.
- 2.59 *Соловьева О.В.* Зарубежные стандарты учета и отчетности. – М.: «Аналитика – Пресс», 1998. – 288 с.
- 2.60 *Соловьева О.В.* Международная практика учета и отчетности. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 332 с.
- 2.61 *Соловьева О.В.* МСФО и ГААП: учет и отчетность. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 328 с.
- 2.62 *Сорос Дж.* Кризис мирового капитализма. Открытое общество в опасности. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 262 с.
- 2.63 *Сорос Дж.* О глобализации. – М.: Издательство «Эксмо», 2004. – 224 с.
- 2.64 *Соснаускене О.И.* Как перевести российскую отчетность в международный стандарт. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2005. – 192 с.
- 2.65 *Сосненко Л.С., Хлопотова И.В.* Раскрытие информации о связанных сторонах в бухгалтерской (финансовой) отчетности. – М.: Экономическая литература, 2003. – 224 с.
- 2.66 *Стиглиц Дж.Ю.* Глобализация: тревожные тенденции. – М.: Мысль, 2003. – 300 с.
- 2.67 *Стиглиц Дж.Ю.* Ревущие девяностые. Семена развала. – М.: Современная экономика и право, 2005. – 424 с.
- 2.68 Стратегический ответ России на вызовы нового века / Под ред. Л.И. Абалкина. – М.: Издательство «Экзамен», 2004. – 605 с.
- 2.69 Стратегическое управление: регион, город, предприятие / Под ред. Д.С. Львова, А.Г. Гранберга, А.П. Егоршина. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2004. – 605 с.
- 2.70 *Татаркин А.И.* Ключи к мировому рынку: инновационное предпринимательство и его возможности. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2002. – 231 с.
- 2.71 *Терехова В.А.* Международные и национальные стандарты уче-

та и финансовой отчетности. – СПб.: Питер, 2003. – 272 с.

2.72 *Умрихин С.А., Ильина Ю.В.* Международные стандарты финансовой отчетности. Российская практика применения. – М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2007. – 432 с.

2.73 *Управление социально-экономическим развитием России: концепции, цели, механизмы / Под ред. Д.С. Львова, А.Г. Поршнева.* – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2002. – 702 с.

2.74 *Фатхутдинов Р.А.* Конкурентоспособность: Россия и мир. 1992 – 2015. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2005. – 606 с.

2.75 *Фатхутдинов Р.А.* Стратегическая конкурентоспособность. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2005. – 504 с.

2.76 *Финансы России. 2004: Стат. сб.* – М.: Росстат, 2004. – 332 с.

2.77 *Хахонова Н.Н.* Международные стандарты финансовой отчетности. – Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2002. – 208 с.

2.78 *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

2.79 *Цыганков К.Ю.* Очерки теории и истории бухгалтерского учета. – М.: Магистр, 2007. – 464 с.

2.80 *Чая В.Т.* Международные стандарты финансовой отчетности: International Accounting Standarts, International Financial Reporting Standarts. – М.: КНОРУС, 2005. – 240 с.

2.81 *Шешукова Т.Г.* Аудит: теория и практика применения международных стандартов. – Пермь: Изд-во Пермского университета, 2002. – 132 с.

2.82 *Шешукова Т.Г., Городилов М.А.* Аудит: теория и практика применения международных стандартов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 160 с.

2.83 *Шешукова Т.Г., Гуляева Е.Л.* Теория и практика контроллинга (на примере организаций нефтяной отрасли). – Пермь: Западно-Уральский ин-т экономики и права, 2003. – 248 с.

- 2.84 *Экклз Роберт Дж., Герц Роберт Х., Кизан Э. Мари, Филип Дейвид М.Х.* Революция в корпоративной отчетности: Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли. – М.: «Олимп – Бизнес», 2002. – 400 с.
- 2.85 *Экономическая статистика / Под ред. Ю.Н. Иванова.* – М.: ИНФРА-М, 1999. – 480 с.
- 2.86 *Энтони Р., Рис Дж.* Учет: ситуации и примеры / Под ред. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
- 2.87 *Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz.* Wiley IFRS 2007: Interpretation and Application. of International Financial Reporting Standards. – Wiley, 2007. – 1072 p.
- 2.88 *Daniel Andriessen, Rene Tissen.* Weightless Wealth: Finding your real value in a future of intangible assets. – Pearson Education, 2004. – 304 p.
- 2.89 *David L. McKee, Don E. Garner, Yosra AbuAmara McKee.* Accounting Services, the Islamic Middle East, and the Global Economy. – Quorum Books, 1999. – 196 p.
- 2.90 *Debra C. Jeter, Paul K. Chaney.* Advanced Accounting. – Wiley, 2003. – 992 p.
- 2.91 *Dimitris N. Chorafas.* IFRS, Fair Value and Corporate Governance: The Impact on Budgets, Balance Sheets and Management Accounts, 2006. – 412 p.
- 2.92 *Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield.* Intermediate Accounting. Volume 2. – John Wiley & Sons, 2001. – 1456 p.
- 2.93 *Jan Williams, Sue Haka, Mark S Bettner.* MP Financial and Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions w/My Mentor, Net Tutor, and OLC w/PW. – McGraw-Hill/Irwin, 2004. – 1200 p.
- 2.94 *Peter J. Eisen.* Accounting. – Barron's Educational Series, 2007. – 448 p.
- 2.95 *Robert G. Eccles, Robert G. Herz, E. Mary Keegan, David M.H. Phillips.* The ValueReporting Revolution. Moving Beyond the Earnings Game. – John Wiley & Sons, 2001. – 400 p.

### 3 Статьи

3.1 Аналитический доклад «Влияние внедрения международных стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации на смежные области государственного регулирования». – 2005 ([http://www.nsfo.ru/docs/doklad4\\_1.doc](http://www.nsfo.ru/docs/doklad4_1.doc)).

3.2 Аналитический доклад «Налоговые последствия перехода на МСФО». – 2005 ([http://www.nsfo.ru/docs/doklad3\\_1.doc](http://www.nsfo.ru/docs/doklad3_1.doc)).

3.3 *Анимица Е.Г.* Региональная политика: сущность, основные цели, проблемы // Экономика региона. – 2005. – № 1. – С. 7 – 19.

3.4 *Базаров Р.* Во всех измерениях // «СЮ». – 2006. – № 9. – С. 17 – 22.

3.5 *Бакаев А.С.* Законодательная база и развитие бухгалтерской профессии // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 8. – С. 7 – 15.

3.6 *Банк В.Р., Банк С.В.* Сравнение отечественных и международных стандартов учета и отчетности // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 2. – С. 10 – 19.

3.7 *Бурлакова О.В.* Совместная деятельность: организация учета // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 8. – С. 65 – 69.

3.8 *Веренков А.* ДипИФР (Рус.) – диплом «для галочки» или для работы? // Новые системы финансового учета. – 2007. – № 1 – 2. – С. 8 – 14.

3.9 *Верников Г.* Основные принципы выбора прикладного программного обеспечения для построения корпоративной информационной системы (<http://www.interface.ru/home.asp?artId=2175>).

3.10 *Ветрова И.Ф.* Финансовые отчеты в составе корпоративной отчетности компаний // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 2. – С. 64 – 72.

3.11 *Воробьева О.А.* Бухгалтерский учет как фактор интеграции России в мировое экономическое пространство // Труды IV Всероссийской конференции молодых ученых по институциональной экономике. – Екатеринбург: Институт экономики УрО РАН, 2006. Том 2. – С. 170 – 174.

3.12 *Воробьева О.А.* Инновационные направления в развитии финансовой отчетности // Стратегия развития экономики региона и муниципальных образований на инновационной основе. Всероссийская научно-практическая конференция (заочная). Сборник научных трудов. – Курган: Курганский филиал ИЭ УрО РАН, 2006. – С. 241 – 246.

3.13 *Воробьева О.А.* Исторические предпосылки формирования концептуальных основ современного бухгалтерского учета // Финансы и учет: проблемы методологии и практики. Межрегиональный научно-практический и учебно-методический журнал. – 2006. – № 1. – С. 156 – 161.

3.14 *Воробьева О.А.* Международные стандарты финансовой отчетности – основа реформирования бухгалтерского учета в России // Управление государственным сектором экономики: технологии и инструменты: Материалы Второй Всероссийской научно-практической конференции. – Екатеринбург: Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2005. – С. 59 – 62.

3.15 *Воробьева О.А.* Методологические аспекты перехода на международные стандарты финансовой отчетности // Вестник Иркутского Государственного Технического Университета. – 2007. – № 4 (32). – С. 170 – 172.

3.16 *Воробьева О.А.* Проблемы оценки и отражения в учете и отчетности нематериальных активов // Бухгалтерский учет, анализ, аудит, коммерческий расчет: теория и практика в условиях применения современных информационно-коммуникационных технологий: сб. науч. тр. / под общ. ред. Т.Г. Шешуковой – Пермь: Пермский государственный университет, 2007. – С. 95 – 105.

3.17 *Воробьева О.А.* Реформирование бухгалтерского учета как один из способов борьбы с бедностью // Социально-экономическая стратегия преодоления бедности в дотационном регионе. Всероссийская научно-практическая конференция. Сборник научных трудов. – Курган: Курганский филиал ИЭ УрО РАН, 2005. – С. 45 – 47.

3.18 *Воробьева О.А.* Роль бухгалтерской отчетности в процессе финансовой интеграции // Социально-экономические проблемы дотационного

региона: Материалы Российской научно-практической конференции. – Курган: Изд-во Курганского государственного университета, 2006. – С. 35 – 38.

3.19 *Воробьева О.А.* Роль финансовой отчетности в процессе повышения конкурентоспособности региона // Конкурентоспособность территорий и предприятий меняющейся России: Материалы X Всероссийского форума молодых ученых и студентов. – Екатеринбург: Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2007. Ч.4. – С. 24.

3.20 *Воробьева О.А.* Роль экономических воззрений в процессе становления научных школ бухгалтерского учета // Финансы и учет: проблемы методологии и практики. Межрегиональный научно-практический и учебно-методический журнал. – 2007. – № 1. – С. 201 – 218.

3.21 *Воробьева О.А.* Современное состояние и основные проблемы в сфере перехода российских организаций на принципы международной системы финансовой отчетности // Финансы и учет: проблемы методологии и практики. Межрегиональный научно-практический и учебно-методический журнал. – 2008. – № 1. – С. 130 – 141.

3.22 *Воробьева О.А.* Современные тенденции развития финансовой отчетности // СЭТС/Социально-экономические и технические системы: исследование, проектирование, организация. – 2006. – № 3 (19) <http://www.sets.ru/base/19nomer/add/vorobeva/1.pdf>.

3.23 *Воробьева О.А.* Финансовая отчетность в инновационном русле развития // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2007. – № 8 (72). – С. 196 – 204.

3.24 *Воробьева О.А., Ефименков В.И.* Прозрачность и ответственность как необходимые предпосылки внедрения международных стандартов финансовой отчетности // Труды III Всероссийской конференции молодых ученых по институциональной экономике. – Екатеринбург: Институт экономики УрО РАН, 2005. – С. 325 – 329.

3.25 *Генералова Н.В.* Реализация принципа сопоставимости информации в финансовой отчетности по МСФО // Бухгалтерский учет. – 2007. – №

9. – С. 46 – 55.

3.26 *Гизатуллина Л., Афанасьев А.* Создание системы параллельного учета по МСФО // Финансовый директор. – 2005. – № 9. – С. 22 – 30.

3.27 *Граванова Ю.* Сколько стоит ERP построить ([http://www.erp-online.ru/phparticles/show\\_news\\_one.php?n\\_id=147](http://www.erp-online.ru/phparticles/show_news_one.php?n_id=147)).

3.28 *Гурвин В.* Новые стандарты отчетности требуют новых стандартов поведения // Банковское дело. – 2003. – № 4. – С. 25 – 27.

3.29 Доклад о развитии человеческого потенциала в Российской Федерации. 2005 // (<http://www.undp.ru//index.phtml?iso=RU&lid=2&cmd=publications1&id=49>).

3.30 *Емельянова О.* Финансовая отчетность по МСФО не миф, а реальность // Аудит и налогообложение. – 2004. – № 5. – С. 27 – 28.

3.31 *Ефименков В.И., Воробьева О.А.* Бухгалтерский учет и система национальных счетов // Финансы и учет: проблемы методологии и практики. Межрегиональный научно-практический и учебно-методический журнал. – 2006. – № 1. – С. 171 – 181.

3.32 *Ефименков В.И., Воробьева О.А.* Бухгалтерский учет как важнейшая информационная система в условиях глобализации // Экономика региона. Научный информационно-аналитический экономический журнал. – 2006. – № 2 (6). – С. 88 – 95.

3.33 *Ефименков В.И., Воробьева О.А.* Научно-теоретические аспекты перехода на международную систему финансовой отчетности: Препринт. Екатеринбург: Институт экономики УрО РАН, 2006. – 73 с.

3.34 *Завадская О.* Внедрение ERP: как оценить результат на старте? ([http://www.erp-online.ru/phparticles/show\\_news\\_one.php?n\\_id=158](http://www.erp-online.ru/phparticles/show_news_one.php?n_id=158)).

3.35 *Игнатов С.* Сравниваем ERP по ключевым характеристикам ([http://www.erp-online.ru/phparticles/show\\_news\\_one.php?n\\_id=164](http://www.erp-online.ru/phparticles/show_news_one.php?n_id=164)).

3.36 Инвестиционный рейтинг регионов // РА «Эксперт» (<http://www.raexpert.ru/ratings/regions>).

3.37 Исследование относительной кредитоспособности субъектов

РФ // ЗАО «Рейтинговое агентство АК&М» ([http://www.akmrating.ru/ioksrif\\_070615.stm](http://www.akmrating.ru/ioksrif_070615.stm)).

3.38 *Капустин А.А.* Внедрение МСФО: проблемы и пути решения // Аудитор. – 2003. – № 4. – С. 15 – 18.

3.39 *Каспина Р.Г.* Корпоративная отчетность, составленная в соответствии с МСФО: тенденции развития // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 9 – 20.

3.40 *Ковалев В.В.* Стандартизация бухгалтерского учета: международный аспект // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 4. – С. 29 – 33.

3.41 *Кожин В.Я.* Международные стандарты финансовой отчетности: мифы и реальность // Настольный аудитор бухгалтера. – 2001. – № 1. – С. 14 – 19.

3.42 Концепция системы обеспечения исполнения стандартов финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 12(84). – С. 3 – 19.

3.43 Концепция системы обеспечения исполнения стандартов финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 1(85). – С. 6 – 17.

3.44 Концепция системы обеспечения исполнения стандартов финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 2(86). – С. 2 – 14.

3.45 *Копытин В.Ю., Кольвах О.И.* Адаптивные модели – путь к гармонизации систем учета и отчетности // Деньги и кредит. – 2003. – № 8. – С. 27 – 34.

3.46 *Куликов А.А.* Деловая репутация по МСФО: тестирование на обесценение // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 19. – С. 60 – 65.

3.47 *Кусенкова Д.* Сертификаты высокого класса // Учет, налоги, право. – 2005. – № 6. – С. 22 – 27.

3.48 *Кутер М.И., Луговской Д.В., Таранец Н.Ф.* Проблемы формирования учетной политики в условиях перехода к Международным стандартам

финансовой отчетности // Внедрение МСФО в кредитной организации. – 2005. – № 1. – С. 14 – 21.

3.49 *Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю.* Бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 6. – С. 12 – 18.

3.50 *Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю.* Изменение капитала и движение денежных средств // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 11 – С. 15 – 23.

3.51 *Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю.* Сопоставление принципов бухгалтерской отчетности в российских и международных стандартах // Аудиторские ведомости. – 1999. – № 8 – С. 8 – 13.

3.52 *Мизиковский Е.А., Чинченко М.Н.* Оценка по справедливой стоимости // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 12 – С. 17 – 25.

3.53 МСФО: мнение европейских инвесторов (февраль 2006 г.) ([http://www.accountingreform.ru/IFRS%20Investor%20Survey\\_translation.pdf](http://www.accountingreform.ru/IFRS%20Investor%20Survey_translation.pdf)).

3.54 *Новиков С.* МСФО с доставкой в офис. Как сэкономить на трансформации отчетности ([http://www.nsfo.ru/item.php?doc\\_id=5248&sec\\_id=25](http://www.nsfo.ru/item.php?doc_id=5248&sec_id=25)).

3.55 *Новодворский В.Д., Хорин А.И., Калинин Н.Г.* Бухгалтерский учет и система национальных счетов // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 2. – С. 12 – 21.

3.56 *Оганян М.А.* Учет нематериальных активов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 8. – С. 70 – 74.

3.57 Осуществление реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации. МСФО сегодня и завтра ([http://www.accountingreform.ru/download/MSFO2007\\_ru.pdf](http://www.accountingreform.ru/download/MSFO2007_ru.pdf)).

3.58 Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности. Результаты комплексного исследования. – 2006 (апрель – май) ([http://www.accountingreform.ru/Implementation%20of%20the%20Accounting%20Reform\\_RUS.doc](http://www.accountingreform.ru/Implementation%20of%20the%20Accounting%20Reform_RUS.doc)).

3.59 *Палий В.Ф.* Перспективы применения МСФО в российских организациях // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 8. – С. 3 – 6.

3.60 *Петров А.* Автоматизация подготовки отчетности по МСФО // МСФО: практика применения. – 2006. – № 1. – С. 5 – 11.

3.61 *Поленова С.Н.* Отличия российской практики бухгалтерской отчетности от положений международных стандартов // Финансовый менеджмент. – 2002. – № 6. – С. 121 – 135.

3.62 *Попова Е.* Нужны ли России инвестиции? ([http://www.nsfo.ru/item.php?doc\\_id=5248&sec\\_id=28](http://www.nsfo.ru/item.php?doc_id=5248&sec_id=28)).

3.63 *Радуцкий А.Г.* Применение международных стандартов финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 15. – С. 76 – 78.

3.64 Разработка стратегии поддержки российских предприятий при их переходе на МСФО (отчет, выполненный под руководством Федеральной комиссии по ценным бумагам). – 2003 (апрель) (<http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/stategi/>).

3.65 *Рассказова-Николаева С.А.* Кому нужны МСФО // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 2. – С. 14 – 15.

3.66 Реформа бухгалтерского учета и отчетности II – отчет по результатам комплексного исследования. – 2004 (май) ([http://www.accountingreform.ru/download/IFRS\\_Survey\(ru\).pdf](http://www.accountingreform.ru/download/IFRS_Survey(ru).pdf)).

3.67 Рейтинг дотационных регионов (<http://www.minregion.ru/WorkItems/NewsItem.aspx?PageID=340&NewsID=493>).

3.68 Руководство по трансформации на международные стандарты финансовой отчетности (новый план счетов РБ) (<http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/transform/>).

3.69 *Сапир Ж.* Экономика информации: новая парадигма и ее границы // Вопросы экономики. – 2005. – № 10. – С. 4 – 24.

3.70 *Смирнов Е.Е.* Законопроект о бухгалтерском учете: неопределенность сохраняется // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. – 2007. – № 3(97). – С. 25 – 30.

- 3.71 *Соколов Я.В.* МСФО в России: настоящее и будущее // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 8. – С. 57 – 60.
- 3.72 *Соколов Я.В.* Тенденции развития учета // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 11. – С. 5 – 7.
- 3.73 *Соколов Я.В., Бычкова С.М.* Русская учетная мысль XX века: наши достижения // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 16. – С. 58 – 62.
- 3.74 *Солдатова М.П.* Обучение составителей и пользователей финансовой отчетности // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 4. – С. 53 – 59.
- 3.75 *Сосненко Л.С., Хлопотова И.В.* Раскрытие данных о консолидированных бизнес – структурах: международные учетные стандарты и российская нормативная база // Финансы и кредит. – 2003. – № 6. – С. 68 – 75.
- 3.76 *Стуков Л.С.* Правовые аспекты использования МСФО // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 7. – С. 64 – 65.
- 3.77 *Стуков Л.С.* Практические аспекты внедрения МСФО в российскую практику // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 5. – С. 49 – 54.
- 3.78 *Суворов А.В.* Международные и российские принципы учета и характеристика учетной информации // Аудитор. – 2002. – № 9. – С. 49 – 57.
- 3.79 *Суворов А.В.* МСФО и российские правила бухгалтерского учета // Банковское дело. – 2003. – № 7. – С. 14 – 19.
- 3.80 Трансформация российской финансовой отчетности в соответствии с МСФО (<http://www.accountingreform.ru/cgi-bin/getfile.cgi?id=984>).
- 3.81 *Тинкельман С.Б., Казакевич Е.С.* Кредитные организации: переход на международные стандарты финансовой отчетности // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 11 – С. 7 – 13.
- 3.82 *Тинкельман С.Б., Казакевич Е.С.* Кредитные организации: переход на международные стандарты финансовой отчетности // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 12 – С. 8 – 15.
- 3.83 *Хлынцева А.А.* Германия на пути перехода к международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности // Вестник Московского университета «Экономика». – 2003. – № 1. – С. 34 – 53.

- 3.84 *Цигельник М.А.* Анализ отличий российских норм бухгалтерского учета от международных стандартов // Современный бухучет. – 2001. – № 9. – С. 4 – 22.
- 3.85 *Цыганков К.Ю.* Долитературный период развития бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 18. – С. 56 – 62.
- 3.86 *Цыганков К.Ю.* О венецианском варианте двойной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 12. – С. 55 – 59.
- 3.87 *Цыганков К.Ю.* Происхождение двойной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 16. – С. 53 – 62.
- 3.88 *Чикунова Е.П.* МСФО в России: промежуточные итоги и перспективы // Аудитор. – 2004. – № 3. – С. 47 – 52.
- 3.89 *Чикунова Е.П.* Новые тенденции в западном учетно-аудиторском сообществе // Аудитор. – 2003. – № 5. – С. 21 – 25.
- 3.90 *Чикунова Е.П.* Современное состояние МСФО // Современный бухучет. – 2003. – № 10. – С. 6 – 10.
- 3.91 *Шешукова Т.Г., Воробьева О.А.* Методологические и практические аспекты формирования отчетности по МСФО // Ежемесячный научно-практический и теоретический журнал «Международный бухгалтерский учет». – 2008. – № 1 (109). С. 36 – 44.
- 3.92 *Шнейдман Л.З.* От гармонизации к конвергенции национальных стандартов с МСФО // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 11. – С. 71 – 78.
- 3.93 *Шнейдман Л.З.* Соответствие отчетности международным стандартам // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 59 – 62.
- 3.94 *Christofer D. Ittner, David E. Larcker.* Are Non-Financial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction // Journal of Accounting Research: Studies on Enhancing the Financial Reporting. – 1998. – № 36. – P. 1 – 35.
- 3.95 *John Cummings, Laurie Brannen.* Waking Up to Global GAAP ([http://findarticles.com/p/articles/mi\\_hb5740/is\\_200506/ai\\_n23769384](http://findarticles.com/p/articles/mi_hb5740/is_200506/ai_n23769384))
- 3.96 *Mark Bagnoli, Messod D. Beneish, Susan G. Watts.* Whisper Fore-

casts of Quarterly Earnings per Share // Journal of Accounting and Economics. – 1999. – № 28 (November). – P. 27 – 50.

3.97 *Paul M. Healy, James M. Wahlen.* A Review of the Earnings Management Literature and Its Implication for Standart Setting // Accounting Horizons. – 1999. – № 13 (December). – P. 8.

3.98 *Sarah Johnson.* Goodbye GAAP? Getting ready for global accounting standards ([http://www.cognos.com/newsletter/finance/st\\_080630\\_01.html](http://www.cognos.com/newsletter/finance/st_080630_01.html)).

3.99 *Steven M.H. Wallman.* The Future of Accounting and Disclosure in an Evolving World: The Need for Dramatic Change // Accounting Horizons. – 1995. – № 9 (September). – P. 86.

3.100 *William J. Radig, Brian Loudermilk.* Leading the Way to Uniform Accounting Principles // Review of Business. – 1998. – № 19 (March). – P. 22 – 26.

3.101 *Zhen Deng, Baruch Lev, Francis Narin.* Science and Technology as Predictors of Stock Perfomance // Financial Analysts Journal. – 1999. – № 55 (May/June). – P. 20 – 32.

#### **4 Словари**

4.1 *Азизян К.С.* Бухгалтерский словарь. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 208 с.

