

Международный бухгалтерский учет



**МСФО: анализ мирового опыта
глобальной стандартизации учета**

**Формирование финансового результата
от корректировочных записей**

Трансакционные издержки корпораций

**Стратегическая управленческая
учетно-аналитическая система**

**Тенденции формирования налоговых систем
государств**

**Сравнение положений законов
по бухгалтерскому учету Китая и России**

40 (286) – 2013
ОКТАБРЬ

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог
русской прессы
«Почта России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала –
www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:

ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:

ООО «Информсервис»

Главный редактор:

Л.А. Чалдаева, доктор

экономических наук, профессор

Зам. главного редактора:

С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева

Редакционный совет:

Н.Э. Бабицева, кандидат

экономических наук, доцент

Ф.Ф. Бутынец, доктор

экономических наук, профессор

М.А. Вахрушина, доктор

экономических наук, профессор

Д. Галасси, доктор экономических наук,

профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических

наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат

экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических

наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических наук,

профессор

С.В. Панкова, доктор экономических

наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,

профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических

наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат

экономических наук

В.А. Терехова, доктор

экономических наук, профессор

Верстка: М.С. Гранильщикова

Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10

Телефон/факс: (495) 721-85-75,

E-mail: post@fin-izdat.ru

Адрес в Internet:

http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 14.10.2013.

Формат 60x90 1/8. Цена договорная.

Объем 7,5 п.л. Тираж 3 180 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки

России для публикации научных работ,

отражающих основное научное содержание

кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферирован в ВИНИТИ РАН.

Перепечатка материалов и использование

их в любой форме, в том числе

и в электронных СМИ, возможны только с

письменного разрешения редакции.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

40 (286) – 2013 октябрь

СОДЕРЖАНИЕ

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Лисовская И.А., Сидорова М.И., Чипуренко Е.В.* МСФО: анализ мирового опыта глобальной стандартизации учета.....2

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Шеметов В.Н., Горбунова Н.В.* Трансформационные факторы как основа формирования финансового результата от корректировочных записей.....15
- *Сапожникова Н.Г.* Формирование систематизированной информации о транзакционных издержках корпораций27
- *Цыганова И.Ю.* Стратегическая управленческая учетно-аналитическая система: строение и необходимость создания38

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Липатова И.В.* Тенденции формирования налоговых систем в условиях глобализации экономики45

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Петров А.М., Лымарь М.П.* Сравнительная характеристика основных положений законов, регулирующих бухгалтерский учет в Китае и России52

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

НА ПУТИ
К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

УДК 657.1

**МСФО: АНАЛИЗ МИРОВОГО ОПЫТА
ГЛОБАЛЬНОЙ СТАНДАРТИЗАЦИИ УЧЕТА***

И. А. ЛИСОВСКАЯ,

*доктор экономических наук, доцент,
профессор кафедры*

бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита

E-mail: lisovskaya@bk.ru

М. И. СИДОРОВА,

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры*

бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита

E-mail: sidorova2003@list.ru

Е. В. ЧИПУРЕНКО,

*доктор экономических наук, заведующая кафедрой
бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита*

E-mail: sp-au@yandex.ru

*Российская академия народного хозяйства
и государственной службы
при Президенте Российской Федерации*

Статья посвящена обобщению международного опыта внедрения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) за 40-летний период с момента возникновения идеи создания глобальных стандартов. Анализируются наличие множества национальных вариантов МСФО и про-

блемы идентификации финансовой отчетности, соответствующей международным стандартам. Рассматриваются новые тенденции регулирования учета на международном и национальном уровнях.

Ключевые слова: международные стандарты, МСФО, финансовая отчетность, регулирование, учет, совет по международным стандартам.

** Статья публикуется в рамках тематического плана фундаментальных и прикладных научно-исследовательских работ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, выполняемых в рамках государственного задания 2013 г.*

С 2013 г. в Российской Федерации вступили в действие законодательные требования обязательного применения МСФО и Фе-

деральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», что означает очередной этап реформирования национальной системы учета. Безусловно, у практиков и теоретиков учета возникают вопросы о перспективах и дальнейших изменениях регламентирующих правил и практических процедур формирования финансовой отчетности. Россия лишь одна из более, чем сотни стран, перешедших к применению МСФО, поэтому интересен анализ уже полученных в мире результатов внедрения глобальных стандартов, в том числе в странах, имеющих значительный опыт создания собственных национальных учетных систем, а также в странах с быстрорастущей экономикой¹.

РАСПРОСТРАНЕНИЕ МСФО В МИРЕ: ИНТЕРПРЕТАЦИЯ ДАННЫХ

В 1973 г. [6] с создания единого организационного центра – Комитета по международным стандартам учета (The International Accounting Standards Committee – IASC²) началась реализация идеи распространения единой системы высококачественных, доступных, осуществимых и всемирно принятых стандартов финансовой отчетности, основанных на четко сформулированных принципах бухгалтерского учета [19]. Именно такой путь был выбран для решения глобальной задачи повышения прозрачности и сопоставимости финансовой отчетности, а в итоге более эффективного функционирования международных рынков капитала [3].

