

## РЕГУЛИРОВАНИЕ И ГАРМОНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗА РУБЕЖОМ И В РОССИИ

© 2004 Н. Г. Сапожникова

*Воронежский государственный университет*

Методы регулирования бухгалтерского учета и отчетности существенно различаются в различных странах. Формирование и развитие бухгалтерского учета находятся под влиянием государства как властно-контролирующей системы, конкуренции, выражающей потребности рынка и профессионального суждения бухгалтеров.

Д. Блейк и О. Амаг выделяют четыре стратегии регулирования бухгалтерского учета: либерализм, легализм, ассоциативизм и корпоративизм [1].

При либерализме регулирование осуществляется действием рыночных принципов. В качестве примера можно привести Швецию, где большое влияние на деятельность специалистов оказывает профессиональная организация аудитором, которая публикует рекомендации по вопросам бухгалтерского и аудиторского дела и издает реферативно-справочную литературу. Для профессиональных бухгалтеров членство в этой компании не является обязательным, но большинство из них стремится стать ее членом. На развитие теории и практики бухгалтерского дела в Швеции оказывают влияние и научные институты. Наиболее сильным является влияние Германии и США. Это связано с тем, что первыми профессорами по бухгалтерскому учету в Стокгольмской и Гетеборгской школах были последователи Э. Шмаленбаха и Ф. Шмидта. Публикация профессиональной организацией аудитором значительного количества американской литературы способствовала усилению влияния американских теоретиков.

Законодательную базу бухгалтерского учета в Швеции обеспечивают «Закон о деятельности компаний» и «Закон о бухгалтерском деле», в соответствии с которыми учрежден Совет по бухгалтерским стандартам,

находящийся под контролем министерства юстиции и включающий представителей бухгалтерской профессии, налоговой службы и небольшое количество штатных сотрудников. Основной задачей Совета является предоставление консультационных услуг правительству при разработке законов, регулирующих бухгалтерский учет.

Легализм предполагает безусловное применение государственных принципов. Примером легализма являются Франция и Германия, имеющие давние и прочные традиции бухгалтерского дела. Одним из основных элементов немецкого бухгалтерского законодательства является принцип обязательности, предполагающий единые методы расчета бухгалтерских и налоговых показателей. Методы, используемые для отражения бухгалтерских операций, одновременно являются обязательными для расчета налогооблагаемой прибыли. Закон о деятельности компаний предусматривает, что отчетные бухгалтерские документы должны составляться в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами. Требования к бухгалтерскому учету в Германии строго формализованы и детализированы. Основными источниками нормативного регулирования бухгалтерского учета являются Закон о директивах по бухгалтерскому учету и Торговый кодекс. Подробная и стандартизированная система бухгалтерского учета и отчетности была сформирована в 30-е годы, но и в настоящее время, несмотря на наличие высокопрофессиональных специалистов бухгалтерского дела и активную деятельность немецких ученых в этой сфере стандарты и процедуры учета устанавливает правительство.

Во Франции ведение бухгалтерского учета регулируется двумя основными докумен-

тами: Законом о бухгалтерском учете и Декретом о бухгалтерском учете. Методология учета устанавливается национальным планом счетов.

Ассоциативизм предполагает регулирование бухгалтерского учета профессиональными общественными организациями бухгалтеров. Примером ассоциативизма является Великобритания, где профессиональная деятельность бухгалтера не зависит от государства. Основным регулятивом является Закон о компаниях, отдельный раздел которого посвящен ведению учета и аудита и содержит образцы форматов бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Национальные стандарты бухгалтерского учета разрабатываются профессиональными организациями, носят рекомендательный характер и дополняют Закон о компаниях. Разработку, издание, внедрение и пересмотр стандартов учета осуществляет Комитет по бухгалтерским стандартам.