4.2 *Азрилиян А.Н.* Большой бухгалтерский словарь. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

4.3 *Бакаев А.С.* Бухгалтерские термины и определения. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. – 160 с.

4.4 *Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна.* – М.: Институт новой экономики, 2002. – 1280 с.

4.5 *Джозел Дж. Сигел, Джей К. Шим.* Словарь бухгалтерских терминов. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 408 с.

4.6 *Медведев М.Ю.* Бухгалтерский словарь. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 488 с.

- 4.7 Новый экономический и юридический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2003. – 1088 с.
- 4.8 Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 495 с.
- 4.9 Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 724 с.
- 4.10 Словарь аудитора и бухгалтера / Под ред. Л.Ш. Лозовского, М.В. Мельник, М.Е. Грачева и др. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2003. – 446 с.
- 4.11 Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов / Под ред. Н.Г. Сычева, В.В. Ильина. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 272 с.
- 4.12 Толковый словарь русского языка: В 4 т. / Под ред. проф. Д.Н. Ушакова. – М.: ТЕРРА, 1996. – 824 с.
- 4.13 Управление организацией. Энциклопедический словарь. – М.: Издательский дом ИНФРА-М, 2001. – 822 с.
- 4.14 Федоров Б.Г. Новый англо-русский банковский и экономический словарь. – СПб.: ООО «Изд-во «Лимбус Пресс», 2006. – 848 с.

## ПРИЛОЖЕНИЯ

- Приложение А** Научные достижения в рамках школ бухгалтерского учета
- Приложение Б** Национальные и региональные бухгалтерские профессиональные организации
- Приложение В** Модели бухгалтерского учета
- Приложение Г** Использование МСФО в мире по состоянию на 01.04.2008 г.
- Приложение Д** Микро- и макроэкономические факторы перехода на МСФО
- Приложение Е** Результаты анкетного опроса практикующих бухгалтеров и студентов города Кургана в сфере реформирования бухгалтерского учета
- Приложение Ж** Основные различия между системой бухгалтерского учета и составления отчетности, регламентированной РПБУ, и правилами МСФО
- Приложение И** Сравнительная характеристика основных ERP-систем
- Приложение К** Позитивные и негативные стороны различных вариантов нормативного обеспечения перехода на МСФО в РФ
- Приложение Л** Сопоставление российской и международной практики контроля в сфере финансовой отчетности

## Приложение А

### Научные достижения в рамках школ бухгалтерского учета

Таблица А.1

*Научные достижения ведущих представителей итальянской школы бухгалтерского учета [2.58, с. 75 – 89]*

Научное направление	Ведущие представители	Главные достижения
Ломбардская школа	Франческо Вилла	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Осуществил синтез юридических и экономических целей учета;</li> <li>2. в качестве главной цели обозначил контроль организации хозяйства и имущества, предполагающий сохранность ценностей и эффективность их использования, вскрытие резервов, обеспечение максимальных результатов при минимальных затратах;</li> <li>3. выделил в бухгалтерском учете три части: <ul style="list-style-type: none"> <li>• область экономико-административных отношений (теория учета);</li> <li>• правила ведения регистров и их практическое использование;</li> <li>• организацию управления, в том числе и ревизию счетов;</li> </ul> </li> <li>4. бухгалтерские счета подразделял на три группы: <ul style="list-style-type: none"> <li>• депозитные (имущественные);</li> <li>• личные (расчетов), открываемые агентам (лицам, работающим внутри предприятия) и корреспондентам (лицам, сторонним по отношению к предприятию);</li> <li>• итоговые (счет «Прибыли и убытки», счета вступительного и заключительного баланса)</li> </ul> </li> </ol>
Тосканская школа	Франческо Марчи	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Суть предприятия видел в людях, в нем или с ним работающих. Ввиду этого выделял четыре группы лиц, каждой из которых соответствует определенная группа счетов: <ul style="list-style-type: none"> <li>• агенты (материально ответственные лица);</li> <li>• корреспонденты (лица, с которыми ведутся расчеты);</li> <li>• администратор;</li> <li>• собственник;</li> </ul> </li> <li>2. каждый факт хозяйственной жизни сводил к изменению юридических отношений между участниками хозяйственного процесса</li> </ol>

Тосканская школа	Джузеппе Чербони	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Бухгалтерский учет рассматривал как часть юриспруденции, создав обособленное учение – логисмографию, предусматривавшее иерархическую последовательную дифференциацию счетов и структуры бухгалтерского аппарата;</li> <li>2. считал, что счетоведение должно, прежде всего, изучать человека. По его мнению, «человек не может в действительности отделиться от хозяйства и хозяйство от человека; хозяйство органически связано с человеком, имеющим самостоятельное существование»;</li> <li>3. всю научную работу в области учета делил на четыре раздела: <ul style="list-style-type: none"> <li>• исследование фактов хозяйственной жизни в целях раскрытия, с одной стороны, действия объективных законов, управляющих хозяйственной деятельностью предприятия, а, с другой стороны, субъективных поступков администраторов и тех результатов, к которым эти поступки приводят;</li> <li>• исследование хозяйственной структуры, функций и их эффективности в общей системе управления предприятием;</li> <li>• изучение математических методов с целью выбора аппарата описания фактов хозяйственной жизни;</li> <li>• логисмографическое исследование фактов путем их координирования с целью выявления их юридической и экономической сущности, а также влияния на хозяйство в целом;</li> </ul> </li> <li>4. все хозяйственные операции делил на три группы: <ul style="list-style-type: none"> <li>• собственно юридические, отражающие расчеты с корреспондентами;</li> <li>• статистические, приводящие к внутренним изменениям в составе имущества;</li> <li>• экономические, изменяющие суммы расчетов предприятия с собственником.</li> </ul> Первая и третья группа операций назывались модификациями, так как они изменяли итог баланса, вторая – пермутациями, так как они не меняли итога </li> </ol>
	Джузеппе Росси	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Отождествлял предприятие с организмом;</li> <li>2. реализацию «врожденной функции» учета видел в трех аспектах: <ul style="list-style-type: none"> <li>• экономическом, порождающем актив предприятия;</li> <li>• юридическом, приводящем к возникновению пассива;</li> <li>• административном (управленческом), формирующем отчет о прибылях и убытках;</li> </ul> </li> <li>3. структуру бухгалтерии рассматривал с двух сторон: <ul style="list-style-type: none"> <li>• (сводные бухгалтерские документы);</li> </ul> </li> <li>4. касаясь информационных и психологических аспектов бухгалтерского учета, указывал на то, что счетоведение (наука учета) и счетоводство (практика учета) выступают хранителями экономических интересов общества, указывают опасности и способы их устранения, разоблачают злоупотребления, диктуют средства их предупреждения и пресечения</li> </ol>

Венецианская школа	Фабио Беста	<p>1. В противоположность тосканской школе развивал экономическую трактовку учета, считая, что бухгалтерский учет как средство экономического (хозяйственного) контроля изучает движение ценностей, которое связано с определенными действиями:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• руководство – предполагает достижение поставленных целей;</li> <li>• управление – требует оптимизации средств и времени достижения поставленной цели при наличии заданного и ограниченного набора финансовых ресурсов;</li> <li>• контроль – предполагает установление степени соответствия управления поставленным целям;</li> </ul> <p>2. впервые разделил контроль на предварительный, текущий и последующий, создав таким образом классификацию, которая используется до сих пор;</p> <p>3. разработал теорию фонда. Под фондом понимал общий объем стоимости, вложенный в предприятие. Весь фонд собственных средств противопоставил имущественным элементам, обосновав деление баланса на пассив и актив;</p> <p>4. основываясь на теории фонда, разделил имущество предприятия на основные и оборотные средства, а источники образования имущества – на собственные и привлеченные;</p> <p>5. составил первую научную классификацию систем счетоводства, выделив четыре элемента:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• патримональная – в основе лежит учет имущества (на современном этапе – бухучет в коммерческих организациях);</li> <li>• финансовая – в основе лежит учет сметы (на современном этапе – бухучет в бюджетных учреждениях);</li> <li>• депозитная – учет чужого имущества, переданного на хранение (например, учет на товарных складах);</li> <li>• договорная – учет обязательств, вытекающих из договоров и их выполнения;</li> </ul> <p>6. кроме того, составил первую научную классификацию форм счетоводства по следующим основаниям:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• вид регистра (книжная и карточная формы);</li> <li>• характер записи (простые и двойные формы);</li> </ul> <p>способ выполнения записи на счетах (описательные и синоптические формы)</p>
--------------------	-------------	---

*Научные достижения ведущих представителей французской школы бухгалтерского учета [2.58, с. 90 – 94]*

Научное направление	Ведущие представители	Главные достижения
Меновая теория двойной записи	Жан Густав Курсель-Сенель	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Считал, что в основе законов, управляющих предприятием, лежит мена. Каждая мена всегда предполагает две операции: действительную и страдательную. Первая вызывает необходимость кредитования счета, вторая – его дебетования;</li> <li>2. впервые выступил с требованием рационалистичности в учете, устранения излишней и с управленческой точки зрения неоправданной аналитичности (множественности показателей), вводящей предприятие в ненужные расходы;</li> <li>3. сформулировал концепцию бухгалтерской точности, для достижения которой необходимы условия: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ежемесячная выверка разности по дебету и кредиту всех счетов;</li> <li>• соблюдение равенства оборотов журнала дебетовым и кредитовым оборотам Главной книги;</li> </ul> </li> <li>4. детально разработал теорию учета затрат и калькуляции. Обосновал, что структура себестоимости включает: прямые (особенные); косвенные (общие расходы). Смысл такой классификации видел в том, что продажную цену по отдельным товарам можно опускать до уровня себестоимости, состоящей из прямых затрат, так как сохраняется возможность компенсации общих затрат за счет некоторого увеличения цен на другие товары. Тем самым заложил основу разработанного впоследствии метода директ-костинг. Считал необходимым в конце года распределять косвенные расходы пропорционально прямым, для определения полной себестоимости</li> </ol>
Экономическая теория учета	Эжен Пьер Леоте; Адольф Гильбо	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Развивая меновую теорию двойной записи классифицировали все меновые акты на: <ul style="list-style-type: none"> <li>• внешние – связаны отношениями со сторонними предприятиями и лицами (поступление и реализация товаров, переоценка обязательств);</li> <li>• внутренние – протекают на предприятии (передача ценностей от одного лица другому, естественная убыль, недостачи, излишки и т.д.);</li> </ul> </li> <li>2. сформулировали доктрину трех функций учета: <ul style="list-style-type: none"> <li>• счетоводной, связанной с разработкой специальной логики, с классификацией объектов и т.д.;</li> <li>• социальной, сопоставляющей интересы различных общественных групп;</li> <li>• экономической, позволяющей с помощью учетной информации осуществлять управление;</li> </ul> </li> <li>3. выдвинули теорию перманентного инвентаря, основанную на необходимом выполнении двух требований: <ul style="list-style-type: none"> <li>• постоянное и непрерывное сохранение в учете первоначальной оценки;</li> <li>• непрерывное выведение финансовых результатов по данным записи на счетах</li> </ul> </li> </ol>

Таблица А.3

*Научные достижения ведущих представителей немецкой школы бухгалтерского учета [2.58, с. 95 – 104]*

Научное направление	Ведущие представители	Главные достижения
Теория торгового и производственного учета	Эйген Шмаленбах	<p>1. Разграничил учет на два самостоятельных цикла:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• торговая бухгалтерия – контролирует долги и обязательства;</li> <li>• производственная бухгалтерия – контролирует внутрихозяйственные процессы, подразделяясь на учет заработной платы, материалов, себестоимости и результатов.</li> </ul> <p>В дальнейшем теория торговой бухгалтерии была развита в балансоведение, а теория производственной бухгалтерии – в учение о калькуляции.</p>
Балансовая теория	Иоганн Фридрих Шер	<p>1. В основу учета в отличие от предшествующих авторов положил не счета, а баланс, в основе которого лежит уравнение капитала (актив – пассив = капитал). Впоследствии уравнение капитала получило название постулат Шера и следующую формулировку: «Величина капитала предприятия равна разности между объемом имущества и кредиторской задолженностью»;</p> <p>2. в отличие от меновой теории считал, что двойная запись объясняется балансовым уравнением, и счета вытекают из баланса, а не наоборот;</p> <p>3. сформулировал теорию двух рядов счетов, в соответствии с которой счета левой части уравнения трактуются как имущественные, правой – капитала;</p> <p>4. ввел использование забалансовых счетов, которые назвал вводными. Предлагал сосредоточить на них учет выполнения договоров;</p> <p>5. впервые сформулировал требования, которым должна отвечать система (план) счетов на предприятии;</p> <p>6. стал одним из основоположников экономического анализа, разработав методику расчета оборачиваемости для счетов, методику деления издержек на постоянные и переменные, а также прием, названный им «мертвой точкой», позволяющие установить момент (дату), с которого предприятие окупает свои расходы и начинает работать с прибылью;</p> <p>7. обратил внимание на то, что множество фабричных производств можно свести к трем:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• однопродуктовые однопередельные;</li> <li>• однопродуктовые многопередельные;</li> <li>• производства с параллельным циклом и последующей сборкой.</li> </ul> <p>Данная классификация производств легла в основу построения различных методов учета затрат –</p>

		простого, поперечного, поперечного;
--	--	-------------------------------------

Балансовая теория	Иоганн Фридрих Шер	<p>8. Первым классифицировал и проанализировал основные методы искажения баланса, к которым относил:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• соединение разнородных имущественных ценностей под одним названием;</li> <li>• неправильное исчисление амортизационных сумм;</li> <li>• включение фиктивных дебиторов и кредиторов;</li> <li>• манипуляции с переоценкой средств;</li> <li>• создание фиктивных фондов и резервов</li> </ul>
Теория калькуляции	Альберт Кальмес	<p>1. Сформулировал теорию калькуляции и теорию промышленного учета. Считал, что весь смысл бухгалтерии сводится к исчислению себестоимости;</p> <p>2. классифицировал калькуляции по двум видам:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• единичные – все затраты относятся на один объект;</li> <li>• валовые – все затраты делятся на количество выработанной продукции;</li> </ul> <p>3. обосновал необходимость разделения производства на основное и вспомогательное. Издержки вспомогательных производств предлагал распределять между аналитическими счетами счета «Производство» пропорционально общему объему оказанных услуг, например, пропорционально отпущенной электроэнергии, числу лабораторных анализов и т.д.</p>

Таблица А.4

*Научные достижения ведущих представителей англо-американской школы бухгалтерского учета [2.58, с. 104 – 110]*

Научное направление	Ведущие представители	Главные достижения
Персоналистическая школа	В. Патон; Г. Свиней	<p>1. Видели цель бухгалтерского учета в выявлении финансового положения предприятия;</p> <p>2. считали, что реалистичность учета достигается систематической переоценкой активов предприятия, что позволяет избежать скрытых резервов;</p> <p>3. доказали, что прибыль, исчисленная в бухгалтерском учете, не отражает ее экономического содержания - действительного результата хозяйственной деятельности. Осознание этого привело к четкому разграничению понятий бухгалтерской и экономической прибыли</p>

Институалистская школа	О. Мэй и др.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Видели цель бухгалтерского учета в исчислении финансового результата;</li> <li>2. считали основой бухучета оценку по себестоимости вне зависимости от колебания цен, так как: <ul style="list-style-type: none"> <li>• нельзя считать финансовым результатом то, что не обнаружено в деньгах;</li> <li>• предприятие вправе пользоваться финансовой автономией;</li> </ul> </li> <li>3. предлагали публиковать наряду с балансом счет «Прибыли и убытки» как имеющий центральное значение в системе счетов и превосходящий баланс по своей информативности</li> </ol>
Социологический подход к теории учета	А. Белкаой; А.Ч. Литтлтон; В.К. Циммерман; Н.М. Бедфорд	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Видели цель бухгалтерского учета в обеспечении справедливости по отношению ко всем участникам хозяйственного процесса, полагая, что каждое теоретическое положение учета влияет на общество, следовательно, оно должно приниматься или отвергаться в зависимости от его социального эффекта;</li> <li>2. вместо традиционных затрат и доходов ввели категорию социальных затрат и доходов. К числу социальных затрат относили: использование человеческого фактора (расходы, связанные с созданием условий работы на предприятии, лечение работников); очистка воздуха; очистка воды; восстановление флоры и фауны; восполнение энергетических ресурсов; введение новых технологических процессов; компенсации безработным и прочие расходы</li> </ol>
Экономический подход к теории учета	Г.Г. Миллер, С. Зефф, М. Мунитц	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Видят цель бухгалтерского учета в контроле и оценке экономических показателей, в обеспечении условий для достижения максимальной эффективности производства;</li> <li>2. считают, что руководство предприятия должно выбирать те методологические бухгалтерские приемы, которые обеспечивают рост национального благосостояния (пример – Швеция, где бухгалтерский учет стал составной частью экономической политики государства)</li> </ol>
Бихевиористический подход к теории учета	К.Т. Девине и др.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Видят цель бухгалтерского учета в выработке способов воздействия на поведение сначала бухгалтеров, а через них на всех лиц, занятых в хозяйственной деятельности;</li> <li>2. считают, что методы бухгалтерского учета должны выбираться в зависимости от целей и поведения людей</li> </ol>
Психологический подход к теории учета	Р. Энтони и др.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Видят цель бухгалтерского учета в том, что учет фактом своего существования заставляет лиц, занятых в хозяйственном процессе работать с оглядкой на необходимость отчитаться;</li> <li>2. считают, что у предприятия нет и не может быть цели, она может быть только у людей, заинтересованных в нем. Следовательно, организацию бухгалтерского учета необходимо начинать с видения бухгалтером роли предприятия и своего места в нем;</li> <li>3. бухгалтерский учет должен создать систему таких показателей, каждый из которых будет нести в себе стимулирующую роль. А именно: показатель должен или сулит надежды, или пугать осложнениями каждого работника предприятия</li> </ol>

Информационный подход к теории учета	Дж.Г. Сортер и др.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Считают, что в основу предмета бухгалтерского учета должно быть положено информационное событие, под которым понимается элементарная единица информации о факте хозяйственной жизни;</li> <li>2. основоположник направления Сортер сформулировал правило, в известной степени повторяющее смысл «экономической границы Шера»: «Стоимость информации не должна превышать затрат на ее получение, поэтому всякая потеря информации должна приносить бóльшие убытки, чем стоимость потерянных данных»;</li> <li>3. сформулировали принцип релевантности бухгалтерской информации (уместности, используемости), рассмотрев ее с трех точек зрения: синтаксической (если информация способствует достижению целей пользователя); семантической (если получатель информации понимает подразумеваемое значение представленной информации); прагматической (если информация способствует принятию решения ее пользователем)</li> </ol>
Учет затрат	Г. Эмерсон; Х.Л. Гант; Ч. Гаррисон	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Разработали метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции <i>Стандарт-кост</i>;</li> <li>2. Идея метода стандарт-кост трансформируется в два правила: все расходы должны быть указаны в сопоставлении со стандартами (нормативами); увеличение и уменьшение при сравнении действительных расходов со стандартами должно быть расчленено по причинам</li> </ol>
	Дж.М. Кларк; К. Симпсон; Дж. Харрис	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Разработали метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции <i>Директ-костинг</i>;</li> <li>2. сущность метода директ-костинг заключается в следующем: все издержки делятся на две группы: переменные и постоянные; основу учета себестоимости составляют только переменные издержки. Постоянные исключаются из себестоимости, так как они вызваны не столько непосредственным процессом производства, сколько течением времени</li> </ol>
	Дж.А. Хиггинс и др.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Разработали метод учета расходов и доходов по центрам ответственности;</li> <li>2. сущность учета затрат по центрам ответственности сводится к следующему: каждую структурную единицу предприятия обременяют те и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует; каждый из центров ответственности может быть центром или затрат, или доходов, или инвестиций</li> </ol>
	Р. Каплан	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Разработал метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции <i>ABC-метод</i>;</li> <li>2. в условиях применения данного метода совершенно по-новому понимается объект калькулирования: затраты распределяются по производственно-управленческим функциям (например, хранение ценностей, информационное обслуживание, реализация готовой продукции и услуг и т.п.)</li> </ol>

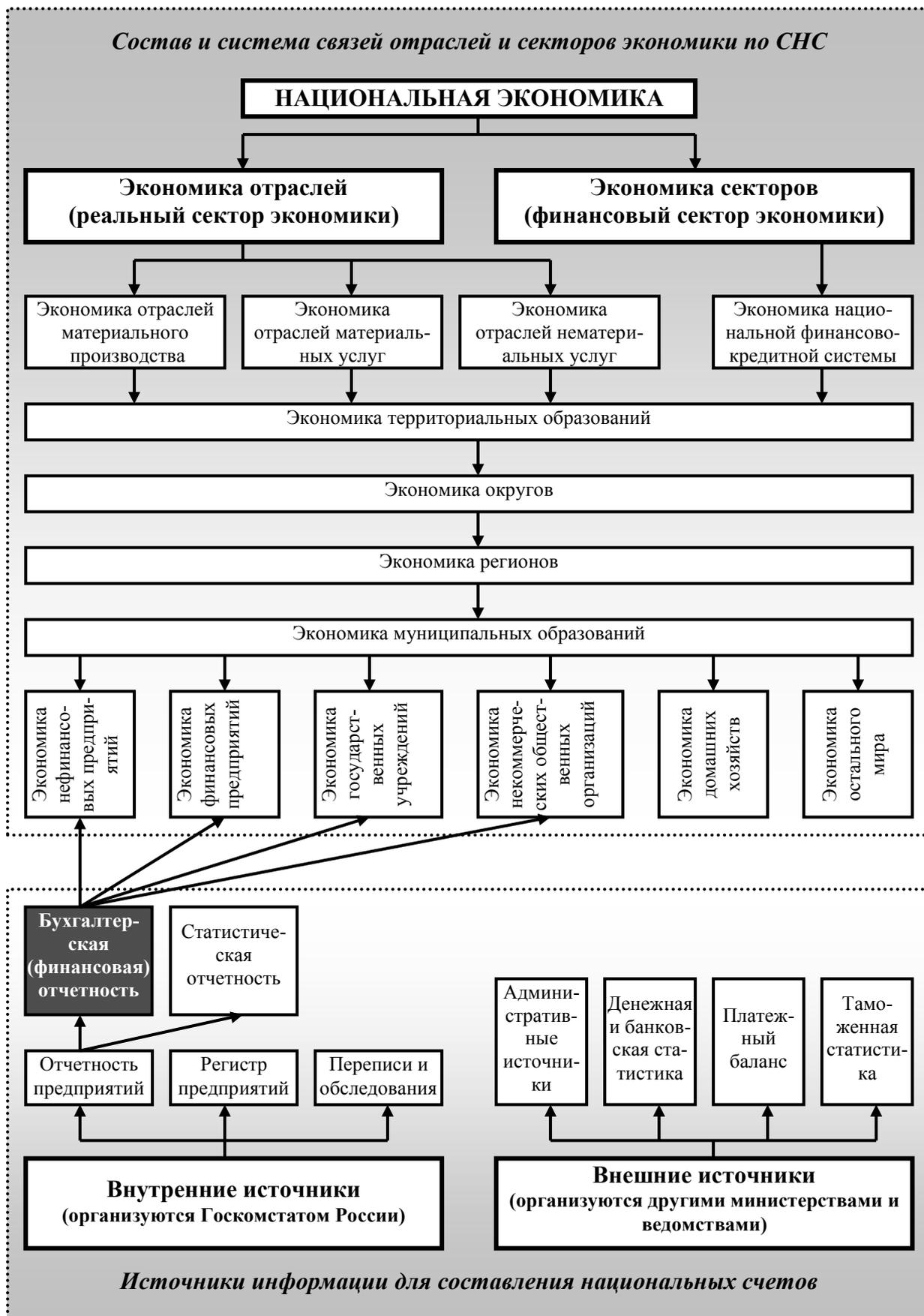


Рис. А.1. СНС как макроуровень информационной учетной системы

Таблица А.5

*Научные достижения ведущих представителей русской школы бухгалтерского учета [2.58, с. 128 – 138;  
3.73, с. 58 – 62]*