Переход к применению МСФО означает с технической точки зрения использование иных, отличных от национальных, стандартов подго-

товки информации о состоянии и результатах деятельности организаций. Однако, как показывает практическая реализация МСФО, их применение обеспечивает не только требуемый уровень раскрытия информации, что является значимым аспектом корпоративного управления, но и сопровождается экономическим эффектом.

Например, Минфин России оценил потенциальный эффект применения международных стандартов для бюджета страны при переходе к использованию показателя чистой прибыли, рассчитанного для компаний с государственным участием на основе МСФО вместо российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) [20]. Изменение порядка расчета чистой прибыли может значительно повлиять на сумму дивидендов, которые государственные компании обязаны перечислять государству в размере 25% прибыли. В 2012 г. это могло бы привести к получению дополнительных 98 млрд руб.

От глобального внедрения МСФО, как предполагается, следует ожидать не только снижения затрат организаций на формирование собственного капитала, более эффективного распределения капитала и расширения объемов трансграничных инвестиций, но и возникновения положительных эффектов на макроэкономическом уровне (например, увеличения экономического роста и занятости населения).

Оценивая результаты реализации идеи, Совет по МСФО сообщает, что к 2013 г. свыше 120 стран перешли к применению МСФО [19] и примерно половина компаний в списке Fortune Global 500 формируют финансовую отчетность на базе МСФО. Однако, по мнению аналитиков [4], данные Совета МСФО не дают реальной картины внедрения МСФО.

Специфика распространения МСФО в мире связана с особенностями статуса Совета по МСФО, который не имеет полномочий требовать непосредственно от организаций обязательного их исполнения. Данная функция принадлежит регулирующим органам конкретных стран. Реализация МСФО представляет собой одновременное существование двух процессов регулирования – наднационального и органами юрисдикции. Наднациональное регулирование осуществляется международными организациями как попытка гармониза-

¹ В 2011 г. в целях расширения институциональной основы подготовки качественной корпоративной отчетности Совет по МСФО (The International Accounting Standards Board – IASB) создал рабочую Группу в составе представителей стран с быстрорастущей экономикой (The Emerging Economies Group – EEG) для вовлечения их в процесс разработки стандартов, в числе которых Аргентина, Бразилия, Индия, Индонезия, Китай, Малайзия, Мексика, Республика Корея, Российская Федерация, Саудовская Аравия, Турция и Южная Африка.

² В настоящий момент Совет по МСФО, возникший в 2001 г. после реорганизации Комитета по международным стандартам учета, разрабатывает глобальные стандарты и связанные с ними интерпретации, которые известны как МСФО (IFRS – The International Financial Reporting Standards).

ции систем учета в гетерогенных институциональных и культурных средах отдельных юрисдикций, когда очевидны выгоды от стандартизации представления финансовой информации. Регулирование на уровне стран обеспечивает применение МСФО непосредственно организациями, осуществляющими хозяйственную деятельность на территории юрисдикции с учетом ее особенностей.

Корректно оценить результаты можно лишь после уточнения понятия «страна, применяющая МСФО». Воспользуемся подходом Межправительственной рабочей группы ЮНКТАД ООН (IASB) [8], которая ведет большую работу по оценке процесса распространения МСФО. Считается, что страна может признаваться юрисдикцией, перешедшей на МСФО, если организации, зарегистрированные на ее территории, применяют стандарты, опубликованные Советом по МСФО. Это означает, что, анализируя процесс внедрения МСФО, не принимаются в расчет масштабы внедрения стандартов внутри каждой юрисдикции, т. е. не оговаривается широта охвата экономических субъектов и видов финансовой отчетности (индивидуальная, консолидированная). Такой подход к определению страны, применяющей МСФО, формирует очень неоднородную группу.

Следует разделить все организации внутри юрисдикции как минимум на две категории:

1) экономические субъекты, формирующие публичную финансовую отчетность на основе МСФО в силу требований (или разрешения) законодательства юрисдикции;

2) иные организации, формирующие публичную финансовую отчетность.

К первой категории относятся крупные экономические субъекты, чаще представленные группой взаимосвязанных организаций, способные

сформировать качественную консолидированную финансовую отчетность, удовлетворяющую требованиям международных рынков капитала, где востребованы международные стандарты учета. В отличие от первой вторая категория – это подавляющее большинство организаций, осуществляющих деятельность на территории юрисдикции, для которых недоступны международные фондовые рынки, но они обязаны представлять публичную финансовую отчетность, в соответствии с национальными стандартами учета.