Корпоративизм предполагает участие в процессе регулирования бухгалтерского учета групп с общественными интересами. Государство признает зависимость от общественных организаций и стремится использовать их как инструмент в легализации и проведении своей политики. В США корпоративным правом занимаются отдельные штаты, которые выдают лицензии на право деятельности сертифицированным аудиторам. Организацией частного бизнеса сформирован Совет по стандартам финансового учета, членами которого являются практикующие бухгалтеры и аудиторы. Порядок составления отчетности определяется национальными учетными стандартами, известными как общепринятые принципы бухгалтерского учета и имеющими рекомендательный характер. Федеральные власти через Комиссию по ценным бумагам и биржам (организация, персональный состав которой определяется и назначается правительством) воздействуют на процесс регулирования бухгалтерского учета, стремясь передать Совету по стандартам финансового учета полномочия по установлению бухгалтерских стандартов. Ч. Т. Хорнгрен отмечает: «Совет по стандартам финансового учета имеет ограниченную власть. Совет осуществляет свои полномочия главным образом благодаря со-

действию Комиссии по ценным бумагам и биржам, а также другим правительственным организациям. Поэтому принципы регулирования устанавливаются через тесные неформальные контакты, и в настоящее время ответственность на частном секторе не лежит. В лучшем случае можно говорить об объединенных действиях частного и общественного секторов» [2].

В Российской Федерации разработана и действует национальная система бухгалтерского учета, учитывающая специфику экономических отношений и традиций государства.

Регулирование учета в России осуществляется посредством издания нормативных правовых актов, имеющих различную юридическую силу. Департаментом методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ разработана четырехуровневая система регулирования бухгалтерского учета, в которой выделены законодательный, нормативный, методический и организационный уровни.

Документы законодательного уровня утверждаются Президентом Российской Федерации, Федеральным собранием, Правительством Российской Федерации. Важнейшим документом законодательного уровня является Федеральный закон «О бухгалтерском учете», вступивший в силу 21 ноября 1996 года. В небольшом по объему, но содержательному по смыслу Законе сформулированы основы бухгалтерского учета в России с учетом потребностей развивающихся рыночных отношений и необходимостью адаптации к международным стандартам.

Важным документом первого уровня системы является Гражданский кодекс РФ, в котором законодательно закреплены многие вопросы учетной работы: наличие самостоятельного баланса как необходимый признак юридического лица; обязательность утверждения годового бухгалтерского отчета; порядок реорганизации (ликвидации) различных юридических лиц и др.

Второй уровень составляют нормативные документы по бухгалтерскому учету, в которых изложена методология бухгалтерского учета. Документы данного уровня утверждаются Министерством финансов РФ и включают: Положение по ведению бухгал-

терского учета и отчетности в Российской Федерации, положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). Действующие в настоящее время ПБУ регулируют различные вопросы бухгалтерского учета: формирования учетной политики, оценки активов, отражения доходов и расходов, содержания отчетности и другие. Некоторые из ПБУ введены в действие более десяти лет назад и поэтому подвергались пересмотру. В ПБУ изложены принципы и правила бухгалтерского учета, содержатся основные понятия, используемые в бухгалтерском учете, а также бухгалтерские приемы без раскрытия конкретного механизма применительно к определенному виду деятельности.

К третьему уровню относятся методические рекомендации, методические указания, инструкции и другие аналогичные документы. Методические документы утверждаются Министерством финансов РФ, Банком России, Федеральными органами исполнительной власти и составляют наиболее многочисленную группу. Документы данного уровня содержат конкретные указания по отражению в учете фактов хозяйственной деятельности. В настоящее время к ним относятся: План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, Положение по организации безналичных расчетов в Российской Федерации, Положение о порядке организации кассовых операций и др.

Организационный уровень предполагает формирование главным бухгалтером организации на основании законодательных, нормативных и методических документов учетной политики организации, которая утверждается приказом или распоряжением руководителя.

Представленная система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России показывает, что основными источниками регулирования являются законодательные органы.

Проблемам международной гармонизации бухгалтерского учета за последние 40 лет посвящено значительное количество исследований и публикаций экономистов развитых стран. В основном это связано с развитием транснациональных (многонациональных) корпораций — фирм, которые основаны и существуют в одной стране, но имеют

постоянные представительства и осуществляют деятельность на территории и в рамках законов других стран, а о некоторых из них можно сказать, что они действуют во всем мире. Для понимания бухгалтерской отчетности многонациональных корпораций, составляемой с требованиями стандартов страны материнской компании, инвесторы и кредиторы должны свободно ориентироваться в системах финансовой отчетности нескольких государств. Решение проблемы глобальной гармонизации бухгалтерского учета на международном уровне обеспечит сопоставимость бухгалтерской отчетности и сократит затраты на ее составление; повысит методологический уровень бухгалтерского учета; активизирует оборот капитала; усилит действенность социального контроля над многонациональными корпорациями; позволит более оптимально распределять мировые ресурсы.