Научное направление	Ведущие представители	Главные достижения
Западная форма счетоводства	Адольф Маркович Вольф	1. Предложил собственную классификацию ценностей, выделив три группы: ценности вещественные; деньги; ценности условные. В связи с этим все счета делил на счета имущества, услуг и расчетов (личные)
	Семен Моисеевич Барац	1. Обосновывал необходимость ведения хронологической записи фактов хозяйственной жизни, ссылаясь на необходимость: <ul style="list-style-type: none"> <li>• видеть в одном месте счетную формулу хозяйственной операции;</li> <li>• быстрого наведения справок об операциях любого определенного дня;</li> <li>• контроля систематической записи;</li> </ul> 2. впервые в России высказал мысль о том, что существует разница в учетных приемах различных отраслей хозяйства и различных предприятий. Отстаивал идею о том, что нет единого промышленного учета, а есть учеты, связанные с различными отраслями промышленности
	Лев Иванович Гомберг	1. Все экономические дисциплины разделил на две группы: социально-экономические и частнохозяйственные. Последние, в свою очередь, подразделял на три: <ul style="list-style-type: none"> <li>• экономическая техника (экономическая морфология) – изучает средства экономической активности;</li> <li>• организация и экономическая администрация - предусматривает планы организации бухгалтерского учета, статистики и контроля, изучает проблемы организации; администрация имеет своим объектом только человеческий фактор;</li> <li>• экономология – исследует феномены экономической деятельности, подчиняя их заранее установленным правилам;</li> </ul> 2. экономология включает следующие разделы: оценка; инвентарь; смета (бюджет); бухгалтерия; отчетность; контроль
Русская форма счетоводства	Федор Венедиктович Езерский	1. Создал <i>русскую тройную форму счетоводства</i> , основывавшуюся на следующих принципах: <ul style="list-style-type: none"> <li>• регистрация ведется по трем группировочным совокупностям: приход, расход, остаток;</li> <li>• в качестве регистров выступают три книги: журнал, книга учета (Главная книга), отчетная книга (Баланс);</li> <li>• используются только три счета: «Касса», «Ценности», «Капитал»;</li> </ul>

Русская форма счетоводства	Федор Венедиктович Езерский	<p>2. в рамках тройной бухгалтерии предложил решение следующих задач:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• определение посредством учетных записей результатов хозяйственной деятельности на любой момент времени;</li> <li>• использование только покупных цен и общая оценка ценностей по себестоимости;</li> <li>• органическое объединение аналитического и синтетического учета;</li> <li>• достижение внутреннего «автоматического» контроля путем заранее заданного в учете совпадения контрольных сумм;</li> <li>• введение счета торговой наценки, расчет реализованной торговой наценки по среднему проценту;</li> <li>• проведение инвентаризации не сплошным методом на определенный момент времени, а последовательно и постоянно;</li> <li>• определение задолго до И.Ф. Шера «мертвой точки» (точки безубыточности)</li> </ul>
Меновая теория учета петербургской школы	Евстафий Евстафьевич Сиверс	<p>1. Дал весьма детальную классификацию счетов бухгалтерского учета, предвосхитив в этом направлении тенденции 30 – 40-х гг. XX в.: вещественные счета: основные, переходные (калькуляционные); личные счета: предпринимательского капитала, ссудного капитала;</p> <p>2. как преподаватель бухгалтерского учета, обосновал, что учить надо сущности, а не технике. Так как технике нельзя научить, она может быть выработана только на практике, а сущности дела можно и нужно учиться в аудитории</p>
	Александр Иванович Гуляев	<p>1. Обосновал структуру себестоимости, включив в ее состав: материалы; заработную плату; затраты механической и электрической силы; амортизацию;</p> <p>2. распределение накладных расходов рекомендовал выполнять пропорционально заработной плате работников;</p> <p>3. аналитический учет в промышленности предлагал вести по счетным или учетным ценам, списывая разницу на счет «Убытки и прибыли»</p>
Балансовая теория московской школы	Николай Севастьянович Лунский	<p>1. Дал самое распространенное во всех русских учебниках по бухгалтерскому учету определение баланса: «Балансом генеральным называется таблица, в которой сопоставляются имущественные средства предприятия с их источниками; этот баланс представляет экономическое и юридическое положение предприятия в данный момент»</p>
	Георгий Авксентьевич Бахчисарайцев	<p>1. Впервые в России разделил все хозяйственные операции по их влиянию на баланс на четыре типа:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• увеличивающие валюту (итог) баланса;</li> <li>• уменьшающие валюту баланса;</li> <li>• не изменяющие валюту баланса, но производящие изменения в составе актива;</li> <li>• не изменяющие валюту баланса, но производящие изменения в составе пассива</li> </ul>

## Эволюция техники ведения учетных записей [2.58, с. 67 – 69]

Дата	Автор	Изменения, внесенные в технику учетных записей
1531 г.	И. Готлиб	Усовершенствовал документальное оформление инвентаризации, рекомендовав вместо составления отдельной описи делать записи о натуральных остатках прямо в товарных книгах. Такой порядок позволял инвентаризационной описи автоматически выполнить те функции, которым служила дополнительно составляемая сличительная ведомость
1543 г.	Я. Импин	Изложил новый порядок ведения Памятной книги (сейчас – Главная книга), которая должна была теперь содержать помимо обычных фактов хозяйственной жизни, составляющих предмет бухгалтерского учета, факты предстоящие (сколько и каких товаров следует купить и т.д.) и справочные сведения (куда и сколько писем было отправлено и т.д.); разработал систему хранения бухгалтерского архива, который надо было держать в секретном запечатанном ящике
1546 г.	Г. де Такседа	Предложил в начале каждого года вводить примерные (плановые) суммы предполагаемых расходов, заложив основы нормативного или сметного учета
1549 г.	В. Швайкер	Сформулировал правило, согласно которому наличие документов является непременным условием правильности бухгалтерских записей
1676 г.	П. Пурра	Сформулировал требование немедленного вывода остатков после записей по любому материальному счету
1721 г.	Б.Ф. Баррем	Предложил специальные таблицы для облегчения перевода покупательной стоимости одних денежных единиц в другие, а также для облегчения различных арифметических действий
1754 г.	А. Коррон	Разработал систему учета движения материалов в производстве. Каждому рабочему открывался личный счет, по дебету отражались количество и себестоимость материалов, выданных рабочему для переработки, а по кредиту – количество и себестоимость готовой продукции, сдаваемой рабочим на склад
1758 г.	Ларю	Ввел правило для кассиров, которое до сих пор является главным при ведении кассовой книги: сначала запиши, потом выплаты; сначала получи, потом запиши
1803 г.	А. Мендес	Предложил правило сверки Журнала и Главной книги, позволяющее контролировать разность операций по счетам: итог оборотов по Журналу должен быть равен итогу дебетовых и итогу кредитовых оборотов по Главной книге
1817 г.	И.С. Кине	Применил в бухгалтерии свободные листы, вместо переплетов ввел папки, в которые эти листы можно было вставлять и изымать; популяризировал использование в учете карточек по принципам библиотечного дела
1825 г.	Д. де Лизиньянс	Ввел правило ведения бухгалтерских регистров, соблюдаемое поныне: числа следует писать только в колонку (единицы под единицами, десятки под десятками и т.д.)
1827 г.	А. Файно	Ввел маркировку товаров с помощью этикеток, что позволяло контролировать движение товаров в магазине, а впоследствии позволило ввести в учет материалов ценник, то есть перечень учетных цен

Приложение Б

**Национальные и региональные бухгалтерские профессиональные организации**

Таблица Б.1

*Национальные бухгалтерские профессиональные организации [2.28, с. 15 – 19]*

Страна	Организация	Год основания	Численность, тыс. чел.
Австралия	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Институт корпоративных бухгалтеров Австралии</li> <li>• Австралийское общество бухгалтеров</li> </ul>	1886	15
		1887	55
Австрия	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Палата бухгалтеров-аудиторов</li> </ul>	1947	4
Бельгия	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Институт профессиональных аудиторов</li> </ul>	1953	1
Великобритания	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Институт корпоративных бухгалтеров Шотландии</li> <li>• Институт корпоративных бухгалтеров Англии и Уэльса</li> <li>• Корпоративный институт государственных финансов и бухгалтерского учета</li> <li>• Корпоративная ассоциация дипломированных бухгалтеров</li> <li>• Корпоративный институт бухгалтеров управленческого учета</li> <li>• Консультативный комитет бухгалтерских организаций</li> </ul>	1854	13
		1870	87
		1885	11
		1891	57
		1919	28
		1970	200
Германия	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Институт профессиональных аудиторов</li> </ul>	1932	10
Дания	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Организация государственных уполномоченных аудиторов</li> </ul>	1912	2
Ирландия	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Институт корпоративных бухгалтеров Ирландии</li> </ul>	1888	8
Испания	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Институт бухгалтерского учета и аудита</li> </ul>	1988	*
Италия	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Коллегия бухгалтеров и экспертов по коммерции</li> <li>• Национальный совет специалистов по коммерции и учету</li> </ul>	1906	24
		1924	22
Канада	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Канадский институт корпоративных бухгалтеров</li> </ul>	1880	44
Китай	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ассоциация дипломированных общественных бухгалтеров. Республика Китай</li> <li>• Китайский институт дипломированных общественных бухгалтеров</li> <li>• Общество бухгалтеров Гонконга</li> </ul>	1935, функционирует с 1971	*
		1988	124
		1973	*
Нидерланды	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Королевский Нидерландский институт зарегистрированных бухгалтеров</li> </ul>	1885	8

Окончание табл. Б.1

Норвегия	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Норвежская организация государственных уполномоченных аудиторов</li> <li>• Норвежская организация зарегистрированных аудиторов</li> </ul>	1930 1954	1 1
<b>Россия</b>	<b>• Институт профессиональных бухгалтеров России</b>	<b>1997</b>	<b>160</b>
США	• Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров	1887	301
	• Американская бухгалтерская ассоциация	1919	*
	• Национальная бухгалтерская ассоциация	*	*
	• Институт управленческих бухгалтеров	*	*
	• Институт внутренних аудиторов	1941	71
Финляндия	• Ассоциация дипломированных общественных бухгалтеров	1911	0,4
	• Ассоциация общественных бухгалтеров	1951	1
Франция	• Общество бухгалтеров-экспертов	1881	12
Швейцария	• Швейцарская палата бухгалтеров, налоговых и присяжных аудиторов	1931	3
Швеция	• Организация уполномоченных аудиторов	1923	2
Япония	• Японский институт дипломированных общественных бухгалтеров	1948	10
Примечание – Символ (*) означает, что данные отсутствуют			

Таблица Б.2

*Территориальные подразделения и учебно-методические центры Института профессиональных бухгалтеров России в Уральском федеральном округе*

Область	Количество		Название для ТИПБ / Организация-база создания для УМЦ
	ТИПБ	УМЦ	
Курганская	1	2	Курганский территориальный институт профессиональных бухгалтеров
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• НОУ Межотраслевой региональный центр повышения квалификации и переподготовки кадров</li> <li>• Некоммерческое образовательное учреждение высшего образования «Зауральский гуманитарно-технологический институт»</li> </ul>
Свердловская	1	11	Уральский территориальный институт профессиональных бухгалтеров
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• НВПОУ Гуманитарный университет ( институт)</li> <li>• ГОУ ВПО Уральский государственный экономический университет</li> </ul>

			<ul style="list-style-type: none"> <li>• Академия труда и социальных отношений (Екатеринбургский филиал)</li> <li>• НОУ Уральский межотраслевой региональный центр повышения квалификации и профессиональной переподготовки специалистов «Потенциал»</li> <li>• НОУ «УЦ «Налоги и финансовое право»</li> <li>• ООО АФ «Аудиторское партнерство»</li> <li>• ЗАО «Ассоциация «Налоги России»</li> <li>• ГОУ ВПО «Уральский государственный технический университет – УПИ»</li> <li>• Уральский филиал Российской экономической академии им. Г.В.Плеханова</li> <li>• Аудиторская фирма «Налоговые экспертизы»</li> <li>• ГОУ «Учебно-информационный центр при УМНС РФ по Свердловской области»</li> </ul>
Челябинская	1	9	Южно-Уральский территориальный институт профессиональных бухгалтеров
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• ГОУ ВПО Челябинский государственный университет</li> <li>• Уральский социально-экономический институт (филиал) академии труда и социальных отношений</li> <li>• Челябинский институт (филиал) Уральской академии государственной службы</li> <li>• НОУ Учебный центр «Эверест»</li> <li>• Челябинское городское отделение Челябинской областной организации Общественной организации – Общество «Знание» России</li> <li>• НП Уральский учебно-методический центр дополнительного профессионального образования</li> <li>• ОАНО Институт «Магнитогорская Высшая школа бизнеса»</li> <li>• Челябинская областная организация Общественной организации – Общество «Знание» России</li> <li>• ЗАО Аудиторская фирма «Аудит-Классик»</li> </ul>
Тюменская, в том числе	2	9	Тюменский территориальный институт профессиональных бухгалтеров
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• Тюменский межрегиональный учебный центр «Дом науки и техники»</li> <li>• ГОУ ВПО Тюменский государственный университет</li> <li>• Некоммерческая организация НОУ «УМЦ «Аудит-сервис»</li> <li>• ГОУ Тюменская государственная архитектурно-строительная академия</li> </ul>

ХМАО	1	5	Югорский территориальный институт профессиональных бухгалтеров
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• Марийский государственный технический университет структурное подразделение по работе в г. Сургуте</li> <li>• НОУ Институт компьютерных технологий. Структурное подразделение по работе в г. Сургуте</li> <li>• Учреждение Ханты-Мансийского АО «Югорский научно-исследовательский институт информационных технологий»</li> <li>• ГОУ ВПО «Югорский государственный университет»</li> <li>• ООО «Югра-аудит»</li> </ul>
ЯНАО	-	-	-

Таблица Б.3

*Региональные бухгалтерские профессиональные организации [2.28, с. 15 – 19]*

Регион	Организация	Цель деятельности	Год основания	Число стран-членов, ед.	Страны-члены организации
Европа	Европейская организация бухгалтеров-экспертов	Стандартизация европейского бухгалтерского учета, вопросы применения бухгалтерской терминологии, профессиональная этика и образование аудиторов	1986	18	Австрия, Бельгия, Великобритания, Германия, Греция, Дания, Исландия, Испания, Ирландия, Италия, Люксембург, Нидерланды, Норвегия, Португалия, Финляндия, Франция, Швеция, Югославия
Западная и Восточная Европа, Африка, Латинская Америка, Юго-Восточная Азия	Межправительственная рабочая группа экспертов по международным бухгалтерским стандартам	Изучение национальных бухгалтерских стандартов отдельных стран, исследование проблем их гармонизации с международными стандартами финансовой отчетности, консультации по их освоению	1979	34	9 западноевропейских, 3 восточноевропейских, 9 африканских, 6 латиноамериканских, 7 азиатских

Окончание табл. Б.3

Африка	Африканский Совет по бухгалтерскому учету	Законодательное согласование национальных бухгалтерских систем, унаследованных от стран метрополий, разработка единых стандартов, повышение квалификации бухгалтеров, обмен профессиональным опытом	1979	24	Алжир, Ангола, Бенин, Бурунди, ЦАР, Габон, Гвинея, Берег Слоновой Кости, Лесото, Либерия, Мадагаскар, Мали, Марокко, Нигер, Нигерия, Сан-Томе и Принсипи, Сенегал, Судан, Того, Танзания, Верхняя Вольта, Заир, Конго
Страны-члены ОЭСР	Рабочая группа по бухгалтерским стандартам при Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)	Сближение национальных методик отчетности	1976	24	Австралия, Австрия, Бельгия, Великобритания, Германия, Греция, Дания, Ирландия, Исландия, Испания, Италия, Канада, Люксембург, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Португалия, США, Турция, Финляндия, Франция, Швейцария, Швеция, Япония
Северная и Южная Америка	Межамериканская ассоциация бухгалтеров	Унификация бухгалтерской практики в южноамериканских странах, организация профессиональных конференций с публикацией их результатов	1949	21	Аргентина, Боливия, Бразилия, Венесуэла, Гватемала, Гондурас, Доминиканская Республика, Канада, Коста-Рика, Куба, Колумбия, Мексика, Никарагуа, Панама, Парагвай, Перу, США, Сальвадор, Уругвай, Чили, Эквадор
Азиатско-Тихоокеанский	• Конфедерация стран Азии и Тихого океана	Региональная координация бухгалтерского учета, гармонизация бухгалтерских стандартов	1976	более 20	Австралия, Бангладеш, Бирма, Канада, Индия, Индонезия, Ливан, Новая Зеландия, Пакистан, Самоа, Сингапур, США, Таиланд, Филиппины, Шри-Ланка и др.
	• Федерация бухгалтеров стран АСЕАН	Консолидация профессиональных кадров, повышение статуса бухгалтеров, согласование национальных методологий учета, в перспективе – бухгалтерских стандартов	1977	5	Индонезия, Малайзия, Сингапур, Таиланд, Филиппины
Арабский восток	Арабское общество аудиторов	Развитие учетной методологии, повышение профессионального уровня бухгалтеров, защита их статуса, проведение конференций	1984	*	*
Страны СНГ	Международная региональная федерация бухгалтеров и аудиторов «Евразия»	Поддержка и содействие бухгалтерским и аудиторским организациям, развитие теории и практики бухгалтерского учета на основе международных стандартов	1999	10	Белоруссия, Грузия, Казахстан, Кыргызстан, Молдова, Россия, Таджикистан, Туркменистан, Узбекистан, Украина
Примечание – Символ (*) означает, что данные отсутствуют					

## Приложение В

### Модели бухгалтерского учета [2.20, с. 5 – 6]

Название	Особенности	Страны применения
Англо-Американская	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ориентация отчетности на нужды инвесторов предприятия;</li> <li>• применяется профессиональное регулирование методологии бухгалтерского учета, а не государственная регламентация;</li> <li>• задача информационного обеспечения потребностей государства в лице налоговых органов выведена за рамки системы бухучета и подготовки финансовой отчетности;</li> <li>• исчисление реального финансового результата деятельности предприятия имеет особую важность;</li> <li>• в ведущих странах данной модели хорошо развиты рынки ценных бумаг, отмечается высокий профессионализм не только бухгалтеров, но и пользователей учетной информации</li> </ul>	Австралия, Барбадос, Бенин, Великобритания, Венесуэла, Гондурас, Гонконг, Доминиканская Республика, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Канада, Кения, Кипр, Китай, Колумбия, Коста-Рика, Малайзия, Нигерия, Нидерланды, Никарагуа, Пакистан, Панама, Пуэрто-Рико, Сальвадор, США, Танзания, Тринидад и Тобаго, Уганда, Филиппины, ЮАР, Ямайка и др.
Континентальная	<ul style="list-style-type: none"> <li>• финансовая отчетность ориентирована на удовлетворение потребностей налоговых и иных органов государственной власти;</li> <li>• бухгалтерский учет регламентируется законодательно, отличается значительной консервативностью и высокой степенью вмешательства государства в учетную практику;</li> <li>• ориентация финансовой отчетности на потребности инвесторов не является приоритетной задачей;</li> <li>• практика учета одной страны значительно отличается от практики учета другой страны;</li> <li>• бизнес имеет тесные связи с банками</li> </ul>	Австрия, Алжир, Ангола, Бельгия, Буркина-Фасо, Германия, Гвинея, Греция, Дания, Египет, Испания, Италия, Конго, Люксембург, Мали, Марокко, Норвегия, Португалия, Россия, Сенегал, Сьерра-Леоне, Того, Франция, Швейцария, Швеция, Япония и др.
Южноамериканская	<ul style="list-style-type: none"> <li>• финансовая отчетность ориентирована на удовлетворение потребностей налоговых и иных органов государственной власти;</li> <li>• бухгалтерский учет регламентируется законодательно;</li> <li>• методы учета, используемые на предприятиях, достаточно унифицированы;</li> <li>• обязательна корректировка данных финансовой отчетности на показатель уровня инфляции</li> </ul>	Аргентина, Бразилия, Боливия, Гвиана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор и др.
Исламская	<ul style="list-style-type: none"> <li>• использование рыночных цен для оценки статей баланса;</li> <li>• в основе модели заложены религиозные принципы, которые гласят, что деятельность компании должна быть организована на ради наживы, дивиденды должны быть получены не ради дивидендов</li> </ul>	Мусульманские страны

Приложение Г

**Использование МСФО в мире по состоянию на 01.04.2008 г.**

Страна	Должна представляться только отчетность по национальным стандартам, отличным от МСФО	Разрешено представлять отчетность по МСФО	МСФО обязательны для некоторых местных зарегистрированных на бирже компаний	МСФО обязательны для всех местных зарегистрированных на бирже компаний
Абу Даби (ОАЭ)		X		
Австралия				X
Австрия				X
Азербайджан	X			
Албания	Нет фондовых бирж. Компании используют национальные правила бухгалтерского учета Албании			
Американские Острова Самоа	Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Антильские острова		X		
Аргентина	X			
Армения				X
Аруба		X		
Багамы				X
Бангладеш	X			
Барбадос				X
Бахрейн				X
Белиз	Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Белоруссия			Банки с 2008 г.	
Бельгия				X
Бенин	X			
Бермуды		X		
Болгария				X
Боливия		X		
Босния и Герцеговина				Все крупные и средние компании
Ботсвана				X
Бразилия	X			С 2010 г.

Продолжение табл.

Бруней	Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Буркина-Фасо	X			
Бутан	X			
Вануату	Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Великобритания				X
Венгрия				X
Венесуэла				X
Виргинские острова (Британские)		X		
Виргинские острова (США)	Нет фондовых бирж. Компании используют GAAP USA			
Вьетнам	X			
Гаити				X
Гайана				X
Гана				X
Гватемала			X	
Германия				X
Гибралтар		X		
Гондурас				X
Гонконг				X
Греция				X
Грузия				X
Гуам	Нет фондовых бирж. Компании используют GAAP USA			
Дания				X
Доминикан		X		
Доминиканская Республика				X
Дубай (ОАЭ)			Банки	
Египет				X
Замбия		X		
Зимбабве		X		
Израиль		X		
Индия	X			
Индонезия	X			

Продолжение табл.

Иордан				X
Иран	X			
Ирландия				X
Исландия				X
Испания				X
Италия				X
Йемен	Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Казахстан				X
Кайман		X		
Камбоджа	Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Канада	X			С 2011 г.
Катар				X
Кения				X
Кипр				X
Китай	X			
Колумбия	X			
Коста-Рика				X
Кот-Дивуар	X			
Куба	X			
Кувейт				X
Кыргызстан				X
Лаос		X		
Латвия				X
Лесото		X		
Ливан				X
Литва				X
Лихтенштейн				X
Люксембург				X
Маврикий				X
Мавритания	Нет фондовых бирж. МСФО не разрешены			
Макао	Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			

Продолжение табл.

Македония				X
Малави				X
Малайзия	X			
Мали	X			
Мальдивы		X		
Мальта				X
Марокко		Кроме банков	Банки	
Мексика	X			
Мозамбик		Кроме банков	Банки	
Молдова	X			
Мьянма		X		
Намибия				X
Непал				X
Нигер	X			
Нидерланды				X
Никарагуа				X
Новая Зеландия				X
Норвегия				X
Оман				X
Остров Гренландия	Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Острова Самоа	Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Пакистан	X			
Панама				X
Папуа – Новая Гвинея				X
Парагвай		X		
Перу				X
Польша				X
Португалия				X
Реюньон	Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Российская Федерация		Кроме банков	Банки	
Румыния				X

Продолжение табл.

Сальвадор		X		
Саудовская Аравия	X			
Свазиленд		X		
Сербия				X
Сингапур	X			
Сирия	X			
Словацкая Республика				X
Словения				X
Суринам		X		
США	X			
Сьерра-Леоне	Нет фондовых бирж. МСФО требуются для всех			
Таджикистан				X
Таиланд	X			
Тайвань	X			
Танзания				X
Того	X			
Тринидад и Тобаго				X
Тунис	X			
Турция				X
Уганда		X		
Узбекистан	X			
Украина				X
Уругвай	X			
Фиджи				X
Филиппины	X			
Финляндия				X
Франция				X
Хорватия				X
Черногория				X
Чешская республика				X
Чили	X			С 2009 г.

Окончание табл.