Понятие «гармонизация учета» определяется в отечественных и зарубежных источниках по-разному. Одними предполагается унификация или полная стандартизация методов бухгалтерского учета, а другими — процесс развития сопоставимости методов. Унификация — это использование единых способов и процедур учета и составления отчетности. Стандартизация предполагает ограниченный набор альтернативных методов для обеспечения гибкости бухгалтерского учета. Гармонизация — это увязка различных систем учета и отчетности, обеспечение их непротиворечивости, на основании использования основополагающих законодательных документов.

Проблемами гармонизации различных систем бухгалтерского учета в течение длительного времени занимается Европейское Сообщество (ЕС), которое было учреждено Римским Соглашением 25 марта 1957 г. в целях обеспечения полной свободы движения товаров и рабочей силы между странами-участницами. Одной из целей ЕС является создание единой сферы для предпринимательской деятельности путем гармонизации законодательства о компаниях и налогообложении, а также создание общего рынка капитала.

Для обеспечения гармонизации бухгалтерского учета внутри региона ЕС выпуска-

ет специальные Директивы, имеющие силу закона.

Основные положения Директив подлежат включению каждым членом ЕС в национальное законодательство в части, имеющей отношение к бухгалтерскому учету. В национальном варианте формы и методы применения каждой Директивы могут видоизменяться.

Директивами Совета ЕС, регулирующими бухгалтерский учет и финансовую отчетность, являются Директива № 4 — о бухгалтерских отчетах компаний (от 25 июля 1978 г.), Директива № 7 — о консолидации бухгалтерских отчетных документов (от 13 июня 1983 г.), Директива № 8 — об аудите (от 10 апреля 1984 г.).

Стандартизация учетных процедур проводится в рамках унификации учета, которую проводит Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета (КМСФО). Суть подхода заключается в разработке унифицированного набора стандартов, применимых к использованию в любой стране. КМСФО основан в 1973 г. в результате соглашения между профессиональными бухгалтерскими организациями из Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании и Северной Ирландии, США. КМСФО является профессиональной общественной организацией, деятельность которой направлена на достижение унификации принципов бухгалтерского учета, используемых организациями всего мира при составлении финансовой отчетности. С 1983 года в состав КМСФО входят все профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов, являющиеся членами Международной Федерации бухгалтеров (МФБ).

Основные цели деятельности КМСФО: разработка и публикация международных стандартов финансовой отчетности; пропаганда и внедрение стандартов во всем мире; унификация правил и стандартов бухгалтерского учета, процедур составления и представления финансовой отчетности.

Деятельность КМСФО финансируется профессиональными бухгалтерскими организациями, аудиторскими фирмами и другими организациями, а также доходами от продажи собственных разработок и публикаций.

Роль МСФО в международном бизнесе постоянно возрастает, о чем свидетельствуют различные показатели. Расширяется состав стран-участников, сотрудничество с другими организациями, занимающимися разработкой стандартов, а также сфера применения МСФО. Например, по состоянию на январь 1998 года в состав комитета входили 122 члена комитета, 4 ассоциированных и 2 аффилированных члена из 91 страны, а по состоянию на январь 2000 года соответствующие показатели составили 134, 5 и 4 из 104 стран. Совместно с Советом по стандартам бухгалтерского учета США разработан МСФО 33 «Прибыль на акцию», а с Институтом присяжных бухгалтеров Канады — МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Изменяется отношение к гармонизации учета со стороны правительственных органов экономически развитых стран. В частности, Конгрессом США был принят специальный закон, в котором указано, что внедрение всеобъемлющего набора общепринятых международных учетных стандартов расширит возможности допуска иностранных корпораций в листинги американских фондовых бирж и тем самым обеспечит приток капитала в страну. Комиссия по ценным бумагам и биржам США единогласно утвердила и представила общественности концептуальный документ, касающийся использования МСФО. Авторы документа предлагают американским и зарубежным заинтересованным лицам высказать свои замечания в отношении приемлемости МСФО, а также представить свое мнение о формировании финансовой структуры фондового рынка в условиях его постоянной глобализации.

Унификацией учета также занимаются Международное объединение комиссий по ценным бумагам, Международная федерация бухгалтеров, Организация объединенных наций, Организация экономического сотрудничества и развития.

Международное объединение комиссий по ценным бумагам (МОКЦБ) представлено крупнейшими организациями, регулирующими обращение ценных бумаг в мире. Целями его деятельности являются: сотрудничество в регулировании рынков ценных бумаг как на внутреннем, так и на между-



народном уровне; обмен информацией об опыте совершенствования внутренних финансовых рынков; объединение усилий по стандартизации и эффективному контролю международного обращения ценных бумаг; использование единых правил в целях интеграции рынков ценных бумаг. Это ведущая организация в сфере регулирования обращения ценных бумаг, имеющая целью координацию правил деятельности фондовых бирж на общемировом уровне и их соблюдение компаниями и биржами. По мнению МОКЦБ одним из основных факторов достижения этой цели выступает международная стандартизация бухгалтерского учета и отчетности. С 1987 г. МСФО и МОКЦБ участвуют в совместных разработках международных бухгалтерских стандартов, в частности в проекте E32 «Сопоставимость финансовой отчетности», позволившем устранить ряд различий, влияющих на содержание отчетности, и упростить процедуры ее трансформации при проведении анализа. В соответствии с этим проектом в настоящее время пересмотрено более десяти МСФО. Представители МОКЦБ включены в состав Консультативной группы МСФО и получают копии всех документов Консультативного Совета. Одним из направлений деятельности МСФО является проект, заключенный с МОКЦБ в 1993 году по созданию унифицированного набора стандартов, которые будут использоваться компанией при составлении отчетности, для включения в листинг фондовых бирж. В этом случае многонациональные компании смогут предлагать свои ценные бумаги на мировых рынках, используя унифицированные стандарты отчетности, одобренные МОКЦБ, а инвесторам для оценки инвестиционных возможностей достаточно будет уметь ориентироваться только в одной системе стандартов, что сократит затраты на размещение капитала и повысит эффективность фондовых рынков.

Деятельность Международной федерации бухгалтеров (МФБ), основанной в 1977 г., заключается в разработке международных стандартов аудита, этики, образования и подготовки специалистов в области бухгалтерского учета и их предоставлении МСФО. МФБ не занимается вопросами разработки международных стандартов, но имеет не-

сколько комитетов, занимающихся аспектами международной гармонизации бухгалтерского учета. Основными задачами МФБ являются: развитие бухгалтерской профессии, обеспечение ее ведущей роли в решении учетных проблем; координация действий региональных организаций; содействие созданию и развитию национальных и региональных организаций, поддерживающих интересы бухгалтеров во всех сферах их деятельности; взаимодействие с международными организациями в развитии эффективных рынков капитала и международной торговли. С 1983 года в состав КМСФО входят все профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов, являющиеся членами МФБ.

Организация объединенных наций (ООН) вовлечена в работу по международному регулированию бухгалтерского учета с 1972 года — момента утверждения генеральным секретарем группы специалистов для изучения влияния многонациональных компаний на экономику различных стран. Исследования установили необходимость международной гармонизации бухгалтерского учета, что привело в 1976 году к формированию группы экспертов по международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности. В целом по вопросу, как должна развиваться международная гармонизация бухгалтерского учета, ООН разделилась по географическим и экономическим признакам. Развивающиеся страны считают, что ООН необходимо разработать единые документы, регулирующие бухгалтерский учет. Западные развитые страны считают, что документы ООН по международной гармонизации бухгалтерского учета должны иметь рекомендательный характер. В настоящее время группа занимается анализом проблем бухгалтерского учета и отчетности многонациональных корпораций, участвует в разработке национальных и региональных стандартов. В ее составе представители 34 стран из различных правительственных и неправительственных организаций (в том числе КМСФО).

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) — межправительственная организация 24 стран, созданная в декабре 1960 г. в целях внесения вклада в

мировую экономику путем обеспечения высокого устойчивого экономического роста и занятости рабочей силы, а также повышения уровня жизни в странах-участниках с помощью поддержания финансовой стабильности. В 1979 г. ОЭСР создала рабочую группу по разработке классификации учетной терминологии, для многонациональных компаний, достижению сопоставимости финансовой информации и гармонизации учетных стандартов. Деятельность этой группы в 1988 г. инициировала разработку проекта международного стандарта по учету финансовых инструментов.