Швейцария		X		
Швеция				X
Шри-Ланка		X		
Эквадор				X
Эстония				X
Южная Африка				X
Южная Корея	С 2009 года разрешено применение корейских стандартов, эквивалентных МСФО, для всех зарегистрированных компаний, кроме банков. Является обязательным с 2011 г.			
Ямайка				X
Япония	X			

## Приложение Д

### Микро- и макроэкономические факторы перехода на МСФО [3.64]

Факторы	Комментарий
<b>1. Микроэкономические</b>	
1.1. Рост рыночной капитализации	<p>Согласно мнению большинства экспертов в области рынка ценных бумаг, акции многих российских компаний недооценены по сравнению с акциями сопоставимых европейских компаний. Одним из главных объяснений этого является разница в применяемых стандартах финансовой отчетности. В частности, по-разному трактуется одна из главных характеристик финансовой отчетности – надежность информации. В соответствии с МСФО информация надежна, если она не содержит существенных ошибок, и пользователи могут положиться на нее. Согласно же ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», достоверной считается отчетность, сформированная и составленная по правилам, установленным нормативными актами системы регулирования бухгалтерского учета. Это требование явно недостаточно для получения достоверной финансовой информации. Следовательно, переход на МСФО повысит доверие инвесторов к российским компаниям, что отразится в росте их рыночной капитализации</p>
1.2. Выход на зарубежные рынки капитала	<p>Одним из основных препятствий для роста российских компаний на сегодняшний день является нехватка капитала. Причем возможности привлечения финансовых ресурсов внутри России практически исчерпаны: компании сталкиваются либо с высокими процентными ставками, либо с краткосрочными кредитами, ощущается острая нехватка «длинных денег» в экономике. В связи с этим особенно привлекательны западные рынки капитала с относительно более низкими процентными ставками и наличием долгосрочных кредитов. Но пока этот источник финансирования практически недоступен для большинства российских компаний. Когда предприятие решает выйти на зарубежные рынки капитала, оно сталкивается с требованиями кредиторов по предоставлению качественной финансовой информации. Ключевым здесь является требование предоставления финансовой отчетности в соответствии с МСФО.</p> <p>Западные финансовые институты не в состоянии оценить финансовое положение заемщиков, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период и, следовательно, изменение финансового состояния исходя из информации, подготовленной согласно российским правилам бухгалтерского учета. Например, для предоставления кредита российскому предприятию, Европейский банк реконструкции и развития требует:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- предоставить заверенную аудитором годовую финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО;</li> <li>- поддерживать определенный уровень финансовых коэффициентов, рассчитываемых на основе данных МСФО;</li> <li>- обеспечить адекватную работу систем учета затрат, бухгалтерского учета и управления информацией, достоверно и точно отражающих финансовое состояние компании и результаты ее деятельности.</li> </ul> <p>Аналогичные требования предъявляют также МВФ и Всемирный банк. Кроме того, большинство европейских фондовых бирж и регулирующих органов обязывают компании предоставлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО</p>

1.3. Снижение цены привлекаемого капитала	<p>Российские компании, которые пытаются выйти на зарубежные рынки капитала, часто сталкиваются с высокими процентными ставками по привлекаемым займам. Причины этого следует искать в существенных рисках для кредитора, связанных с непрозрачностью финансовой отчетности российских компаний. Исходя из существующей системы бухгалтерского учета в России, невозможно оценить реальное финансовое состояние фирмы, а, следовательно, возникают повышенные риски предоставления кредитов, что ведет к росту цены привлекаемого капитала.</p> <p>Составление финансовой отчетности в соответствии с МСФО дает более достоверную и объективную картину состояния предприятия. Таким образом, переход российских компаний на МСФО позволит снизить цену привлекаемого капитала, что повысит их конкурентоспособность и снизит расходы</p>
1.4. Возможность частичного использования информации для принятия управленческих решений	<p>Одним из главных стимулов перехода на МСФО часто называют возможность выхода на мировые финансовые рынки. Однако это в большей степени относится к крупным компаниям, для остальной части российских компаний интерес заключается в ином. Применение МСФО позволяет обеспечить менеджеров информацией, которая значительно повышает эффективность управления, дает возможность грамотно общаться с рынком и акционерами, укрепляет систему корпоративного поведения, а, следовательно, и доверие к менеджменту.</p> <p>В России бухгалтер традиционно выполняет такие функции, как сбор и регистрацию информации о хозяйственных операциях, имевших место в отчетном периоде. Однако в соответствии с МСФО бухгалтерский учет понимается гораздо шире. Помимо чисто счетоводческих функций, бухгалтер отвечает за представление финансовой информации в таком виде, который позволяет руководителям принимать решения, осуществлять контроль и планирование</p>
<b>2. Макроэкономические</b>	
2.1. Приток иностранных инвестиций в экономику России	<p>Согласно мнению большинства экономистов, основным фактором, сдерживающим рост российской экономики, является недостаточный приток инвестиций в частный сектор. Для обновления технического парка у большинства фирм не хватает собственных средств, а на рынке заимствований они сталкиваются с высокими процентными ставками.</p> <p>Переход России на МСФО повысит конкурентоспособность российских предприятий на мировых рынках капитала. МСФО предоставляет инвесторам более качественную информацию о финансовом состоянии предприятия и позволяет принимать верные решения о размещении средств. Следовательно, после введения в России МСФО можно ожидать увеличения объема иностранных инвестиций в экономику России, что позволит провести техническое перевооружение российских компаний, которое приведет к росту производительности труда и общему оживлению конъюнктуры</p>

2.2. Большая прозрачность российских компаний, улучшение имиджа российского бизнеса за рубежом	<p>В настоящее время в развитых странах сложилось неоднозначное отношение как к российской экономике, так и к России в целом. С одной стороны, страна последовательно продвигается по пути реформ, происходят изменения в экономической и политической системах. С другой, отношение мирового сообщества к России по-прежнему имеет налет подозрительности. Во многом такое отношение было продиктовано недостаточно четким, а в некоторых случаях и противоречивым законодательством, которое оставляло компаниям возможности для злоупотребления и недобросовестной конкуренции. В частности, эти замечания относятся и к законодательству в области бухгалтерского учета, которое делает российские компании «непрозрачными» для западных партнеров.</p> <p>В этой связи введение МСФО является необходимым шагом для повышения уровня доверия иностранных инвесторов. Ясные и четкие стандарты финансовой отчетности позволят получить достоверную информацию о финансовом положении предприятий, что положительно отразится на имидже российского бизнеса за рубежом</p>
2.3. Более глубокая интеграция экономики России в систему мирохозяйственных связей	<p>Россия на сегодняшний день является неотъемлемой частью мировой экономики, обладая колоссальными запасами природных ресурсов, уникальным научным и людским потенциалом. Основными торговыми партнерами России являются страны ЕС. В 2002 г. Европейская Комиссия приняла положение, согласно которому, начиная с 2005 года все компании, зарегистрированные на фондовых биржах, должны в обязательном порядке составлять отчетность согласно МСФО. В связи с этим составление международной отчетности российскими компаниями позволит укрепить и расширить существующие экономические связи между Россией и странами ЕС. У европейских партнеров снизятся возможные расходы, связанные с анализом информации о своих российских контрагентах, что в свою очередь приведет к росту товарооборота и потока капитала между Россией и ЕС</p>
2.4. Улучшение качества статистической информации и возможность ее сопоставления	<p>Бухгалтерская информация, предоставляемая российскими предприятиями для статистических органов страны, обладает целым рядом недостатков. Существующие российские стандарты бухгалтерского учета не обеспечивают таких важных качеств отчетной информации, как достоверность, своевременность, существенность. Поэтому переход на МСФО в перспективе позволит создать предпосылки для эффективного сбора статистической информации о российских предприятиях. Результатом использования более достоверной статистической информации может стать улучшение качества прогнозов экономического развития и государственной политики управления экономикой. В частности, совершенствование статистического учета в России будет выгодно Министерству Экономического Развития и Минфину России, то есть непосредственным пользователям статистической информации</p>

## Приложение Е

### Результаты анкетного опроса практикующих бухгалтеров и студентов города Кургана в сфере реформирования бухгалтерского учета

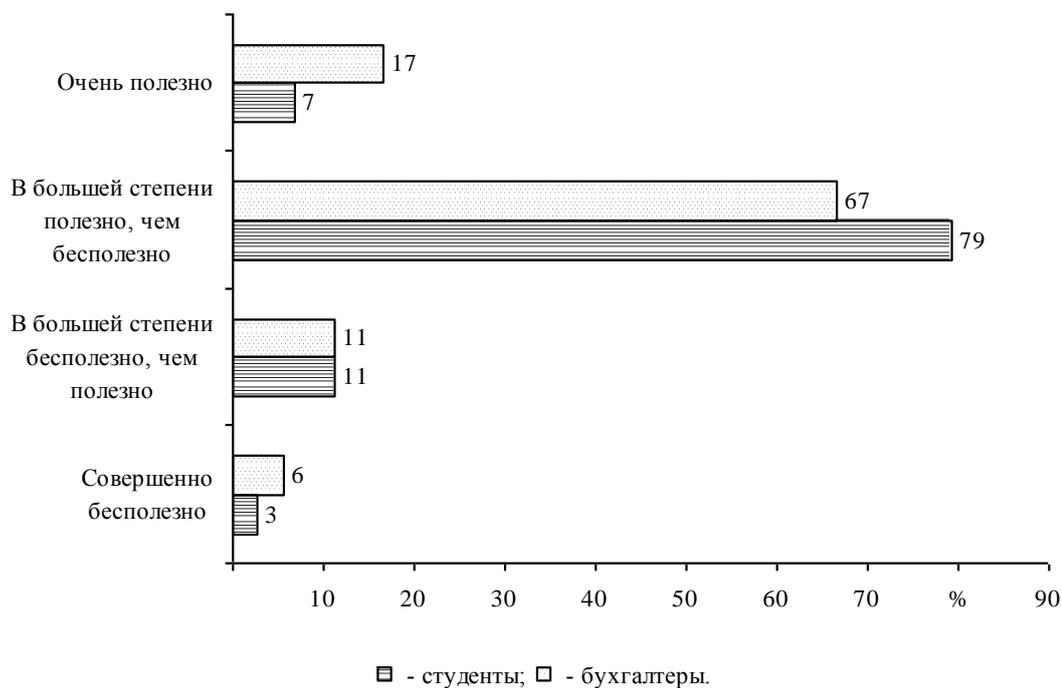


Рис. Е.1. Распределение ответов на вопрос «Полезно ли применение МСФО для организаций?»

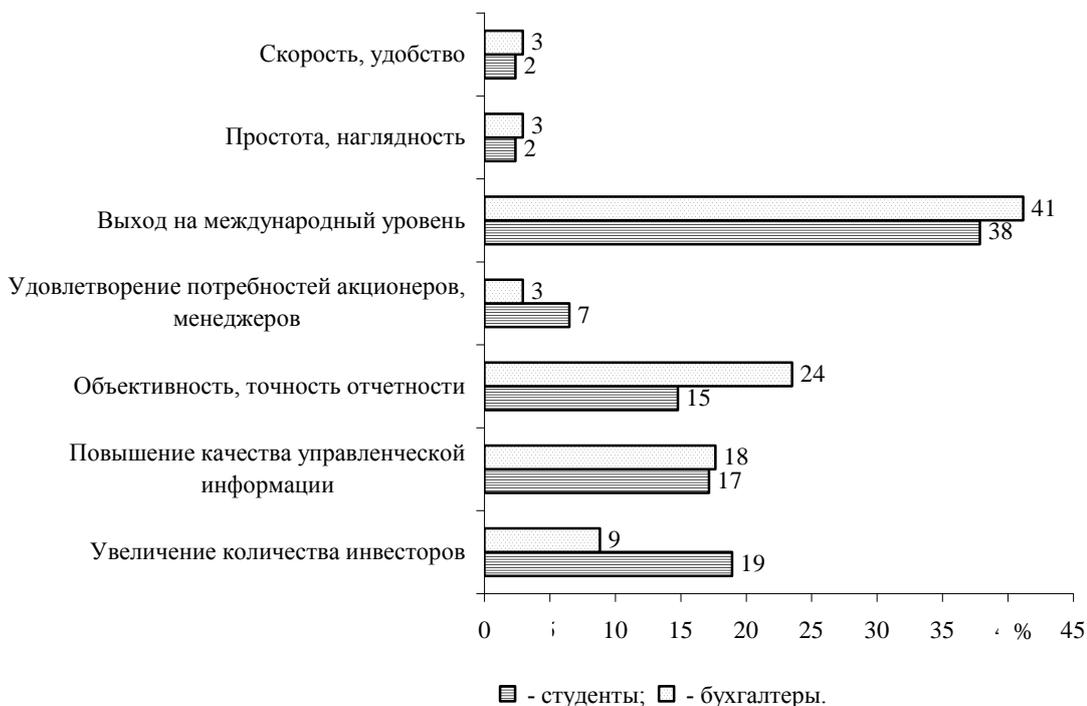


Рис. Е.2. Распределение ответов на вопрос «Положительные стороны от внедрения МСФО»

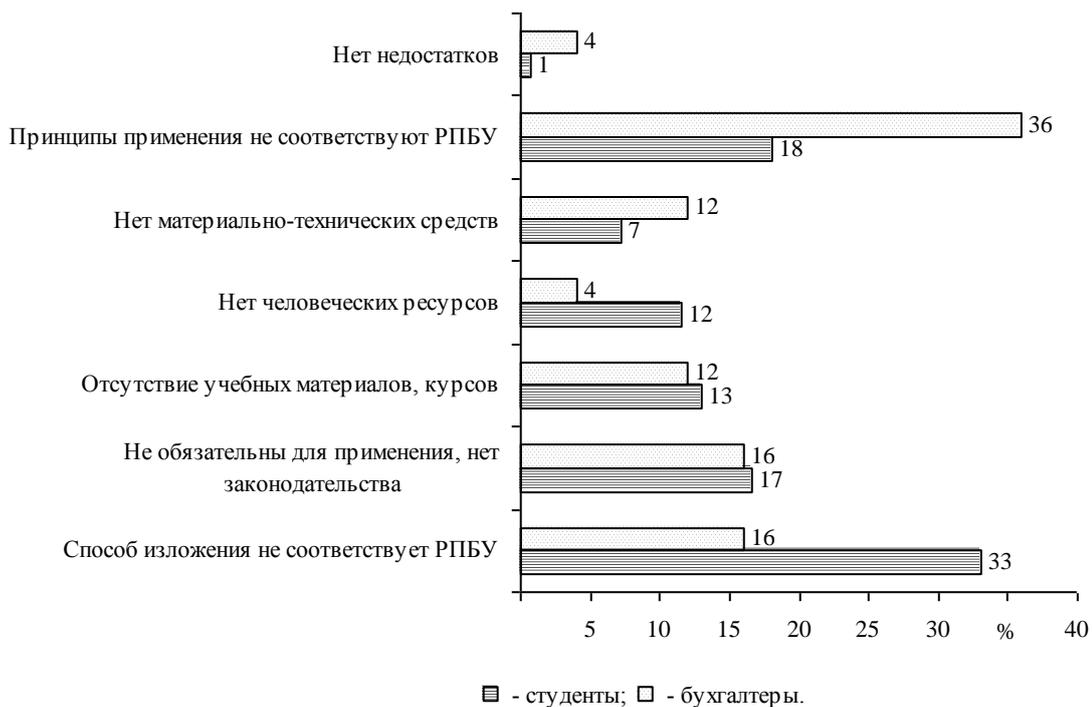


Рис. Е.3. Распределение ответов на вопрос «Отрицательные стороны составления отчетности МСФО»

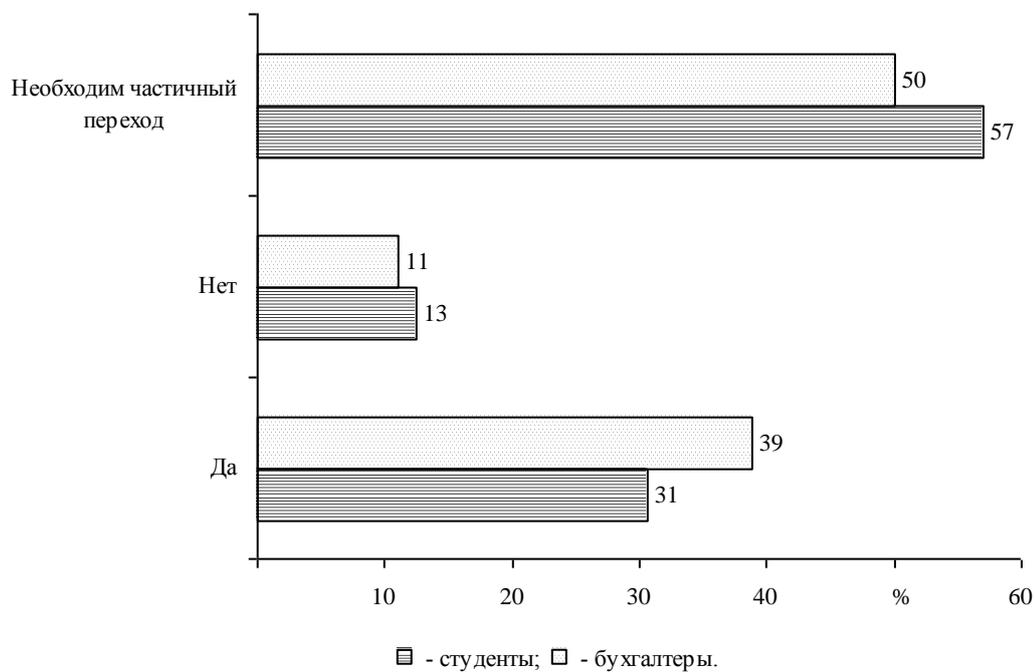


Рис. Е.4. Распределение ответов на вопрос «Нужен ли обязательный переход на МСФО?»

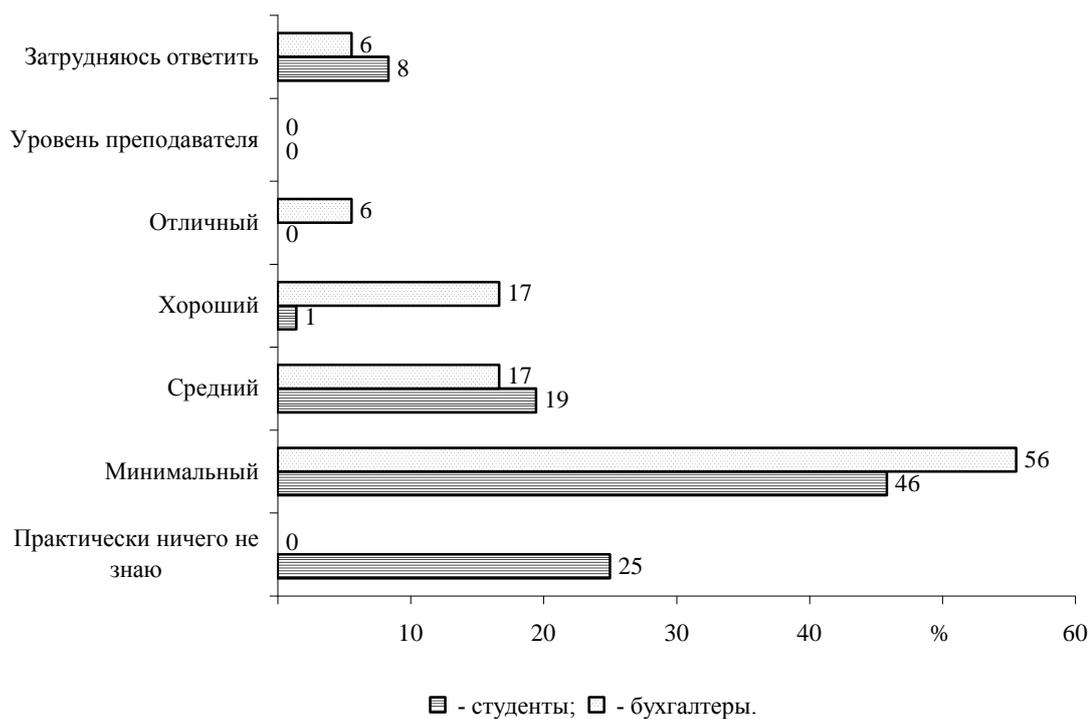


Рис. Е.5. Распределение ответов на вопрос «Каков Ваш уровень знаний по МСФО?»

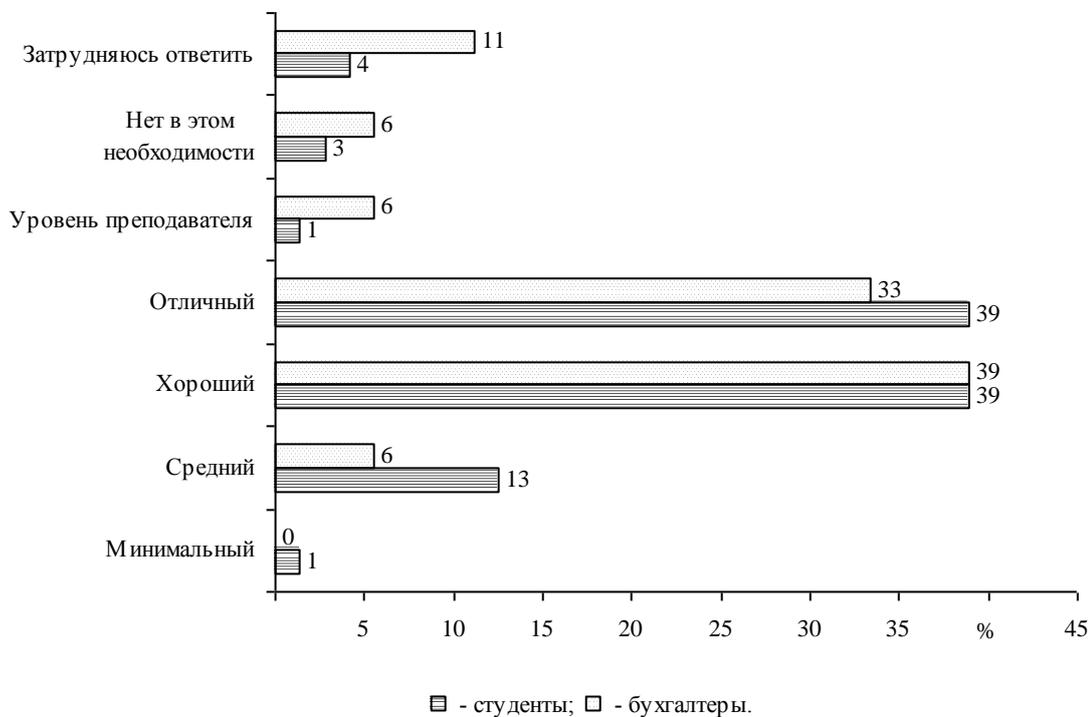


Рис. Е.6. Распределение ответов на вопрос «Какой уровень знаний по МСФО Вы хотели бы приобрести?»

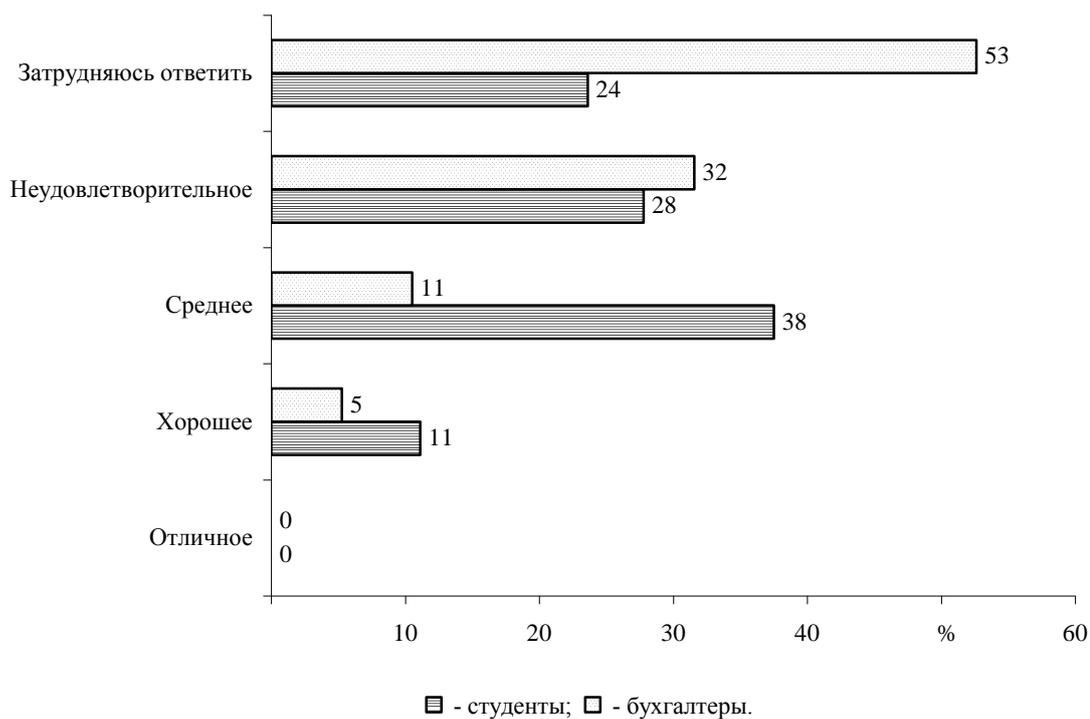


Рис. Е.7. Распределение ответов на вопрос «Как Вы оцениваете качество обучения МСФО в Вашем городе?»