Глобальная стандартизация бухгалтерского учета на международном уровне имеет сторонников и противников. Их объективными преимуществами перед национальными стандартами отдельных стран являются: четкая экономическая логика; обобщение лучшей современной мировой практики в области учета; простота восприятия для пользователей финансовой информации во всем мире. МСФО позволяют сократить расходы компаний по подготовке своей отчетности, в частности в условиях консолидации финансовой отчетности предприятий, работающих в разных странах, и снизить затраты по привлечению капитала. Бесспорно, риски характерны для деятельности компаний, однако присутствуют и такие, которые вызваны недостатком информации, отсутствием точных сведений об отдаче капиталовложений. Одной из причин информационной недостаточности является отсутствие стандартизированной финансовой отчетности. Зачастую инвесторы согласны получать более низкие доходы, зная, что обеспечение прозрачности информации снижает их риски. Совокупность данных преимуществ во многом обеспечивает стремление различных стран к использованию МСФО в национальной практике учета.

Обладая несомненными преимуществами, МСФО также не лишены недостатков, которыми являются обобщенный характер, предусматривающий большое разнообразие в методах учета, отсутствие подробных интерпретаций и примеров использования МСФО в конкретных ситуациях. Поэтому активная подготовка интерпретаций, позволяющих конкретизировать отдельные поло-

жения МСФО в практической деятельности, является одним из приоритетных направлений деятельности КМСФО.

Некоторые специалисты считают, что масштабы гармонизации *ограничены*, в частности, действием таких факторов, как национальное налоговое законодательство, различия уровней экономического развития и образования. По мнению других, международные стандарты *бесполезны*, а их создание — это дорогостоящее копирование национальных стандартов; отсюда сомнительна необходимость распространения стандартов, которые невозможно применить. Высказывается суждение, что необходимость в МСФО в будущем отпадет благодаря деятельности финансового рынка: он сам будет заказывать и получать необходимую финансовую информацию, сводя на нет функции международной бухгалтерской организации.

Главным аргументом против международных бухгалтерских стандартов остается уникальность каждой общественной среды. Гармонизация учета на общемировом уровне постоянно сталкивается с многообразием традиций и тенденций развития бухгалтерского учета различных стран. Безусловно, бухгалтерский учет является продуктом социально-экономических условий, и поэтому для каждой страны важно наличие системы бухгалтерских стандартов, совместимых с той средой, в которой они применяются.

Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства № 283 от 6 марта 1998 г., предполагается приведение финансового учета и отчетности Российской Федерации в соответствие с МСФО. Основными задачами реформирования являются формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающих необходимой информацией инвесторов; увязка реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне; оказание методической помощи организациям в понимании и внедрении инновационной модели бухгалтерского учета.

Для обеспечения достоверного и полного раскрытия бухгалтерской отчетности

предполагается установить дифференцированный подход к порядку формирования и представления бухгалтерской отчетности, в частности:

открытым акционерным обществам и иным организациям, чьи ценные бумаги котируются на международных рынках капитала и (или) российскими организаторами торговли на рынке ценных бумаг, представлять сводную (консолированную) бухгалтерскую отчетность в соответствии с МСФО — начиная с бухгалтерского отчета за 2005 г;

открытым акционерным обществам, чьи ценные бумаги не котируются на рынке капитала, представлять бухгалтерскую отчетность в соответствии с системой нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет в России, обеспечивая полноту и достоверность информации о финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности — постоянно 2001—2005 гг.;

закрытым акционерным обществам, обществам с ограниченной ответственностью, государственным унитарным предприятиям (за исключением субъектов малого предпринимательства) представлять бухгалтерскую отчетность в соответствии с системой нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, с учетом допускаемых огра-

ничений на публичность итоговой финансовой информации со стороны заинтересованных пользователей и собственников — постоянно 2001—2005 гг.;

субъектам малого предпринимательства предоставить возможность представлять бухгалтерскую отчетность в упрощенном порядке — постоянно 2001—2005 гг.

Переход к МСФО не будет простым и потребует определенных мероприятий, в частности изменений в законодательстве, преобразования нормативной базы бухгалтерского учета, корректировки правил налогообложения. Преобразование национальной системы бухгалтерского учета должно носить эволюционный характер. Возрастает значение профессиональных организаций, в частности, Института профессиональных бухгалтеров, в развитии методического обеспечения бухгалтерского учета и становления бухгалтерской профессии. Переход национальной системы бухгалтерского учета на международные стандарты потребует внесения изменений в подготовку специалистов бухгалтерского учета.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Блейк Д., Аман О. Европейский бухгалтерский учет: Справочник: пер. с англ. М., 1997.
2. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М., 1995.