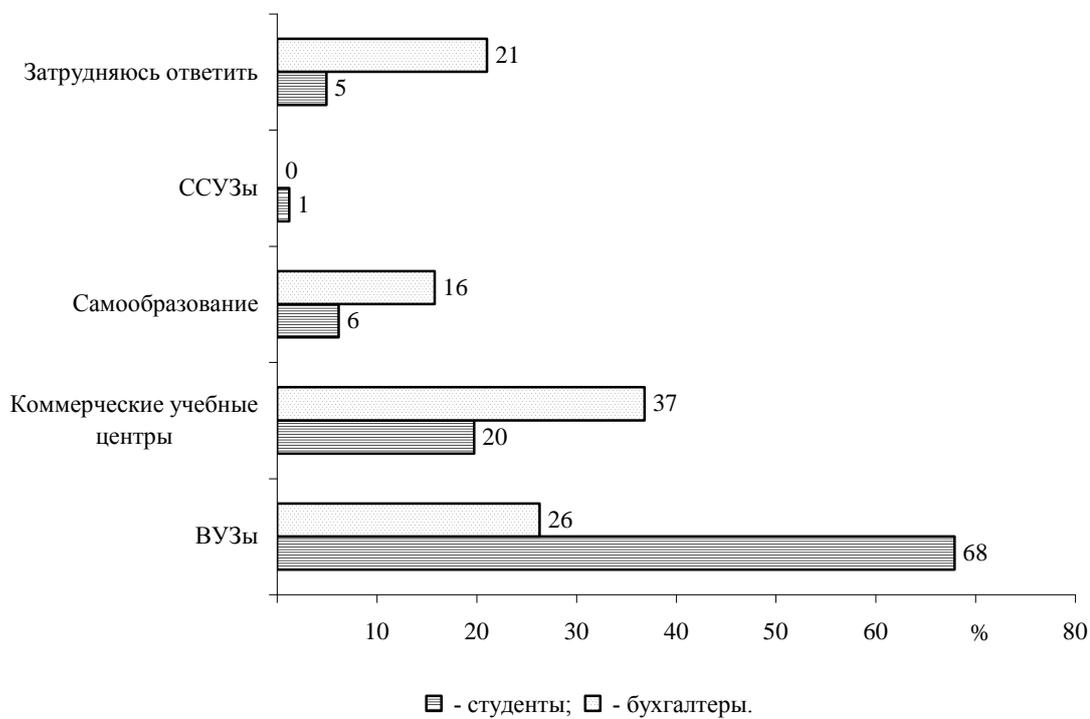


Рис. Е.8. Распределение ответов на вопрос «Предпочтительные способы обучения МСФО»

Приложение Ж

**Основные различия между системой бухгалтерского учета и составления отчетности, регламентированной РПБУ, и правилами МСФО**

Таблица Ж.1

*Различия в организации системы учета и отчетности по РПБУ и МСФО [3.68; 3.80]*

Сфера различий	РПБУ	МСФО	Комментарий
Пользователи	В первую очередь налоговые службы и другие контролирующие органы	Инвесторы, акционеры, работники организаций	Различие приводит к тому, что в РФ до сих пор не реализован в полной мере принцип публичности отчетности
Исторические факторы	Переход от централизованного государственного регулирования и плановой экономики к рыночным отношениям	Свободная рыночная экономика	В РПБУ до сих пор не выработаны единые методологические подходы для отражения некоторых рыночных категорий активов и обязательств
Характер изложения информации	Неполнота и непоследовательность	Точность, последовательность и максимальная детализация	В соответствии с МСФО большое значение уделяется раскрытию финансовой и нефинансовой информации, представленному в пояснениях к отчетности. РПБУ предполагают обязательное наличие в составе бухгалтерской отчетности пояснительной записки, однако, ее заполнение часто носит лишь формальный характер
Роль профессиональных бухгалтеров	Государственное регулирование, при котором профессиональные ассоциации не играют существенной роли	Значительная роль ассоциаций профессиональных бухгалтеров	Приводит к тому, что некоторые разработанные и предлагаемые подходы в РПБУ воспринимаются бухгалтерским сообществом как навязанные сверху, а не вызванные потребно-

			стью учетной среды
--	--	--	--------------------

Роль на предприятии	Вспомогательная роль – главным образом функции контроля и учета	Большое влияние на процесс принятия решений	Отсутствие у значительной части российских руководителей и финансовых менеджеров высшего звена аналитического подхода приводит к тому, что данные учета и отчетности практически не востребованы при принятии важнейших управленческих решений
Главная цель финансовых отчетов	Снабдить информацией внутренних и внешних пользователей	Снабдить информацией акционеров	-
Требования правил учета	Наиболее подробно и детально регламентирует порядок учета, обязательны к исполнению	Устанавливают только основные принципы формирования критериев учета	Данное расхождение для РПБУ является своеобразным пережитком директивно управляемой экономики, не поощрявшей наличие собственного профессионального суждения
Содержание правил учета	Правила конкретизируются методическими рекомендациями и инструкциями, которые иногда противоречат друг другу	Отсутствуют правила для некоторых важных видов деятельности	-
Связь с налоговым законодательством	Не в полной мере реализованы два варианта учета – налоговый и финансовый	Налоги рассчитывают в соответствии с налоговым законодательством страны	Налоговый учет в РФ реализован в полной мере и нормативно закреплён только для налога на прибыль. Для части налогов, например, налога на имущество, база формируется на основании данных бухгалтерского учета

<p>Определение бухгалтерской (финансовой) отчетности</p>	<p>Бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам (ст. 2 Закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Аналогичное определение содержится в п. 4 ПБУ 4/99</p>	<p>Финансовая отчетность представляет собой структурированное представление финансового положения и операций, осуществленных компанией (п. 7 МСФО 1)</p>	<p>Зависимость финансовой отчетности по МСФО от бухгалтерского учета более гибкая, чем в РПБУ</p>
<p>Цель бухгалтерской (финансовой) отчетности</p>	<p>Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении (п. 6 ПБУ 4/99)</p>	<p>Целью финансовой отчетности общего назначения является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств компании, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству компании (п. 7 МСФО 1)</p>	<p>В РПБУ нет четкого указания, что цель финансовой отчетности состоит в представлении информации об организации, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений</p>
<p>Отчетная дата</p>	<p>Отчетная дата по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность, является фиксированной и определяется в соответствии с п. 2 ст. 14 Закона «О бухгалтерском учете»</p>	<p>Отчетная дата для финансовой отчетности по МСФО не является фиксированной</p>	<p>В отличие от РПБУ, в МСФО отсутствует жесткое закрепление отчетной даты</p>

<p>Продолжительность отчетного периода</p>	<p>В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ:</p> <p>Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно (п. 36).</p> <p>Отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (п. 37).</p> <p>В соответствии с п. 13 ПБУ 4/99 (Приказ Минфина России № 34н) при составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.</p> <p>Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года</p>	<p>Финансовая отчетность должна представляться как минимум ежегодно. Когда в исключительных обстоятельствах отчетная дата компании изменяется и годовая финансовая отчетность представляется за период продолжительнее или короче, чем один год, компания должна раскрыть в дополнение к периоду, охваченному финансовой отчетностью:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- причину выбора периода отличающегося от одного года; и</li> <li>- факт того, что сравнительные суммы для отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в капитале, о движении денежных средств и соответствующих примечаний не сопоставимы (п. 49 МСФО 1)</li> </ul>	<p>В РПБУ изменение продолжительности отчетного периода возможно только в случае, когда момент создания (регистрации) юридического лица (п. 13 ПБУ 4/99) приходится на период после 1 октября или при прекращении его деятельности (п. 9 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организации утв. приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н)</p>
--	--	---	---

## Различия в основополагающих принципах учета и отчетности по РПБУ и

МСФО [2.12; 2.20; 3.80]

Различия	РПБУ	МСФО	Комментарий
Различия в обособлении	Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций	В МСФО допущение имущественной обособленности прямо не определено	Допущение имущественной обособленности в МСФО реализовано косвенно. В указаниях на экономические операции, контролируемые предприятием (например, в указаниях по подготовке и составлению отчетности – далее Принципы), не упоминается обособленность.
Различия в непрерывности деятельности	Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке	Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности	Различий нет. Однако в российских стандартах применяется принцип непрерывности деятельности. В подготовке финансовых отчетов: организации могут находиться на грани банкротства, но в отчетности должны показывать стабильность своей деятельности в обозримом будущем.
Различия в политике	Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому	Предприятие выбирает и применяет учетную политику последовательно для одинаковых операций, прочих событий и условий	Различий нет. Однако финансовая отчетность по РПБУ составляется в соответствии с действующими законодательными актами, постановлениями и нормами, которые могут изменяться, в связи с чем обеспечение непрерывности учета является затруднительным.
Различия в признании фактов хозяйственной деятельности	Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами	Результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены) – принцип начисления. Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся	Различный подход МСФО к признанию временной определительной стоимости хозяйственной деятельности. Согласно МСФО могут учитываться в отчете ретроспективной коррекции распределенной прибыли, в соответствии с РПБУ.

	<p>Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов</p>	<p>Означает определенную степень осторожности при формировании суждений о фактах и событиях, имевших место на предприятии в условиях неопределенности</p>	<p>Различий нет. Однако данно практике российских организ ется не всегда, так как комп предпочитают не создавать обесценение активов или пр реоценку на предмет обесцене          При составлении финансов по МСФО, напротив, должн маются все необходимые ме неопределенности (во избеж ния активов или доходов и з зательств и расходов), стои может быть уменьшена при р ряда обстоятельств</p>
<p>ние ета ния рмой</p>	<p>Отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования</p>	<p>Операции и другие события должны учитываться и представляться в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только в соответствии с юридической формой</p>	<p>Различий нет. Однако факти российских предприятий форма доминирует над экон держанием фактов хозяйствен</p>
<p>ние зоре-</p>	<p>Тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца</p>	<p>Требование непротиворечивости в МСФО не определено</p>	<p>Отсутствие в МСФО опред вания непротиворечивости об что они в большей степени с на подготовку финансовой от на ведение бухгалтерского уч</p>
<p>ние льно-</p>	<p>Рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации</p>	<p>Требование рациональности в отношении ведения бухгалтерского учета в МСФО не определено</p>	

Продолжение табл. Ж.2

ние	Полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной жизни	Предполагает, что финансовые отчеты и дополнения, примечания к ним представляют всю существенную информацию для тех, кто ими пользуется	Различие состоит в том, что вариант требования относительно регистрации и учета хозяйственных фактов тогда в МСФО полнота сводится к финансовой отчетности. В действительности регистрация всех фактов хозяйственной жизни еще не означает полноту информации. В МСФО регистрация всех необходимых данных в отчетности
ние тен-	Своевременное отражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности	Требование своевременности в МСФО не определено	Частично требование своевременности в МСФО реализуется в соответствии с принципом достоверности
сть	Принцип четко не сформулирован	Доступность для понимания информации в финансовых отчетах широкому кругу пользователей. Однако соблюдение принципа не означает, что информация о сложных вопросах должна исключаться по причине трудностей понимания определенными пользователями	-
сть	Принцип четко не сформулирован	Предполагает наличие всей необходимой информации для тех, кто принимает решение на основе данных финансовой отчетности. Информация является уместной, если она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, а также подтверждать или корректировать их прошлые оценки	-

о- (прав- пред- е)	Принцип четко не сформулирован	Информация в финансовых отчетах должна правдиво отражать операции и другие события, произошедшие в течение отчетного периода	-
ь-	Принцип четко не сформулирован	Означает независимость представления финансовой информации от интересов каких-либо лиц или их групп. Данные в финансовой отчетности должны беспристрастно отражать хозяйственную деятельность предприятия	-

Таблица Ж.3

*Различия в методологии учета по РПБУ и МСФО [2.12; 2.20; 2.36; 3.6; 3.61; 3.68; 3.78; 3.79]*

различий	РПБУ	МСФО
<b>Общие положения</b>		
- истори- стоимость	Как правило, используется историческая стоимость. Разрешается проведение переоценки основных средств по неамортизированной восстановительной стоимости. Финансовые вложения не переоцениваются, за исключением финансовых вложений, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость. В отношении таких финансовых вложений переоценка обязательна на балансовую дату	Как правило, используется историческая стоимость. Однако, допускается проведение переоценки финансовых активов, основных средств и инвестиций по справедливой стоимости. Прочие типы финансовых инструментов переоцениваются по справедливой стоимости
ение от ов в целях ного ления ции	Аналогично МСФО	В крайне редких случаях в целях достоверного представления информации компании могут отклоняться от требований стандартов

применение системы учета финансовой отчетности	Конкретные правила по переходу на составление финансовой отчетности по РПБУ либо по подготовке такой отчетности впервые не установлены	Требуется применение всех МСФО в отношении предыдущих периодов на отчетной отчетности по МСФО. При этом компания к применению может воспользоваться несколькими исключениями и обязана применить только тех исключений
<b>Консолидированная финансовая отчетность</b>		
консоли-	Консолидация основывается на возможности управлять посредством преобладающего участия в уставном капитале компании на основании договоров и прочих основаниях. В противовес МСФО, подход более формален. Если компания составляет отчетность в соответствии с МСФО, то она может не составлять консолидированную отчетность в соответствии с российскими правилами	Консолидация основывается на контроле и материнской компании управлять дочерней. Убедитесь, что контроль существует, когда материнская компания владеет более 50 % голосов (например, акций), напрямую или косвенно через дочернюю. Контроль также существует, когда материнская компания владеет 50 % голосующих акций или при этом существуют какие-либо юридические права, позволяющие осуществлять контроль, если присутствует фактический контроль (в ред. При этом принимаются во внимание потенциальные голоса, которыми можно воспользоваться в будущем момент. Контролируемые предприятия специального значения консолидируются
участия специального назна-	Соответствующие правила отсутствуют	Консолидация осуществляется, когда характерный указывает на наличие контроля
включение дочерних компаний в консолидацию	В целом правила сопоставимы с МСФО, но исключение дочерних компаний из процесса консолидации возможно и в иных случаях. Участие материнской компании в дочерней компании, являющейся банком или иной кредитной организацией, может отражаться в консолидированной отчетности в порядке, установленном для отражения вложений в зависимое общество (ассоциированную компанию)	Если компания не осуществляет контроль в соответствии с определением модели консолидации, компания не консолидируется

Продолжение табл. Ж.3

ение ас- ванной и	Аналогично МСФО. На практике могут быть незначи- тельные отступления	В основе – существенное влияние, ко- зумеваются, если доля инвестора составляе или при участии в управлении компанией
ие в от- показа- социиро- омпании	Аналогично МСФО	Используется метод долевого участия. В ражается доля в прибылях и убытках по ложения
ие инфор- сущест- ассоции- х компа-	Аналогично МСФО, но менее детально	Предоставляется подробная информация обязательствах, прибылях и убытках сущес цированных компаний
ие в от- инфор- совместно ируемых иятиях (со- х пред- к)	Разрешена только пропорциональная консолидация	Разрешается пропорциональная консолида зование метода долевого участия
<b>Объединение бизнеса</b>		
и учета	Правила не установлены	Любое объединение бизнеса учитывает приобретения

<p>покупок – живая сть при гении</p>	<p>В РПБУ используется не справедливая, а балансовая стоимость приобретенных активов и обязательств. Условные обязательства не отражаются</p>	<p>Активы, обязательства и условные обязательства приобретенной компании оцениваются по справедливости. Если контроль приобретается в результате приобретения дочерней компании, стоимость активов, обязательств и условных обязательств, включая долю меньшинства, отражается в балансе. Гудвил оп... разница между стоимостью покупки и присоединенных в справедливой стоимости идентифицируемых активов. Обязательства, связанные с реструктуризацией, признаются только в том случае, когда компания имеет существующее обязательство на дату приобретения. Признание обязательств, связанных с убытками будущих периодов или прочими обязательствами, возникновение которых ожидается в результате ведения бизнеса, не производится</p>
<p>покупок – е воз- ение</p>	<p>Правила не установлены</p>	<p>Включается в стоимость покупки на дату приобретения, если существует вероятность (подразумевается вероятность более 50%) выплаты, которая может быть определена</p>
<p>покупок – льшинства обретении</p>	<p>Отражается как доля меньшинства в капитале дочернего общества по данным бухгалтерского баланса дочернего общества</p>	<p>Указывается как доля миноритарных акций в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств</p>
<p>покупок – нема- ые акти- п- ным сро- кбы</p>	<p>Правила не установлены. Гудвил, называемый деловой репутацией, амортизируется в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации. Тестирование деловой репутации на возможное обесценение не производится, и обесценение в учете не отражается</p>	<p>Капитализируются, но амортизация не начисляется чаще чем раз в год на уровне генерирующей группы генерирующих единиц проводится оценка гудвила и нематериальных активов с учетом срока службы на предмет их обесценения</p>

покупок – ельный	Правила не установлены. На практике отрицательный гудвил учитывается как доходы будущих периодов и списывается на финансовые результаты равномерно в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации)	Пересматривается идентификация и оценка оцениваемых активов, обязательств и условных активов приобретенной компании. Отрицательный гудвил, выявленный после пересмотра, незамедлительно отражается в отчете о прибылях и убытках
покупок – ощие кор- вки спра- й стоимо-	Поскольку справедливая стоимость не оценивается, а используется балансовая стоимость активов и обязательств, последующие корректировки не возникают	Справедливая стоимость, определенная на справедливой основе, может быть скорректирована в зависимости от изменений в балансовой стоимости активов и обязательств в течение 12 месяцев. Последующие поправки отражаются в отчете о прибылях и убытках, если они не связаны с ошибками
покупок – е инфор-	Аналогично МСФО, с дополнительным раскрытием информации о местонахождении дочерней компании. Но раскрытие информации о справедливой стоимости приобретенных активов и обязательств не требуется	Раскрытию подлежат названия и описания приобретаемых компаний, дата приобретения, справедливая стоимость и рассчитанная балансовая стоимость приобретенных активов и обязательств в отчетности приобретенной компании. Также раскрываются причины признания гудвила
объедине- ресов	Данный метод не предусмотрен и на практике не используется	Не разрешается
ения биз- ночающие ятия под онтролем	Правила не установлены	Отдельно в МСФО не рассматриваются. Применяются и последовательно применяются для признания результатов операций метод покупки или объединения
<b>Признание выручки</b>		
ие выруч-	Аналогично МСФО, за исключением того, что критерием признания выручки от продажи товаров (вместо используемой в МСФО передачи рисков и права на вознаграждение) является передача права собственности на товар, что в ряде случаев может привести к отличному от МСФО моменту признания выручки от продажи товаров	Основано на нескольких критериях. Выручка признается, если была осуществлена передача права на вознаграждение, а также контроль над товаром может быть надежно определена

ы на ьство	Могут применяться два метода определения финансового результата, которые в целом аналогичны методу процента завершенности работ и методу завершенного договора	Учитываются по методу процента завершенности работ. Использование метода завершенного договора
ементные ы	Правила не установлены	Не существует подробных инструкций для расчетов по многоэлементным договорам
<b>Признание расходов</b>		
на выпла- нтов	Аналогично МСФО, но в отношении долговых инструментов метод эффективной процентной ставки не предусмотрен	Признаются, используя принцип начисления эффективной процентной ставки
ждения кам: за- пенсион- печение – ные планы вленными ми	В системе РПБУ отсутствуют специальные положения по учету пенсионных планов	Метод прогнозируемой условной единицы используется для определения обязательств по выплатам и для отражения активов плана по справедливой стоимости. Актуарные прибыли и убытки отсрочены
ждения кам, осно- на акциях	Правила отсутствуют. Выплата вознаграждения сотрудникам в форме акций отражается как обычная выплата заработной платы или премии, когда опционы на акции исполнены и акции предоставлены сотрудникам	Отражаются расходы на вознаграждение за предоставленные работниками. Расходы учитываются в корреспонденции с обязательствами, либо как увеличение капитала компании в зависимости от обстоятельств. Производится расчет: денежными средствами. Подлежащая отражению сумма определяется по справедливой стоимости предоставленных акций на них
ые посо-	Причитающиеся сотрудникам выходные пособия обычно не резервируются. Начислять резерв не обязательно	Выходные пособия, выплачиваемые в соответствии с условиями договоров, учитываются аналогично резервированию для амортизации

<b>Активы</b>		
тенные иальные	Капитализируются в качестве нематериальных активов, если удовлетворяются критерии признания, однако эти критерии являются более детальными чем в МСФО. Это может привести к тому, что капитализированный актив будет отражен в числе прочих активов в балансе. Нематериальные активы, по которым невозможно определить срок полезного использования не амортизируются. Тестирование на возможное обесценение возможно по правилам МСФО. Переоценка нематериальных активов допускается	Капитализируются при соблюдении соответствующих критериев признания; необходимо амортизировать в течение срока полезного использования. Нематериальные активы с неопределенным сроком использования амортизируются, а тестируются не реже одного раза в год на предмет возможного обесценения. Переоценка проводится в редких случаях
иальные созданные омпании	Аналогично МСФО, но расходы на исследовательские работы могут также включаться в стоимость нематериального актива	Затраты на исследования относятся на расходы по возникновению. Расходы на разработку капитализируются и амортизируются при соблюдении установленных критериев
е средств	Аналогично МСФО, но переоценка проводится всегда по наименьшей из восстановительной и балансовой стоимости	Оцениваются по исторической стоимости. Регулярная переоценка всего класса нематериальных средств необходима при выборе соответствующей учетной политики переоценки
отные ак- едназна- для про- и группа гие	Особые правила не установлены. Данная группа внеоборотных активов в учете не выделяется	Внеоборотные активы классифицируются по значимости для продажи в том случае, если балансовая стоимость будет возмещаться путем продажи в течение срока полезного использования. Такие активы оцениваются по наименьшему из двух показателей: балансовой и справедливой стоимости за минусом затрат на продажу. Отчетность за прошлый период не пересчитывается
- класси-	В соответствии с гражданским законодательством арендные отношения подразделяются на операционную аренду и финансовую аренду (лизинг). Классификация аренды основывается на форме договора, а не сути отношений сторон	Аренда является финансовой, если арендатор несет все существенные риски и вознаграждается с правом собственности на актив. Применяется принцип преобладания содержания над формой

- отражение финансовой аренды	<p>Учет договора финансовой аренды напрямую зависит от договора финансовой аренды, в котором стороны определяют, на чьем балансе ведется учет актива, на балансе лизингодателя или лизингополучателя. Лизингодатель учитывает имущество, переданное по договору финансовой аренды, либо в качестве объекта основных средств (если по условиям договора аренды лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя), либо в качестве дебиторской задолженности и доходов будущих периодов (если по условиям договора аренды лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя). Доход не разделяется на финансовый доход и возмещение основной суммы долга</p>	<p>При передаче активов в финансовую аренду платежи за весь срок аренды отражаются в дебиторской задолженности. Разница между дебиторской задолженностью и приведенной стоимостью представляет собой доход. Доход от аренды учитывается в аренды по методу чистых инвестиций (положения), которые отражают постоянную стоимость</p>
ценности активов	<p>Правила установлены только в отношении финансовых вложений, запасов и дебиторской задолженности. Обесценение данных статей проводится до их возмещаемой стоимости путем начисления резерва</p>	<p>Обесценение оценивается на основе дисконтированных денежных потоков. В случае обесценения стоимость активов подлежит списанию до наибольшей величины: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или стоимости его использования, деленной на основании дисконтированных денежных потоков. Реверсивная запись по убыткам от обесценения предусматривается при определенных обстоятельствах, исключением гудвила</p>
изация по займам	<p>Обязательна</p>	<p>Разрешена в соответствии с учетной политикой в отношении активов, отвечающих определенным критериям, но не является обязательной</p>
инвестиционная стоимость	<p>Учет такой же, как и для остального имущества (остаточная стоимость). Существуют специальные отраслевые указания, к примеру, для инвестиционных компаний</p>	<p>Оценивается по остаточной стоимости или справедливой стоимости. Изменения в справедливой стоимости отражаются в отчете о прибылях и убытках</p>

Продолжение табл. Ж.3

	Аналогично МСФО, однако, нет правила оценки по наименьшей стоимости	Оцениваются по наименьшей из двух стоимостей и возможной чистой реализации. Для определения себестоимости используется метод ФИФО или метод средневзвешенной стоимости. При существенном увеличении стоимости ранее списанная величина подлежит восстановлению
Чужие активы	Отдельно не регулируются. Обычно используется метод учета по исторической стоимости	Оцениваются по справедливой стоимости предполагаемых расходов по реализации
Финансовые активы	РПБУ содержит только понятие финансовых вложений. Финансовые вложения учитываются по исторической стоимости за вычетом обесценения. Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, подлежат переоценке с отражением финансового результата в отчете о прибылях и убытках	Учет зависит от классификации инвестиций. До погашения инвестиции, займы и задолженность оцениваются по амортизированной стоимости, иные – по справедливой стоимости. Переоценки прибыли и убытки от переоценки финансовых активов учитываются по справедливой стоимости чистых прироста или убытка (включая предназначенные для продажи). Переоценки отражаются в отчете о прибылях и убытках. Переоценки прибыли и убытки по инвестициям, предназначенным для продажи, учитываются в составе прибыли и убытков
Финансовые активы	Списание финансовых вложений основано на критерии собственности	Списание финансовых активов основано на критерии рисков и вознаграждений. Наличие контроля за ними
<b>Обязательства</b>		
— общие	Аналогично МСФО	Резервы по существующим обязательствам по прошлым событиям отражаются в том случае, если исход является вероятным, а сумма резерва надежно определена

— рест- зация	<p>Порядок формирования резерва зависит от способа прекращения деятельности:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• при продаже группы активов (имущественного комплекса) начисление резерва возможно только после заключения договора купли-продажи;</li> <li>• при продаже отдельных активов, прекращении обязательств или деятельности резерв образуется только в том случае, когда срок погашения обязательств относится к следующим отчетным периодам;</li> <li>• резерв при увольнении работников на выплату санкций за нарушение договоров создается в сумме, относящейся к текущему году</li> </ul>	Резервы по реструктуризации отражаются если конкретный официальный план был осуществление такого плана уже началось
е обяза-	Аналогично МСФО	Все возможные убытки и все вероятные п ны быть раскрыты
ный на- рибыль – ринципы	При признании используют метод, основанный на при- былях и убытках, хотя на практике балансовый метод то- же используется. Отложенный налоговый актив отражает- ся, если существует вероятность его возмещения	Начисляется на временные разницы по ба- тоту (за некоторыми исключениями). Отло- говый актив отражается, если существует в возмещения (скорее да, чем нет)
ль- е субси-	В целом аналогично МСФО. Вычет величины государственной помощи из стоимости актива не допускается	Отражаются как отложенный доход с амортизации, когда существует достаточно что компания выполнит условия необходи- чения грантов и получит их. Компании м гранты на уменьшение стоимости соответст вов

<p>аренда в вой от- аренда-</p>	<p>Учет договора финансовой аренды напрямую зависит от договора финансовой аренды, в котором стороны определяют, на чьем балансе ведется учет актива, на балансе лизингодателя или лизингополучателя. Лизингополучатель учитывает активы, полученные по договору финансовой аренды, либо на балансе, либо за балансом, в зависимости от условий договора. Все лизинговые платежи относятся полностью на уменьшение обязательства, финансовый расход не выделяется. Дисконтирование обязательства не производится. Если лизинговое имущество в соответствии с договором учитывается на балансе лизингополучателя, это имущество амортизируется в порядке, установленном для основных средств. Если лизинговое имущество в соответствии с договором учитывается на балансе лизингодателя, лизинговые платежи относятся на текущие расходы. Расходы по операционной аренде отражаются аналогично МСФО</p>	<p>Финансовая аренда отражается как актив в отношении будущих арендных платежей. Начисление на протяжении полезного срока пользования актива. Арендные платежи относятся таким образом, чтобы отражалась постоянная ставка по соответствующему непогашенному остатку. Начисление расходов по операционной аренде производится по линейному методу</p>
<p>аренда в вой от- аренда- рации с обрат- дой</p>	<p>Правила не предусматривают особого порядка учета операций по продаже с обратной арендой</p>	<p>В случае обратной финансовой аренды продажа является отложенной и амортизируется в течение срока аренды. В операционной аренде финансовый результат от продажи зависит от того, совершена ли продажа по справедливой стоимости. Необходимо обращать внимание на суть, содержание и взаимосвязь операций</p>
<p>вые обя- ва – клас- ия</p>	<p>Акции, независимо от вида, являются частью капитала</p>	<p>Долевые инструменты классифицируются в зависимости от характера договорных обязательств эмитента. Привилегированные акции, подлежащие обязательному погашению, классифицируются как обязательства</p>

Конвертируемые е обяза-	Конвертируемые облигации учитываются как обяза- тельство	Для отражения конвертируемых долговых применяется отдельный учет, с распреде- ченных средств от их выпуска между капита- выми обязательствами
е финан- вяза-	Аналогично МСФО	Обязательства списываются при погаше- нии между балансовой стоимостью погашенно- го и уплаченной за него суммой показывае- мых прибылях и убытках
<b>Долевые инструменты</b>		
инстру- выкуп ных ак-	Аналогично МСФО	Отражается как уменьшение капитала
<b>Производные финансовые инструменты и операции хеджирования</b>		
дные и инансо- рументы рование их потоков дливой ти	Учет производных финансовых инструментов и инс- трументов хеджирования не ведется. В отчетности отра- жаются по исторической стоимости только активы и обя- зательства, возникающие в связи с данными операциями. Финансовые результаты отражаются в отчете о прибылях и убытках только по завершении сделки (закрытии пози- ции)	Оценка производных финансовых инструм- ентов хеджирования производится по вой стоимости; изменение справедливой сто- имости отражается в отчете о прибылях и убытках за эффективной части хеджирования денежн- ного потока. В этом случае изменения признаются по ста- ндрту до тех пор, пока результат соответствующей оценки не будет признан в отчете о прибылях и убытках или признаны убытки от переоценки инструментов хеджи- рования, которые используются для хеджирования план- овых денежных потоков, могут быть включены в стоимость нефин- ансового актива/обязательства (базовая поправка)
дные и инансо- рументы рование инвести-	Правила не установлены	Эффективная доля прибыли и убытков от инвестиций отражается в составе кап- итала. Эффективная доля – отражается в отчете о при- былях и убытках. Прибыли и убытки, отраженные по ста- ндрту, переносятся в отчет о прибылях и убытках или частичной продажи инвестиций

<b>Прочие вопросы бухгалтерского учета и отчетности</b>		
функ- ной валю-	Отсутствует понятие функциональной валюты. Отчетность составляется исключительно в валюте Российской Федерации – рублях	Это валюта той экономической среды, в которой функционирует компания
ение функциональной	Отсутствует понятие функциональной валюты. Отчетность составляется исключительно в валюте Российской Федерации – рублях	Если признаки являются смешанными и валюта не является очевидной, руководство должно использовать профессиональное суждение при выборе функциональной валюты, которая наилучшим образом отражает экономические результаты деятельности. При этом фокус должен быть на валюту экономической среды, в которой функционирует компания
отчетно-	Отчетность составляется исключительно в валюте Российской Федерации – рублях. Однако для иностранных дочерних компаний показатели финансовой отчетности могут пересчитываться аналогично МСФО	Если финансовая отчетность подготовлена в валюте, отличной от функциональной, активы и обязательства должны быть пересчитаны по обменному курсу на дату баланса. Статьи отчета о прибылях и убытках должны быть пересчитаны по обменному курсу на дату операции, если обменные курсы не подверглись существенным изменениям
фля- экономи- деление	Концепция гиперинфляции в учете отсутствует	На наличие гиперинфляции указывает соотношение к местной валюте; цены, привязанные к обмену; а также совокупный уровень инфляции, приближающийся или превышающий 100%
фля- экономи- ерение	Концепция гиперинфляции в учете отсутствует	Компании, в которых функциональной валютой является валюта страны с гиперинфляционной экономикой, оценивают финансовую отчетность, используя покупательную способность денежной единицы

Продолжение табл. Ж.3

<p>на акцию ом развод-</p>	<p>Аналогично МСФО</p>	<p>Используется средневзвешенное количество специально разводняющих акций в качестве знаменателя в расчете прибыли на акцию с учетом разводов. При выкупе акций применяется в отношении опционов/варрантов на акции</p>
<p>и со свя- сторона- еделение</p>	<p>Аналогично МСФО, но интерпретации могут варьироваться на практике</p>	<p>Стороны являются связанными при наличии прямого или косвенного контроля, совместного контроля или существенного влияния одной стороны на другую. Если стороны находятся под общим контролем</p>
<p>и со свя- сторона- крытие ции</p>	<p>Аналогично МСФО, но требование раскрытия конечной контрольной стороны отсутствует</p>	<p>Необходимо раскрыть название материнской компании и, если отличается, конечную контролирующую компанию, вне зависимости от того, совершались между ними операции или нет. По операциям со связанными сторонами раскрываются: характер операций (семь категорий), сальдо на конец периода, условия и типы операций. Если включения разрешены только для операций в</p>
<p>ная отчет- фера при- и формат ления</p>	<p>Аналогично МСФО</p>	<p>Для публичных компаний: необходимо раскрыть информацию по первичным и вторичным сегментам (структурным и географическим) на основе подразделений, а также внутренней системы отчетности</p>
<p>ная отчет- учетная а</p>	<p>Аналогично МСФО</p>	<p>Применяется учетная политика группы</p>
<p>ная отчет- раскрытие ции</p>	<p>Аналогично МСФО</p>	<p>Для первичного отчетного сегмента необходимо раскрывать следующую информацию: выручка от продаж сегмента, результат сегмента, суммарные активы и пассивы сегмента, капитальные затраты и прочие расходы сегмента. Для вторичному сегменту необходимо раскрыть информацию о выручке, общей балансовой стоимости активов и капитальным затратам сегмента</p>

ценная деятельность – прекращение	Аналогично МСФО	Операции и денежные потоки, которые молены для целей финансовой отчетности и собой отдельное крупное направление деятельности в географическом районе ведения операций дочерней компанией, приобретенной исключительно для целей перепродажи
ценная деятельность – предоставление информации	Аналогично МСФО, однако информация может быть раскрыта в примечаниях. Активы и обязательства по прекращаемой деятельности в балансе отдельно не выделяются	Как минимум раскрывается одной строкой в отчетах о прибылях и убытках с последующей разбивкой в примечаниях по текущему и предыдущему отчетным периодам. Активы и обязательства по прекращаемой деятельности необходимо отражать отдельно от других активов и обязательств в бухгалтерском балансе. Бухгалтерские оценки не переоцениваются
, происшедшие после отчета	Аналогично МСФО	Финансовая отчетность должна быть скорректирована с учетом событий, происшедших после отчетной даты, которые дают дополнительную информацию о существующих на отчетную дату, и оказывающих существенное влияние на включенные в отчетность события, не требующие корректировки активов и обязательств, должны быть раскрыты в примечаниях
промежуточная финансовая отчетность	Компании должны представлять промежуточную отчетность за квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, по тем же принципам, что и годовую. Промежуточная отчетность включает только бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках	При составлении промежуточной отчетности соблюдение предписывается стандартами; а основа подготовки должна быть такой же, как и для годовой отчетности. Периодичность составления промежуточной отчетности определяется местными законодательными органами, или она может составляться самостоятельно

## Различия в методике составления и представления финансовой отчетности по

## РПБУ и МСФО

[2.11; 2.12; 2.20; 2.44; 3.49 – 3.51]

Зли-	РПБУ	МСФО	Комме
<b>Соответствие правил составления финансовой отчетности</b>			
ивное е- г-	<p>Если при составлении бухгалтерской отчетности применение установленных правил бухгалтерского учета не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допустить отступление от этих правил. (п. 6 ПБУ 4/99).</p> <p>Существенные отступления должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эти отступления, и результата, который данные отступления оказали на понимание финансового положения организации и результатов ее деятельности (п. 4 ст. 13 Закона «О бухгалтерском учете», п. 37 ПБУ 4/99)</p>	<p>В соответствии с п. 18 МСФО 1, когда руководство приходит к заключению, что соответствие требованиям определенного стандарта МСФО будет вводить в заблуждение, и поэтому отступление от какого-либо требования необходимо для достижения достоверного представления, компания должна раскрывать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• факт, что руководство пришло к заключению, что финансовая отчетность не позволяет достоверно представить финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств;</li> <li>• факт, что финансовая отчетность соответствует применимым МСФО во всех существенных аспектах, за исключением отступления от какого-либо стандарта в целях достижения достоверного представления;</li> <li>• стандарт, от которого отступила компания, характер отступления, включая порядок учета, который требовался бы стандартом, причины, по которым такой порядок учета вводил бы в заблуждение, и принятый порядок учета;</li> <li>• финансовое воздействие отступления на чистую прибыль или убыток компании, ее активы, обязательства, капитал и движение денежных средств в каждом из представленных периодов</li> </ul>	<p>РПБУ не соде на состав раск четности инфо теризующей о требований но тов по бухгалте</p>

а- е- со- но-	<p>В соответствии с п. 9 ПБУ 4/99 изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности</p>	<p>В п. 27 МСФО 1 определено отступление от последовательного представления финансовой отчетности в случаях:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• значительного изменения в характере операций компании или когда анализ представления ею финансовой отчетности демонстрирует, что изменение приведет к более надлежащему представлению событий или операций с учетом критериев выбора и применения учетной политики согласно МСФО 8; или</li> <li>• изменение в представлении требуется МСФО или интерпретацией Постоянного комитета по интерпретациям</li> </ul>	<p>РПБУ не сод на то, в каких каются отступл</p>
е- ни- н- ю- н- х- й) и	<p>Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений (п. 39 ПБУ 4/99)</p>	<p>Компании могут представлять, помимо финансовой отчетности, финансовые обзоры руководства, в которых описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов деятельности компании, ее финансового положения и основных неопределенностей, с которыми она сталкивается (п. 9 МСФО 1).</p> <p>В частности, такой отчет может включать анализ ресурсов компании, ценность которых не отражена в бухгалтерском балансе, составленном согласно Международным стандартам финансовой отчетности (в соответствии с пп. (с) п. 9 МСФО 1)</p>	<p>РПБУ не соде ваний по пред запрета на пре нансовых обзор</p>

	РПБУ устанавливает возможности представления бухгалтерской отчетности в различном составе в зависимости от особенностей отчитывающихся организаций. Следующие виды организаций имеют право предоставлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном составе форм отчетности: субъекты малого предпринимательства, некоммерческие организации, общественные организации (объединения)	МСФО не устанавливает зависимость объема раскрываемой информации от особенностей деятельности отчитывающейся организации.	До выхода МСФО по финансовой отчетности средних предприятий МСФО не содержат дополнительных требований к раскрытию информации отдельных видов
- нс	Стоимость некоторых активов в бухгалтерском балансе завышена за счет капитализации расходов периода, а также отсутствия созданных резервов под обесценение	Оценка статей производится по правилу наименьшего из двух показателей – первоначальной и рыночной стоимости	-
ри-	Применяется классификация по функции затрат	Применяется классификация либо по характеру, либо по функции затрат. Если выбрана классификация по функции, то необходимо дополнительно раскрыть характер.	-
ви-	В соответствии с РПБУ, денежные потоки в отчет о движении денежных средств делятся по источнику и использованию, а не по типу деятельности, что значительно затрудняет анализ деятельности компании. При составлении отчета используется только прямой метод	Отчет позволяет пользователям финансовой отчетности производить на его основе оценки способности компании создавать денежные средства и оценивать потребности в использовании денежных средств. Используются прямой или косвенный метод	-



## Структура и состав показателей отчета о прибылях и убытках

атей при-	<p>В российской форме отчета о прибылях и убытках отсутствуют статьи, указанные в форме отчета в МСФО</p>	<p>В п. 81 МСФО 1 установлен состав показателей, включаемых в отчет о прибылях и убытках, в частности:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• затраты по финансированию;</li> <li>• доля прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;</li> <li>• прибыль или убыток до налогообложения, полученные в результате выбытия активов или погашения обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности.</li> </ul> <p>В соответствии с п. 87 МСФО 1, следует учитывать обстоятельства, которые приводят к отдельному раскрытию в отчете о прибылях и убытках статей доходов и расходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• списание стоимости запасов до чистой продажной цены или основных средств до возмещаемой суммы, а также их полное или частичное восстановление после списаний;</li> <li>• реструктуризацию компании и полное или частичное восстановление резервов в связи с затратами на реструктуризации;</li> <li>• выбытие основных средств;</li> <li>• выбытие инвестиций;</li> <li>• прекращающуюся деятельность;</li> <li>• судебные разбирательства;</li> <li>• другие основания для полного или частичного восстановления сумм резервов</li> </ul>	<p>Различается статей отчета о прибылях и убытках</p>
--------------	---	--	---

е- дов	В отчете о прибылях и убытках информация о расходах представляется в группировки по их функциональному назначению	Компания должна представлять в отчете о прибылях и убытках или в примечаниях к нему анализ расходов, используя классификацию, основанную на характере доходов и расходов, или их функции в рамках компании (п. 88 МСФО 1). Компании поощряются в предоставлении анализа расходов в самом отчете о прибылях и убытках (п. 89 МСФО 1)	Форма российских прибылях и убытках предусматривает включения расходов по содержанию (раскрытие в записке к бухгалтерскому отчету в соответствии с ПБУ 10/99)
<b>Структура и состав показателей отчета об изменениях капитала</b>			
е- о- пи- ни-	В форме № 3 предусмотрено раскрытие движения средств резервов организации (раздел 2)	Раскрытие резервов, создаваемых организацией в соответствии с требованиями МСФО, предусмотрено либо в бухгалтерском балансе, либо в пояснениях к финансовой отчетности	Различные способы представления информации
е- о- пи- ти ов кой и и б-	Форма отчета об изменениях капитала не предусматривает возможность обособленного представления капитала с учетом долей головной (материнской) организации и доли меньшинства	В отчете об изменениях капитала предусмотрено раскрытие общей величины доходов и расходов в составе капитала, а также дивидендов, относящихся к доле акционеров материнской компании и доле меньшинства (пп. (с) п. 96 МСФО 1)	В РПБУ отчета о разделении информации об изменениях капитала мируемого в консолидированности

<p>ров- дего там на</p>	<p>Не предусмотрена корректировка входящего сальдо по компонентам собственного капитала в связи с исправлением ошибок, относящихся к предыдущим отчетным периодам</p>	<p>В п. 100 МСФО 1 устанавливает раскрытие корректировки для получения входящего сальдо капитала по компонентам с учетом требования МСФО 8 о возможности ретроспективной корректировки на величину ошибок ведения бухгалтерского учета, по операциям предыдущих отчетных периодов</p>	<p>Представления изменений капитализации на величину в бухгалтерском учете относящихся к операциям предыдущих периодов предусмотрено в Законе «О бухгалтерском учете»)</p>
<p>а рак- ций е тов ме- я- до- рас-</p>	<p>Состав статей, связанных с изменением компонентов капитала, формирует раздел 1 формы № 3</p>	<p>Статьи, характеризующие изменение компонентов капитала, в отчете об изменениях капитала, представлены следующими показателями: дивиденды, эмиссия капитала (увеличение), эмиссия опционов на приобретение акций</p>	<p>Приводимый к МСФО 1 при составлении отчета о движении капитала содержание статьи, присутствующей в российской форме представляющей капитал в связи с дивидендов вследствие выплата. Остальные показатели характеризующие изменение компонентов капитала в разделе 1 российской формы № 3 согласно п. 76 представляют изменение собственного капитала в бухгалтерском учете или в пояснении к форме №3 при наличии строк, характеризующих изменения в связи с реорганизацией, отличные от МСФО</p>

## Структура и состав показателей отчета о движении денежных средств

периодический отчет	К информации по инвестиционной деятельности относится деятельность организации, связанная с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т.п.)	Инвестиционная деятельность – приобретение и продажа долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам (п. 6 МСФО 7). МСФО 7 не включает в состав инвестиционной деятельности инвестиции, представляющие денежные эквиваленты. В соответствии с п. 7 МСФО 7 инвестиция, чтобы квалифицироваться в качестве эквивалента денежных средств, должна быть легко обратимой в определенную сумму денежных средств, и подвергаться незначительному риску изменения стоимости	Финансовые краткосрочного МСФО, в отличие от операционной деятельности
периодический отчет	К информации по финансовой деятельности относится деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т.п.)	Банковские займы обычно рассматриваются как финансовая деятельность. Однако, банковские овердрафты, возмещаемые по требованию, составляют неотъемлемую часть управления денежными средствами компании и представляют операционную деятельность (п. 8 МСФО 7)	Банковские МСФО могут в составе операционной деятельности. В РПБУ, являясь займами, овердрафты подлежат в состав денежных средств финансовой деятельности
периодический отчет	Предусмотрена возможность представления движения денежных средств по текущей деятельности с использованием прямого метода	Компания должна представлять потоки денежных средств от операционной деятельности, используя либо прямой метод, либо косвенный метод	В отличие от операционной деятельности предоставляет компаниям в представлении потоков (прямой метод). В то же время МСФО 7 при использовании прямого метода представления денежных средств

ость ва- -	Возможность использования нетто-метода не предусмотрена	<p>В соответствии с п. 22 МСФО 7 потоки денежных средств, возникающие в результате операционной, инвестиционной или финансовой деятельности могут представляться в отчете о движении денежных средств в нетто-оценке:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• денежные поступления и платежи от имени клиентов, когда потоки денежных средств отражают скорее деятельность клиента, а не деятельность компании;</li> <li>• денежные поступления и платежи по статьям, отличающимся быстрым оборотом, большими суммами, и короткими сроками погашения</li> </ul>	В РПБУ не д чет статей отч денежных сред
е ции е ди-	Выплаченные дивиденды классифицируются в составе текущей деятельности	В соответствии с п. 34 МСФО 7, выплаченные дивиденды могут классифицироваться как финансовые потоки денежных средств, так как они являются затратами на привлечение финансовых ресурсов. В тоже время, для того, чтобы помочь пользователям в определении способности компании выплачивать дивиденды из операционных потоков денежных средств, выплачиваемые дивиденды могут классифицироваться как компонент денежных потоков от операционной деятельности	МСФО боле РПБУ, подход классификации дивидендов в с нии денежных
е ции х по	В форме № 4 предусмотрено раскрытие платежей по налогам и сборам в составе текущей деятельности	Денежные потоки, возникающие в связи с налогом на прибыль, должны раскрываться отдельно и классифицироваться как денежные потоки от операционной деятельности, если только они не могут быть конкретно увязаны с финансовой или инвестиционной деятельностью (п. 35, 36 МСФО 7)	МСФО боле РПБУ, подход классификации платежей по н быль в отчете нежных средст

	В РПБУ не предусмотрено раскрытие денежных средств и эквивалентов, недоступных для использования	В соответствии с п. 48 МСФО 7 компания должна раскрывать, вместе с комментариями руководства, сумму значительных остатков денежных средств и эквивалентов денежных средств, имеющихся у нее, но недоступных для использования	Рекомендуется раскрытие в составе отчета о движении денежных средств или в примечаниях к нему величин денежных средств, недоступных для использования
	В РПБУ не предусмотрено раскрытие движения денежных средств по отчетным сегментам	В соответствии с пп. (d) п. 50 МСФО 7 в отчете о движении денежных средств поощряется раскрытие дополнительной информации о сумме денежных потоков, возникающих от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности каждой отраженной в отчетах отрасли или географического сегмента	-
<b>Пояснительная записка к финансовой (бухгалтерской) отчетности</b>			
	Возможный состав пояснительной записки приведен в п. 19 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Министерства финансов РФ № 67н от 22.07.2003, однако не установлен порядок представления информации в пояснительной записке	В п. 105 МСФО 1 дан порядок представления примечаний к финансовой отчетности: <ul style="list-style-type: none"> <li>• заявление о соответствии МСФО и информация о применяемой учетной политике;</li> <li>• вспомогательная информация для статей отчетности;</li> <li>• прочие раскрытия, в том числе: условные обязательства и непризнанные контрактные обязательства и раскрытия нефинансового характера, например, политика и цели компании в сфере управления рисками</li> </ul>	Последовательность представления информации в составе пояснительной записки к РПБУ не установлена
	В соответствии с п. 15 ПБУ 1/98 существенные способы ведения учета подлежат раскрытию в пояснительной записке за отчетный год. Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке (п. 23 ПБУ 1/98)	В соответствии с п. 113, 116 МСФО 1 организация должна раскрывать решения, помимо тех, что связаны с оценкой, которые принимало руководство в процессе применения той или иной учетной политики, имеющей важное значение с точки зрения ее влияния на показатели финансовой отчетности. Также организация должна раскрывать в примечаниях информацию, представляющую основные предположения в отношении будущего	В отличие от МСФО, раскрытие информации о существенных группах компаний в отчетах в РПБУ не предусмотрено

## Приложение И

## Сравнительная характеристика основных ERP-систем

Основные характеристики	Сфера применения	Срок внедрения
<p>Система SAP R/3 состоит из набора прикладных модулей, которые поддерживают различные бизнес-процессы компании и интегрированы между собой в масштабе реального времени.</p> <p>1) <b>Финансы (FI)</b>. Модуль предназначен для организации основной бухгалтерской отчетности, отчетности по дебиторам, кредиторам и вспомогательной бухгалтерии.</p> <p>2) <b>Контроллинг (CO)</b>. Модуль обеспечивает учет затрат и прибыли предприятия.</p> <p>3) <b>Управление основными средствами (AM)</b>. Модуль предназначен для учета основных средств и управления ими.</p> <p>4) <b>Управление проектами (PS)</b>. Прикладной модуль PS поддерживает планирование, управление и мониторинг долгосрочных проектов с высоким уровнем сложности.</p> <p>5) <b>Производственное планирование (PP)</b>. Модуль используется для организации планирования и контроля производственной деятельности предприятия. <b>Управление материальными потоками (MM)</b>. Модуль поддерживает функции снабжения и управления запасами, используемые в различных хозяйственных операциях.</p>	Оборонные предприятия, компании нефтегазового комплекса, металлургия, энергетика, телекоммуникации, банковский сектор (Сургутнефтегаз, Туламашзавод, Свердловэнерго, Донецкий металлургический завод, Ом-	1-5 лет и более

<p>6) <b>Сбыт (SD)</b>. Модуль решает задачи распределения, продаж, поставок и выставления счетов.</p> <p>7) <b>Управление качеством (QM)</b>. Модуль включает в себя информационную систему и систему управления качеством. Он обеспечивает поддержку планирования качества, проверку и контроль качества при производстве и закупках.</p> <p>8) <b>Техобслуживание и ремонт оборудования (PM)</b>. Модуль помогает учитывать затраты и планировать ресурсы на техобслуживание и ремонт.</p> <p>9) <b>Управление персоналом (HR)</b>. Полностью интегрированная система для планирования и управления работой персонала.</p> <p>10) <b>Управление информационными потоками (WF)</b>. Модуль включает многофункциональную офисную систему с встроенной электронной почтой, систему управления документами.</p> <p><b>Отраслевые решения (IS)</b>. Объединяет прикладные модули SAP R/3 и дополнительную функциональность, специфичную для отрасли. Имеются отраслевые решения для промышленности: авиационной и космической, оборонной, автомобильной, нефтяной и газовой, химической, фармацевтической, машиностроительной, товаров народного потребления, электронной и непромышленной сферы: банки, страхование, государственные органы, телекоммуникации, коммунальное хозяйство, здравоохранение, розничная торговля.</p>	<p>ский НПЗ, Нижнетагильский металлургический завод, Белорусский металлургический завод, автомобильный холдинг «АТЛАНТ-М», Сыктывкарский лесопромышленный комплекс и др.)</p>
--	---

<p>Первый в истории полный интегрированный комплекс приложений для электронного бизнеса, работающий в рамках локальной сети Интранет и глобальной сети Интернет.</p> <p>Функциональные блоки продукта:</p> <p>1) <b>Oracle ERP</b> – приложения для автоматизации управления внутрихозяйственными процессами предприятия (производство, финансы, снабжение, управление персоналом и др.) и их оптимизации. Основные возможности блока:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– управление дискретным производством;</li> <li>– управление непрерывным производством;</li> <li>– управление финансами;</li> <li>– управление персоналом;</li> <li>– управление снабжением и складом;</li> <li>– управление проектами.</li> </ul> <p>2) <b>Oracle CRM</b> – приложения для автоматизации и повышения эффективности процессов, направленных на взаимоотношения с клиентами (продажи, маркетинг, сервис). Основные возможности блока:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– маркетинг;</li> <li>– продажи;</li> <li>– сервис;</li> <li>– центр взаимодействия.</li> </ul> <p>3) <b>Oracle E-Hub</b> – приложения для организации электронных торговых площадок.</p>	<p>Тяжелая промышленность, телекоммуникационные компании, финансовый сектор, химическая промышленность (ЦБ РФ, Сбербанк России, МВД РФ, ГТК РФ, ФСБ, Министерство науки и образования РФ, Вымпелком, МТС, РАО ЕЭС, Ингосстрах, РОСНО, Связьинвест, Ростелеком и др.)</p>	<p>1-5 лет и более</p>
<p>«1С:Предприятие 8.0» включает в себя платформу и прикладные решения, разработанные на ее основе, для автоматизации деятельности организаций и частных лиц. Сама платформа не является программным продуктом для использования конечными пользователями, которые обычно работают с одним из многих прикладных решений (конфигураций).</p> <p><b>Конфигурация «Управление производственным предприятием»</b> является комплексным решением, охватывающим основные контуры управления и учета на производственном предприятии. Оно позволяет организовать единую информационную систему для управления различными аспектами деятельности предприятия:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) управление производством;</li> <li>2) управление финансами;</li> <li>3) управление основными средствами и планирование ремонтов;</li> <li>4) управление складом (запасами);</li> <li>5) управление продажами;</li> <li>6) управление закупками;</li> <li>7) управление отношениями с покупателями и поставщиками;</li> <li>8) управление персоналом, включая расчет заработной платы;</li> </ol>	<p>Машиностроение, пищевая промышленность и др.</p>	<p>3-9 лет и более</p>

<p>9) мониторинг и анализ показателей деятельности предприятия.</p> <p>Внедрение конфигурации «Управление производственным предприятием» приносит наибольший эффект на предприятиях с численностью персонала от нескольких десятков до нескольких тысяч человек, имеющих десятки и сотни автоматизированных рабочих мест, а также в холдинговых и сетевых структурах.</p> <p>Для предприятий холдинговой структуры ведется сквозной управленческий учет по всем компаниям, входящим в холдинг. Управленческий учет ведется по данным, зафиксированным в документах, но при этом не зависит от способов и самого факта ведения регламентированного учета. Факт совершения операций вводится один раз и получает в дальнейшем отражение в управленческом и регламентированном учете.</p> <p>По методологическим вопросам реализации управленческого, финансового учета и формирования отчетности по МСФО консультационную поддержку осуществляет всемирно известная аудиторско-консалтинговая компания PricewaterhouseCoopers</p>		
<p>Комплексное ERP-решение, созданное специально для средних и крупных компаний. Microsoft Ахарта идеально подходит для компаний, ищущих полностью интегрированное решение. Система соответствует всем требованиям российских и международных стандартов бухгалтерского учета и законодательства, может работать на множестве языков и с разными валютами.</p> <p>Основными модулями системы Ахарта являются:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) финансы;</li> <li>2) торговля и логистика;</li> <li>3) производство;</li> <li>4) электронная коммерция;</li> <li>5) управление персоналом;</li> <li>6) проекты;</li> <li>7) управление взаимоотношениями с клиентами;</li> <li>8) управлением знанием;</li> <li>9) управление логистическими цепочками.</li> </ol>	<p>Предприятия нефтяной отрасли, пищевой промышленности, торговые компании, металлургия, дистрибуция, телекоммуникационная отрасль (Лукойл Оверсиз, Востокгазпром, Каспийский трубопроводный консорциум)</p>	<p>6 мес. 2 г. более</p>
<p>Передовая технология управления предприятием от ведущего мирового производителя программного обеспечения. Подходит предприятиям, желающим иметь полное представление о процессах, происходящих в компании и оперативно влиять на их ход.</p> <p>Microsoft Navision полностью соответствует требованиям российского рынка и законодательства. Является первой западной системой, получившей сертификат ИПБ России и рекомендации Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства Финансов РФ по использованию Microsoft Navision на предприятиях сферы производства, сбыта и обслуживания.</p>		

<p>Система предназначена для автоматизации всех видов хозяйственной деятельности предприятия, основными функциональными областями которой являются:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) управление финансами (FM);</li> <li>2) управление цепочками поставок (SCM);</li> <li>3) управление взаимоотношениями с клиентами (CRM);</li> <li>4) управление производством;</li> <li>5) управление проектами;</li> <li>6) управление персоналом (HRM);</li> <li>7) электронная коммерция.</li> </ol> <p>Microsoft Navision обладает рядом преимуществ, выгодно выделяющих от других программных решений:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– широкий набор функционала по доступной цене;</li> <li>– низкая совокупная стоимость владения (регулярное обновление версий и недорогая поддержка);</li> <li>– гибкие возможности доработки и настройки системы под специфику бизнеса;</li> <li>– масштабируемость (возможность развития системы вместе с развитием бизнеса);</li> <li>– российская локализация (все изменения российского законодательства находят отражение в системе в рамках жесткого регламента обновления версий);</li> </ul> <p>широкие возможности по интеграции с различными программными продуктами (системами финансово-экономического планирования и бюджетирования, системами Клиент-Банк, другими банковскими системами, системами управления взаимоотношениями с клиентами, интернет-системами и т.д.)</p>	<p>Предприятия нефтяной отрасли, пищевой промышленности, торговые компании, металлургия, дистрибуция, телекоммуникационная отрасль (Кубань-газпром, Балтик Петролеум, Энергомаш, Омскагрегат, Калужский двигатель, ИжАвто, Юнимилк, Пивоварни Ивана Таранова, СладКо, Красный Октябрь, Инмарко, Белгородский хладокомбинат, Рот Фронт, Кондитерский концерн Бабаевский и др.)</p>	<p>от 2 до 10 месяцев</p>
<p>Возможности системы позволяют в едином информационном пространстве оперативно решать главные управленческие задачи, обеспечить менеджеров различного уровня управления необходимой и достоверной информацией для принятия управленческих решений.</p> <p>Особенности системы Галактика ERP:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– соответствие концепции ERP и стандарту MRP-II (развитый функционал системы служит гарантией того, что все учетно-управленческие задачи заказчиков будут успешно решены;</li> <li>– современные методики управления и учет российской специфики (сочетание в системе ГалактикаERP прогрессивных западных методик и лучшей российской бизнес-практики, быстрая адаптация к изменениям условий бизнеса дают предприятиям-заказчикам гибкий инструмент для решения текущих и стратегических управленческих задач);</li> </ul>	<p>Нефтегазовая отрасль, машиностроение, химия, энергетика, металлургия и др.</p>	<p>4 мес. 1,5 г. более</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>– поддержка национальных и международных стандартов финансовой отчетности (система позволяет вести бухгалтерский учет и формировать финансовую отчетность, соответствующую требованиям РПБУ, МСФО и GAAP USA);</li> <li>– масштабируемость (благодаря модульной структуре системы предприятие-заказчик приобретает только нужные ему компоненты системы. С развитием бизнеса и появлением новых учетно-управленческих задач, предприятие имеет возможность последовательно производить закупку необходимых компонентов системы);</li> <li>– возможность быстрого внедрения (апробированные технологии развертывания проектов автоматизации способствуют тому, что внедрение системы проходит в сжатые сроки, с фиксированным бюджетом и минимальными для предприятия рисками);</li> <li>– стоимость решений Галактики соответствует возможностям предприятий-заказчиков (решения на базе системы «Галактика», адресованные крупным и средним по масштабам бизнеса компаниям, имеют разную стоимость и соответствуют возможностям разных категорий предприятий);</li> <li>простота и надежность (предприятие не тратит серьезных ресурсов на освоение, эксплуатацию и развитие информационной системы. Заказчики гарантированы от сбоев, которые могут привести к значительным финансовым потерям)</li> </ul>		
<p>Программное обеспечение Scala – это современный эффективный инструмент управления различными областями деятельности предприятия. Система полностью многоязычна.</p> <p>Финансовые модули Scala объединяют все функциональные возможности:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) <b>Модуль Главная книга</b> является функциональным ядром системы Scala. В Главной Книге описывается структура компании. Используя гибкую десятимерную структуру финансового и бухгалтерского учетов, можно установить любую схему группировки и кодирования счетов. Главная Книга выполняет автоматическое распределение, накопление, делает полный запрос и формирует готовые на подпись отчеты.</li> <li>2) <b>Модули Книга Продаж и Книга Закупок</b> являются эффективными инструментами, которые позволяют управлять движением денежных средств и ликвидных активов, а также вести подробную базу взаиморасчетов с дебиторами и кредиторами.</li> <li>3) <b>Модули материально-технического снабжения</b> отслеживают порядковые и серийные номера партий товаров, формируют ведомость материалов, связь средств измерений с национальными эталонами и общие заказы и предложения на закупку. Предоставляется возможность ведения неограниченного количества складов.</li> <li>4) <b>Модуль Scala Управление Производством</b> является комплексной системой для ведения любых типов производственных процессов, таких как организация и планирование производственных ресурсов. Полная интеграция с Главной книгой помогает анализировать и сравнивать текущее состояние каждого отдельного производственного цикла с различными бюджетными показателями на уровне всего предприятия или холдинга.</li> </ol>	<p>Машиностроение, телекоммуникационная отрасль, пищевая промышленность</p>	<p>3 мес. 1,5 г. более</p>

<p>5) <b>Модуль Scala Управление проектами</b> – это интегрированное средство для составления сметы, бюджета, планирования ресурсов и планового учета по каждому из бизнес проектов компании. Гибкая структура проекта Scala, использующая четыре уровня вложенности подпроектов, позволяет управлять проектом по мере его осуществления.</p> <p>6) <b>Модуль управления сервисным обслуживанием</b> предназначен для обработки данных по сотням технических консультантов, находящихся в различных местах, занимающихся как обслуживанием на выезде, так и внутренним обслуживанием и обеспечением.</p> <p><b>Модуль Scala PayrollPro</b> обеспечивает поддержку всех этапов процесса работы по найму – от приема на работу и ввода табелей до автоматического расчета заработной платы, автоматического перевода платежей, составления статистических отчетов и предоставления информации для передачи в государственные налоговые структуры. Полная интеграция с бухгалтерским учетом позволяет проводить сопоставление бюджетов и управлять издержками</p>		
<p><b>«Система управления ПАРУС»</b> обеспечивает автоматизацию четырех основных бизнес-направлений (бизнес-сфер) финансово-хозяйственной деятельности предприятия: управления финансами, логистики, управления производством, управления персоналом, а также страхования. В основу системы ПАРУС заложены следующие базовые принципы:</p> <p>1) архитектура «клиент-сервер»: позволяет оптимально распределить работу между клиентскими и серверной частями системы, что радикально сокращает информационные потоки;</p> <p>2) масштабируемость: предполагает оптимальный подбор используемого программного обеспечения в зависимости от конкретной ситуации и допускает, наряду с достижением целей построения корпоративной системы управления, применение на отдельных автоматизируемых участках относительно дешевых и легко сопровождаемых решений;</p> <p>3) модульность: многие компоненты успешно функционируют автономно. Однако такая работа может быть более или менее оправдана только для некрупных фирм. Для больших предприятий целесообразнее приобретать сразу пакет приложений;</p> <p>4) интеграция с Web-технологиями;</p> <p>5) интеграция с программными продуктами других разработчиков: ПАРУС интегрирован с Microsoft Office (Word, Excel, Exchange и т.д.);</p> <p>6) возможность глубокого анализа данных: вся информация, накопленная в базе данных Системы, может быть выдана в любой момент в полном объеме и в форме, удобной для анализа. При этом нет необходимости дожидаться конца учетного периода или связываться внесистемными способами с различными филиалами и подразделениями;</p> <p>7) защита данных: в системе ПАРУС большое внимание уделено вопросу разграничения прав пользователей. Каждому сотруднику могут быть назначены индивидуальные права доступа как к разделам информации, так и к функциям Системы</p>	<p>Машиностроение, нефтегазовые компании, предприятия энергетической отрасли (Лебедянский завод строительно-отделочных машин, Кольская АЭС, Татэнерго, Новочеркасская ГРЭС, Пензаэнерго, Тамбовэнерго, Бийскэнерго и др.)</p>	<p>4 мес. 1 г. более</p>

<p>Основные модули Baan ERP:</p> <p>1) <b>BAAN – Моделирование предприятия:</b> способствует сокращению сроков внедрения, снижению уровня затрат и ускоренному возврату вложенных средств. Процесс внедрения начинается с описания или рассмотрения соответствующей типу и профилю предприятия референтной модели. На следующей стадии производится корректировка параметров бизнес-модели с учетом требований заказчика.</p> <p>2) <b>BAAN – Производство:</b> включает планирование потребностей, конфигуратор продукции, управление проектом, управление серийным производством и производством по отдельным заказам, управление цепочкой поставок на уровне корпоративного производства.</p> <p>3) <b>BAAN – Процесс:</b> разработан специально для таких отраслей промышленности, как химическая, фармацевтическая, пищевая и металлургическая, и поддерживает производственный процесс от исследований и разработок вплоть до производства, снабжения, продаж, сбыта и транспортировки.</p> <p>4) <b>BAAN – Финансы:</b> представляет собой систему управленческого и финансового учета. Многозвенная структура управления позволяет проводить анализ данных главной книги, дебиторской и кредиторской задолженностей и другой информации, как на уровне отдельного подразделения, так и на уровне всей компании. Подсистема позволяет вести документацию на разных языках и осуществлять процедуры финансовых операций с неограниченным количеством валют в условиях различных стран.</p> <p>5) <b>BAAN – Сбыт, Снабжение, Склады:</b> производит управление продажами и закупками, контрактами, материальными запасами и хранением, многоуровневое управление партиями и отслеживание движения партий, модуль предлагает всестороннее управление внешней логистикой и транспортировкой, обеспечивает оптимизацию маршрутов, управление заказами на транспортировку и поддержку транспортных работ.</p> <p>6) <b>BAAN – Проект:</b> предназначен для процедур, связанных с разработкой и выполнением проектов, а также подготовкой коммерческих предложений для участия в тендерах.</p> <p>7) <b>BAAN – Администратор деятельности предприятия:</b> представляет собой инструментарий для совершенствования финансово-хозяйственной деятельности и разработан для получения достоверной информации по всем направлениям деятельности компании.</p> <p>8) <b>BAAN – Транспорт:</b> создан для компаний, занимающихся внешним материально-техническим обеспечением и транспортировкой. Пакет разработан для всех видов и модификаций перевозок и имеет мощные модули для управления складами общего пользования и упаковкой.</p> <p>9) <b>BAAN – Сервис:</b> предназначен для организации управления всеми видами сервиса. Подсистема поддерживает все виды обслуживания: «периодическое» (выполнение регламентных работ и проведение планово-предупредительных мероприятий), «по вызову» (ремонт и устранение неисправностей при возникновении аварийных ситуаций) и др.</p>	<p>Автомобилестроение, химическая промышленность, фармацевтика, пищевая промышленность.</p>	<p>6 мес. 1,5 г. более</p>
--	---	------------------------------------

## Приложение К

### Позитивные и негативные стороны разных вариантов нормативного обеспечения перехода на МСФО в РФ [3.1]

Позитивные стороны выбора варианта	Негативные стороны выбора варианта
<b>1. Полный отказ от нормативного регулирования составления финансовой отчетности</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• действие в неискаженном виде рыночных механизмов, которые признаются экономической теорией наиболее эффективными;</li> <li>• отсутствие издержек государства по регулированию составления бухгалтерской отчетности, а также необходимости реагировать на изменения в международных стандартах;</li> <li>• мобильность учетной политики организации, позволяющая оперативно реагировать на изменения требований к отчетной информации в процессе развития мирового хозяйства и в результате изменения характера хозяйственных операций;</li> <li>• возможности целевой настройки методики построения отчетности под требования наиболее значимых пользователей;</li> <li>• отсутствие необходимости у организаций параллельного учета по национальным стандартам РФ или другим международным стандартам, в отношении которых в РФ закреплено нормативное требование соответствия;</li> <li>• возможность быстрой автоматической адаптации к любым изменениям в международном признании тех или иных стандартов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• отсутствие формальных определенных правил составления финансовой отчетности, с которыми может сверяться пользователь;</li> <li>• невозможность использования информации финансовой отчетности широким кругом пользователей, не являющихся заказчиками финансовой отчетности;</li> <li>• пестрота вариантов представляемой отчетности и как результат несравнимость финансовых данных разных организаций;</li> <li>• затрудненность чтения отчетности пользователями, не владеющими навыками применения стандартов, выбранных организацией в качестве правил составления отчетности;</li> <li>• потеря основного информационного источника о хозяйственной деятельности организации для всех государственных органов;</li> <li>• невозможность апеллирования к данным бухгалтерской отчетности организаций судами при разрешении споров, и как следствие, невозможность формирования пригодной к использованию судебной практики</li> </ul>
<b>2. Любые стандарты финансовой отчетности, признаваемые на международном уровне по выбору организации</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• отсутствие издержек государства по регулированию составления бухгалтерской отчетности;</li> <li>• отсутствие у государства необходимости реагировать на изменения в международно признаваемых стандартах;</li> <li>• мобильность учетной политики организации, позволяющая оперативно реагировать на изменения требований к отчетной информации в процессе развития мирового хозяйства и в результате изменения характера хозяйственных операций;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• отсутствие формальных определенных правил составления финансовой отчетности, с которыми может сверяться пользователь;</li> <li>• ориентировка на текст на иностранном языке в условиях отсутствия качественных русскоязычных версий международно признаваемых стандартов;</li> <li>• дефицит квалифицированных кадров, владеющих международными стандартами;</li> <li>• сложность кадровой подготовки бухгалтеров в связи с необходимостью обращаться к источникам на иностранных языках;</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• возможности целевой настройки методики построения отчетности под требования наиболее значимых пользователей;</li> <li>• у организаций, имеющих контрагентов в определенном сегменте мирового хозяйства, и решивших составлять отчетность по соответствующим стандартам, отсутствие необходимости параллельного учета по национальным стандартам РФ или другим международным стандартам, в отношении которых в РФ закреплено нормативное требование соответствия;</li> <li>• возможность быстрой автоматической адаптации к любым изменениям в международном признании тех или иных стандартов (не факт, что вечно будут оставаться самыми популярными и совершенными МСФО, принимаемые Лондонским Комитетом)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• пестрота представляемой отчетности в результате применения разными организациями разных международных стандартов;</li> <li>• затрудненность чтения отчетности пользователями, не владеющими навыками применения стандартов, выбранных организацией в качестве правил составления отчетности;</li> <li>• чрезвычайно широкое поле выбора вариантов учетной политики и возможности трактовки отчетных показателей;</li> <li>• крайняя затрудненность, граничащая с невозможностью, государственного контроля составления отчетности организациями;</li> <li>• затрудненность использования данных бухгалтерской отчетности организаций органами статистики и другими государственными органами в силу несопоставимости данных разных организаций, применяющих разные международные стандарты;</li> <li>• затрудненность апеллирования к данным бухгалтерской отчетности организаций судами при разрешении споров по причине широких возможностей трактовки норм</li> </ul>
<p><b>3. Стандарты IAS, IFRS, интерпретации SIC, IFRIC и другие документы в соответствии с их компетенцией, определяемой Советом по МСФО в оригинальном тексте на английском языке</b></p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• минимизация издержек государства по регулированию составления бухгалтерской отчетности;</li> <li>• построение бухгалтерской отчетности российских организаций на основе наиболее универсальной методики;</li> <li>• соответствие бухгалтерской отчетности российских организаций наиболее распространенным и признанным в мире требованиям;</li> <li>• предупреждение любой иностранной критики в адрес системы регулирования бухгалтерского учета в РФ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• потеря суверенитета РФ в сфере регулирования бухгалтерского учета, зависимость российской нормативно-правовой базы от решений иностранного частного лица;</li> <li>• авторские права частного иностранного лица на применяемые стандарты, вероятность платности услуг Совета по МСФО по предоставлению возможности использования его продукта;</li> <li>• ориентировка норм на документы, официальным текстом которых считается текст на иностранном (английском) языке;</li> <li>• транзакционные издержки всех российских субъектов – и организаций и государственных органов – по переводу стандартов на русский язык, сложность кадровой подготовки бухгалтеров в связи с необходимостью обращаться к источнику на иностранном языке и в связи с дефицитом квалифицированных кадров, владеющих МСФО;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• вариативность стандартов при переводе на русский язык и возможность использования неадекватных переводов;</li> <li>• необходимость разового принятия всех стандартов</li> </ul>
<b>4. Стандарты IAS, IFRS, интерпретации SIC, IFRIC и другие документы в соответствии с их компетенцией, определяемой нормативными документами ЕС, в тексте на любом из официальных языков ЕС</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• минимизация издержек государства по регулированию составления бухгалтерской отчетности;</li> <li>• соответствие бухгалтерской отчетности российских организаций требованиям, обязательным к исполнению в большинстве государств Европы (в части составления консолидированной отчетности)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• потеря суверенитета РФ в сфере регулирования бухгалтерского учета, зависимость российской нормативно-правовой базы от решений союза иностранных государств;</li> <li>• неопределенность правовых последствий применения нормативного акта чужой юрисдикции;</li> <li>• ориентировка норм на документы, официальным текстом которых считаются тексты на иностранных языках, так как среди членов ЕС нет стран с официальным русским языком;</li> <li>• транзакционные издержки всех российских субъектов – и организаций и государственных органов – по переводу стандартов на русский язык, сложность кадровой подготовки бухгалтеров в связи с необходимостью обращаться к источнику на иностранном языке и в связи с дефицитом квалифицированных кадров, владеющих МСФО;</li> <li>• вариативность стандартов при переводе на русский язык и возможность использования неадекватных переводов;</li> <li>• необходимость разового принятия всех стандартов</li> </ul>
<b>5. Утвержденный в установленном порядке официальный перевод всей совокупности документов МСФО на русский язык</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• соответствие бухгалтерской отчетности российских организаций наиболее распространенным и признанным в мире требованиям;</li> <li>• построение бухгалтерской отчетности российских организаций на основе наиболее универсальной методики;</li> <li>• наличие формального источника норм на русском языке;</li> <li>• сближение российской бухгалтерской терминологии с международной в процессе перевода стандартов;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• существенное ограничение суверенитета РФ в сфере регулирования бухгалтерского учета;</li> <li>• авторские права частного иностранного лица на применяемые стандарты и как следствие право на контроль над утверждением переводом на русский язык;</li> <li>• отсутствие возможностей учета российской специфики;</li> <li>• зависимость нормативной базы от решений частного иностранного лица;</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• сближение российских способов выражения и формулировок бухгалтерских норм с европейскими в процессе перевода стандартов;</li> <li>• фактическое вхождение России в европейскую систему нормативного регулирования бухгалтерского учета</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• неизбежное отставание системы стандартов и интерпретаций, принятых в РФ, от стандартов и интерпретаций, принятых Комитетом по МСФО;</li> <li>• проблемы непринятия отдельных стандартов (Системность МСФО с взаимными перекрестными ссылками вызывает неблагоприятные последствия при вычленинии отдельных стандартов или интерпретаций из системы);</li> <li>• необходимость разового принятия всех стандартов</li> </ul>
<p><b>6. Официальный перевод на русский язык тех документов МСФО, которые утверждены для этой цели в установленном порядке</b></p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• соответствие бухгалтерской отчетности российских организаций наиболее распространенным и признанным в мире требованиям;</li> <li>• наличие формального источника норм на русском языке;</li> <li>• сохранение суверенитета РФ в сфере регулирования бухучета;</li> <li>• мобильность нормативной базы регулирования бухучета;</li> <li>• возможность учета российской специфики;</li> <li>• сохранение возможности удовлетворения специфических требований отдельных категорий пользователей бухгалтерской отчетности, в частности государственных органов;</li> <li>• возможность в случае необходимости переориентироваться на любые стандарты признаваемые на глобальном уровне (сейчас существуют идеи создания Global GAAP, и далеко не факт, что базой для них будут служить именно стандарты, принимаемые Лондонским Комитетом);</li> <li>• возможность постепенного принятия стандартов без «шоковой терапии»</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• возможность существенных отклонений отчетности от требований МСФО в результате отклонений русской версии от оригинального текста МСФО;</li> <li>• возможные претензии Комитета по МСФО по искажению оригинального текста стандартов;</li> <li>• возможные претензии Комитета по поводу применения к стандартам названия «МСФО»</li> </ul>
<p><b>7. Национальные стандарты с собственными номинальными атрибутами, полностью воспроизводящие тексты документов МСФО в переводе на русский язык</b></p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• соответствие бухгалтерской отчетности российских организаций наиболее распространенным и признанным в мире требованиям;</li> <li>• регулирование бухгалтерского учета в рамках национальной системы нормативно-правовых актов;</li> <li>• мобильность нормативной базы регулирования бухучета;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• применение стандартов, номинально не являющихся МСФО (пользователи-нерезиденты могут судить об отчетности только по форме и не доверять отчетности, составленной по национальным стандартам, даже если их требования не отличаются от требований МСФО);</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• возможность постепенного принятия стандартов без «шоковой терапии»;</li> <li>• отсутствие формальной связи применяемых документов с продуктом творчества Совета по МСФО и его авторскими правами;</li> <li>• возможность в случае необходимости переориентироваться на любые стандарты признаваемые на глобальном уровне</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• возможные претензии Комитета по использованию текстов МСФО;</li> <li>• репутация РПБУ у пользователей отчетности как стандартов, не соответствующих требованиям МСФО</li> </ul>
<b>8. Национальные стандарты с собственными номинальными атрибутами, повторяющие тексты документов МСФО на русском языке, с учетом российской нормативной техники</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• соответствие бухгалтерской отчетности российских организаций наиболее распространенным и признанным в мире требованиям;</li> <li>• суверенитет РФ в сфере регулирования бухгалтерского учета;</li> <li>• регулирование бухгалтерского учета в рамках национальной системы нормативно-правовых актов;</li> <li>• соответствие техники построения, стиля, терминологии стандартов по финансовой отчетности нормативно-правовым актам других отраслей законодательства;</li> <li>• мобильность нормативной базы регулирования бухгалтерского учета;</li> <li>• возможность учета российской специфики;</li> <li>• сохранение возможности удовлетворения специфических требований отдельных категорий пользователей бухгалтерской отчетности, в частности государственных органов;</li> <li>• возможность постепенного принятия стандартов без «шоковой терапии»;</li> <li>• отсутствие формальной связи применяемых документов с продуктом творчества Совета по МСФО и его авторскими правами;</li> <li>• возможность в случае необходимости переориентироваться на любые стандарты признаваемые на глобальном уровне</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• возможность отклонений отчетности от требований МСФО в результате отклонений национальных стандартов от оригинального текста МСФО;</li> <li>• репутация РПБУ у пользователей отчетности как стандартов, не соответствующих требованиям МСФО</li> </ul>

<b>9. Национальные стандарты с собственной структурой документов, реализующие все требования МСФО к финансовой отчетности</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• соответствие бухгалтерской отчетности российских организаций наиболее распространенным и признанным в мире требованиям;</li> <li>• суверенитет РФ в сфере регулирования бухгалтерского учета;</li> <li>• регулирование бухгалтерского учета полностью в рамках и русле национальной системы нормативно-правовых актов;</li> <li>• мобильность нормативной базы регулирования бухгалтерского учета;</li> <li>• возможность учета российской специфики;</li> <li>• возможность постепенного принятия стандартов без «шоковой терапии»;</li> <li>• отсутствие связи применяемых документов с продуктом творчества Совета по МСФО и его авторскими правами;</li> <li>• возможность в случае необходимости переориентироваться на любые стандарты признаваемые на глобальном уровне</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• возможность существенных отклонений отчетности от требований МСФО в результате их неадекватного воспроизведения в национальных стандартах;</li> <li>• возможность внутрисистемных противоречий между отдельно принимаемыми стандартами;</li> <li>• репутация РПБУ у пользователей отчетности как стандартов, не соответствующих требованиям МСФО</li> </ul>
<b>10. Национальные стандарты, содержащие дополнительные требования к отчетности, не встречающиеся в МСФО, но при этом не противоречащие ни одному из требований МСФО</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• соответствие бухгалтерской отчетности российских организаций наиболее распространенным и признанным в мире требованиям;</li> <li>• суверенитет РФ в сфере регулирования бухгалтерского учета;</li> <li>• регулирование бухгалтерского учета полностью в рамках и русле национальной системы нормативно-правовых актов;</li> <li>• возможность передачи содержательной части нормотворчества профессионалам-практикам;</li> <li>• мобильность нормативной базы регулирования бухгалтерского учета, возможность постепенного реформирования бухгалтерского учета без «шоковой терапии»;</li> <li>• возможность учета российской специфики;</li> <li>• возможность удовлетворения специальных запросов государственных органов;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• риски существенных отклонений отчетности от требований МСФО в результате их неадекватного воспроизведения в национальных стандартах;</li> <li>• риски внутрисистемных противоречий между отдельно принимаемыми стандартами;</li> <li>• репутация РПБУ у пользователей отчетности как стандартов, не соответствующих требованиям МСФО</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• облегченность согласования правил формирования отчетности с другими областями государственного регулирования;</li> <li>• возможность в случае необходимости переориентироваться на любые стандарты, признаваемые на глобальном уровне</li> </ul>	
<b>11. Национальные стандарты, построенные на общих принципах МСФО, но при этом отступающие от отдельных требований МСФО, и содержащие свои оригинальные требования</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• суверенитет РФ в сфере регулирования бухгалтерского учета;</li> <li>• минимальные затраты на дальнейшее реформирование бухгалтерского учета;</li> <li>• «привычность» и «освоенность» применяемой системы бухгалтерского учета для большинства бухгалтеров;</li> <li>• широкие возможности удовлетворения с помощью бухгалтерского учета потребностей «непрофильных» служб, в частности, налоговых органов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• несопоставимость отчетности российских организаций с отчетностью зарубежных компаний;</li> <li>• отклонение национальной методики бухгалтерского учета от признанных на глобальном уровне правил;</li> <li>• дополнительное препятствие для привлечения иностранных инвестиций в российскую экономику по причине недостоверности (в зарубежном понимании) отчетности российских компаний;</li> <li>• дополнительное препятствие на пути интеграционных процессов с мировым сообществом и с отдельными странами;</li> <li>• издержки российских организаций по трансформации отчетности под требования МСФО</li> </ul>
<b>12. Национальные стандарты, игнорирующие требования МСФО</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• закрытие проблемы перехода на МСФО и отсутствие дальнейших затрат на его осуществление;</li> <li>• возможность целевой «настройки» правил составления бухгалтерской отчетности для удовлетворения потребностей различных государственных служб, в частности, налоговых органов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• несопоставимость отчетности российских юридических лиц с отчетностью зарубежных компаний;</li> <li>• несопоставимость отчетности юридических лиц, входящих в Группу с консолидированной отчетностью Группы;</li> <li>• издержки российских организаций по трансформации отчетности под требования МСФО;</li> <li>• отклонение национальной методики бухгалтерского учета от признанных на глобальном уровне правил;</li> <li>• дополнительное препятствие для привлечения иностранных инвестиций в российскую экономику;</li> <li>• дополнительное препятствие на пути интеграционных процессов с мировым сообществом и с отдельными странами</li> </ul>

## Сопоставление российской и международной практики контроля в сфере финансовой отчетности [3.42 – 3.44]

Элемент в практике контроля	Россия	США	Европейский союз
Законодательное основание	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Гражданский кодекс РФ</li> <li>• Кодекс об административный правонарушениях РФ</li> <li>• Налоговый кодекс РФ</li> <li>• Уголовный кодекс РФ</li> <li>• ряд федеральных законов</li> </ul>	Закон Сарбайнса – Оксли от 23.01.2002 г. (далее Закон)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Директива о проспекте, который должен публиковаться в процессе предложения ценных бумаг общественности или при допуске их к обращению от 04.11.2003 г. №2003/71/ЕС</li> <li>• Директива о гармонизации требований к прозрачности в отношении информации об эмитентах, чьи ценные бумаги допущены к обращению на регулируемом рынке от 15.12.2004 г. № 2004/109/ЕС</li> <li>• Стандарты Комитета Европейских органов регулирования рынков ценных бумаг (CESR) по финансовой информации: <ul style="list-style-type: none"> <li>• стандарт № 1 «Обеспечение исполнения стандартов по финансовой информации в Европе» от 12.03.2003 г. CESR/03-073;</li> <li>• стандарт № 2 «Координация деятельности по обеспечению исполнения» (апрель 2004 г.) CESR/03-317с;</li> <li>• «Руководство по осуществлению координация деятельности по обеспечению исполнения» (октябрь 2004 г.) CESR/04-257b</li> </ul> </li> </ul>

Самоконтроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Подписание и утверждение отчетности</i> (отчетность подписывают генеральный директор и главный бухгалтер, несущие административную и уголовную ответственность за ее составление)</li> <li>• <i>Внутренний контроль</i> (определение внутреннего контроля содержится в Федеральном законе от 07.07.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». Как система предоставления информации менеджменту внутренний контроль обоснован в Федеральном законе от 02.12.1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» в ст. 10, 24, 42)</li> <li>• <i>Внутренний аудит</i> (прообразом внутреннего аудита являются ревизионные комиссии, нормы в отношении которых содержатся в Федеральном законе от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» в ст. 32, 47, 85 – 88)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Комитет по аудиту</i> (ст. 301 Закона определяет, что эмитенты ценных бумаг должны иметь комитет по аудиту, состоящий из независимых, то есть кроме вознаграждения за членство не получающих никаких иных вознаграждений от эмитента, а также не являющихся аффилированными лицами, членов совета директоров. Комитет по аудиту отвечает за назначение, оплату услуг и надзор за работой любой зарегистрированной аудиторской фирмы, нанимаемой эмитентом)</li> <li>• <i>Утверждение отчетности</i> (ст. 302 Закона определяет, что генеральный и финансовый директора эмитента подписывают заявление, сопровождающее каждый годовой или квартальный отчет, подтверждающее информацию о достоверности отчетности, об адекватности внутреннего контроля и т.д.)</li> <li>• <i>Оценка системы внутреннего контроля</i> (ст. 404 Закона предусматривает, что Комиссия по ценным бумагам и биржам разрабатывает правила относительно представления с каждым годовым отчетом эмитента отчета о внутреннем контроле, содержащего оценку эффективности системы внутреннего контроля)</li> </ul>	<p>Финансовая отчетность должна сопровождаться утверждением ответственных лиц эмитента о том, что, насколько им известно, финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с применимым комплектом стандартов финансовой отчетности, дает объективное и достоверное представление об активах, обязательствах, финансовом положении и прибыли или убытке эмитента и консолидируемой группы и что отчет менеджмента содержит достоверную картину развития и деятельности бизнеса и позиции эмитента и консолидируемой группы с описанием основных рисков и неопределенностей, с которыми они сталкиваются.</p> <p>Указанные лица несут ответственность за эти утверждения в соответствии с законодательством стран-членов ЕС</p>
--------------	--	--	--

<p>Независимый аудит</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Регулируется Федеральным законом от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности</li> <li>• Запрет на проведение аудита в случае участия в капитале или близкого родства аудитора и клиента; в случае, если аудитор в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, оказывал аудируемому лицу услуги по восстановлению, ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности</li> <li>• Несовершенная система внешней проверки качества работы аудиторских организаций</li> <li>• Отсутствие саморегулируемых организаций в этой сфере, способных контролировать качество работы аудиторских организаций</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Общественный надзор за аудиторами</i>, осуществляемый Советом по надзору за аудитом публичных компаний (глава 1 Закона)</li> <li>• <i>Стандарты аудита</i>, принимаемые по согласованию с Советом по надзору за аудитом публичных компаний</li> <li>• <i>Независимость аудитора</i> (ст. 201 Закона содержит список запрещенных услуг, которые аудитор не может оказывать клиенту одновременно с проведением аудита, в том числе разработка и внедрение систем финансовой информации, услуги актуария, юридические и экспертные услуги, не относящиеся к аудиту и т.д.)</li> <li>• <i>Ротация аудиторских партнеров</i> (главный или координирующий партнер и проверяющий партнер на аудиторском клиенте должны меняться каждые 5 лет)</li> <li>• <i>Ответственность, распространяющаяся на аудитора</i></li> </ul>	<p>Предполагается внесение изменений в Восьмую директиву ЕС 84/253/ЕЕС от 10.04.1984 г., предъявляющую требования к профессиональной подготовке аудитора и к процедуре предоставления разрешения на осуществление профессиональной деятельности, в том числе по следующим направлениям:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>создание комитета по аудиту</i>, обязательного для листинговых компаний;</li> <li>• <i>обеспечение общественного надзора за аудиторами</i> посредством назначения надзорных советов в странах-членах ЕС, обязанных регистрировать аудиторские фирмы, создавать системы расследования и наложения дисциплинарных взысканий;</li> <li>• <i>обеспечение независимости аудиторов</i> возможно путем полного запрета неаудиторских услуг;</li> <li>• <i>введение процедуры ротации</i> аудиторской фирмы или партнера, предполагающей смену аудиторской фирмы раз в 7 лет, аудиторского партнера – в 5 лет</li> </ul>
--------------------------	--	---	--

Надзорные органы	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Налоговые органы</i> (проверка финансовой отчетности носит исключительно фискальный характер и не связана с защитой права инвесторов на получение объективной и достоверной финансовой отчетности)</li> <li>• <i>Федеральная служба по финансовым рынкам</i> (служба не имеет достаточного количества сотрудников, чтобы проверять соответствие отчетности эмитентов стандартам учета и отчетности. В этом вопросе федеральная служба полагается на независимый аудит и жалобы участников рынка)</li> <li>• <i>Органы внутренних дел / Прокуратура</i> (рассматриваются только вопросы уголовной ответственности за преступления, связанные с финансовой отчетностью)</li> <li>• <i>Центральный банк РФ</i> (осуществление надзора ограничивается рамками деятельности кредитных организаций и банковских групп)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC)</i> (ежегодно инициирует около 400 – 500 исков к физическим и юридическим лицам, которые нарушают законодательство о ценных бумагах. Наиболее типичными являются бухгалтерские нарушения, инсайдерская торговля, представление ложной или вводящей в заблуждение информации о ценных бумагах и эмитентах)</li> <li>• <i>Департамент юстиции США</i> (преимущественно занимается расследованием по уголовным делам, связанным с нарушениями в сфере финансовой отчетности)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Фондовые биржи</i> (в Швеции, Норвегии и Швейцарии контроль за соблюдением правил финансовой отчетности осуществляют фондовые биржи)</li> <li>• <i>Регулятор фондового рынка</i> (в Бельгии, Франции, Италии, Португалии, Испании независимый надзорный орган осуществляет контроль за фондовыми биржами и обеспечивает исполнение стандартов финансовой отчетности в отношении всех типов отчетности, включая годовую финансовую отчетность листинговых компаний)</li> <li>• <i>Проверочные комиссии</i> (в Великобритании существует негосударственная проверочная комиссия, которая расследует поступающие жалобы и проводит инициативные проверки финансовой отчетности. Если в ходе проверки обнаружены нарушения, комиссия обращается с иском в суд. 14 мая 2004 г. аналогичная комиссия учреждена в Германии)</li> </ul>
------------------	---	--	---

			<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Государственный орган</i> (в Дании, Великобритании и Чехии в отношении листинговых компаний существует государственный департамент, контролирующий соблюдение стандартов финансовой отчетности путем проведения проверок)</li> </ul>
Санкции	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Репутационные санкции</i> (в настоящее время надзорные органы не имеют права публиковать информацию об обнаруженных нарушениях в финансовой отчетности проверяемых организаций)</li> <li>• <i>Гражданско-правовые санкции:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• отсутствуют прямые нормы относительно возможной ответственности организации за искажение финансовой отчетности. Если будет доказан факт преднамеренности искажения финансовой отчетности, в редких случаях можно применить ст. 179 ГК РФ «Недействительность сделки»;</li> <li>• в ст. 5 Федерального закона от 05.03.1999 г. № 46-ФЗ установлена гражданско-правовая ответственность лиц, подписавших проспект эмиссии ценных бумаг. Однако эта ответственность не распространяется на искажение финансовой отчетности</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Репутационные санкции</i> (компании обязаны самостоятельно раскрывать информацию о результатах расследования Комиссии по ценным бумагам и биржам)</li> <li>• <i>Гражданско-правовые санкции</i> (к гражданско-правовой ответственности может быть привлечен широкий круг руководителей компании-эмитента и лиц, участвовавших в размещении ценных бумаг. Законом расширен перечень обязательств, которые не могут погашаться в случае банкротства)</li> <li>• <i>Административные санкции:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ст. 1105 Закона представляет Комиссии по ценным бумагам и биржам право налагать запрет на занятие руководящих должностей навсегда или на определенный срок любому нарушителю законодательства в сфере финансовой отчетности;</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Репутационные санкции.</i> В ЕС публичность рассматривается как основной инструмент предотвращения возможных правонарушений в сфере финансовой отчетности наказания за совершенные нарушения. В связи с этим предусматриваются: <ul style="list-style-type: none"> <li>• публичное исправление неверно представленных в финансовой отчетности сведений;</li> <li>• приостановление деятельности компании, представившей искаженную финансовую отчетность;</li> <li>• делистинг ценных бумаг такой компании</li> </ul> </li> <li>• <i>Гражданско-правовая, административная и уголовная ответственность</i> определяется странами – членами ЕС</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Административные санкции:</i></li> <li>• штраф за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности – от 20 до 30 минимальных размеров оплаты труда (далее – МРОТ) на должностных лиц;</li> <li>• штраф за нарушение требований законодательства, касающихся представления и раскрытия информации на рынке ценных бумаг, – от 20 до 40 МРОТ на должностных лиц, от 200 до 400 МРОТ на юридических лиц;</li> <li>• штраф за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения – до 15 тыс. руб. или 10% от суммы неуплаченного налога в случае занижения налоговой базы</li> <li>• <i>Уголовные санкции</i> (Уголовный кодекс РФ не содержит прямых указаний касательно искажения финансовой отчетности, однако, имеет место ряд норм, относящихся к обману и представлению ложных сведений, например, ст. 159 «Мошенничество», ст. 165 «Причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием» и т.д.)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• штрафы за нарушение правил составления и представления финансовой отчетности для юридических лиц составляют до 25 млн. долл. США за нарушения в отчетности публичных компаний и до 500 тыс. долл. США за нарушения в отчетности негосударственных пенсионных планов)</li> <li>• <i>Уголовные санкции</i> (ст. 807 Закона определяет, что лицо, которое преднамеренно реализует схему, направленную на обман любого лица в связи с любой зарегистрированной ценной бумагой или получение посредством ложных или обманных утверждений или обещаний, любых денег или собственности в связи с покупкой или продажей зарегистрированных ценных бумаг, наказывается штрафом до 5 млн. долл. США и / или лишением свободы на срок до 25 лет)</li> </ul>	
--	--	---	--

Научное издание

**Шешукова Татьяна Георгиевна,  
Воробьева Ольга Алимовна**

**ПЕРЕХОД НА МЕЖДУНАРОДНУЮ СИСТЕМУ  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК ИНСТРУМЕНТ  
ПОВЫШЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ  
РЕГИОНА**

*Монография*

Редактор И. М. Минсадыров  
Корректор Ю. М. Михайлов  
Компьютерная верстка М. М. Зильбермана

---

Подписано в печать 22.12.2008. Формат 90 × 60/16.  
Усл.печ.л. 28,6. Тираж 300 экз. Заказ № 227/2008

---

Редакционно-издательский отдел  
Западно-Уральского института экономики и права  
614000, г. Пермь, ул. Сибирская, 35д, к. 106  
Тел.: (342) 210-51-81  
E-mail: zuier@mail.ru

Издательский дом «Пресстайм».  
Адрес: 614025, г. Пермь, ул. Героев Хасана, 105