Неоднородность группировки стран, перешедших в соответствии со статистикой Совета по МСФО к применению международных стандартов, становится очевидной, если принять во внимание наличие двух категорий экономических агентов на территории каждой юрисдикции. Кроме того, неоднородность сохраняется даже в отношении первой категории, так называемых листинговых организаций. Реакции юрисдикций на МСФО существенно различаются [4]: некоторые страны игнорируют существование МСФО, кто-то разрешает применение МСФО для ограниченного числа компаний и только консолидированной отчетности, но есть страны, которые отменили систему национальных стандартов учета в пользу МСФО. В декабре 2010 г. в 91 юрисдикции МСФО были обязательны для всех листинговых компаний, в шести странах требование обязательного использования международных стандартов распространялось лишь на особую группу листинговых компаний, в 26 юрисдикциях применение МСФО разрешалось, но не являлось обязательной нормой для листинговых компаний, а 31 страна не перешла к признанию МСФО (рис. 1) [2].

Можно выделить два последовательных этапа внедрения МСФО у большинства стран. Первоначально регулирующие органы юрисдикций дают разрешение на добровольное применение МСФО ограниченной группе компаний, желающих иметь доступ к финансовым рынкам за пределами юрисдикции. Следующий этап связан с введением регулирующими органами требования обязательного применения МСФО на территории своей юрисдикции, для ограниченного

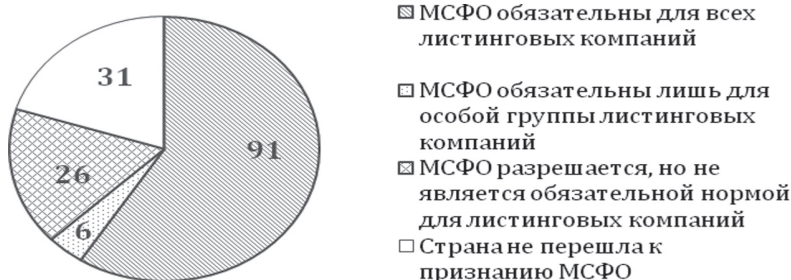


Рис. 1. Количество стран, применяющих различные требования к применению МСФО

круга организаций [5]. Например, в таких европейских странах, как Австрия, Бельгия, Франция, Германия, Италия и Швейцария, изначально регулирующие органы разрешали предприятиям добровольно переходить от национальных стандартов учета к применению МСФО. Однако в 2002 г. Европейским союзом принято решение об обязательном применении МСФО для подготовки консолидированной отчетности листинговых европейских компаний, что вызвало необходимость внесения изменений в национальные нормативно-правовые системы [6].

К настоящему моменту две трети стран группы G20 перешли к обязательному применению МСФО, оставшиеся, те, кто еще не принял МСФО [19], в том числе США, Япония, Индия, позволяют иностранным эмитентам и своим листинговым компаниям использовать международные стандарты, чтобы получить доступ к национальным финансовым рынкам.

В юрисдикциях, перешедших к применению МСФО, широта охвата экономических агентов значительно различается. Однако, кроме разнообразия масштабов внедрения международных стандартов по странам, процесс распространения привел к еще одному удивительному результату – появлению «национальных вариантов МСФО», что подвергает сомнению саму идею достижения глобальной сопоставимости финансовой отчетности.

ПРИЧИНЫ ПОЯВЛЕНИЯ «НАЦИОНАЛЬНЫХ ВАРИАНТОВ МСФО»

Для распространения МСФО был выбран путь гармонизации, что предполагает «сближение» международных правил с уже практикуемыми традиционными стандартами национальных учетных систем, а не «автоматическую» замену или признание международных стандартов. Позиция Совета по МСФО в «Отчете о наилучшей практике: установление взаимоотношений между МСФО и другими разработчиками стандартов по бухгалтерскому учету» [16] состоит в том, что переход к применению международных стандартов является интерактивным процессом, который требует вовлечения национальных стандартов. Варианты реализации МСФО в каждой юрисдик-

ции имеют свои особенности [4] в силу различных подходов к внедрению и влияния сложившейся национальной практики учета. Классифицируют несколько основных подходов, используемых странами для внедрения МСФО [7, 4] на территории собственной юрисдикции:

– непосредственное введение в действие текстов МСФО в редакции и в сроки, предусмотренные Советом МСФО;

– разрешение применения МСФО после действующей в юрисдикции процедуры вступления в силу нормативных актов;

– конвергентный подход, предусматривающий приведение положений МСФО в соответствие с реалиями юрисдикции.

Непосредственное введение в действие текстов МСФО является наиболее прозрачным подходом с точки зрения получаемых результатов. Предполагается применение МСФО одновременно с момента их выпуска Советом по МСФО и в неизменном виде. Однако немногие страны используют этот подход, например Южная Африка, Великобритания, и при этом требуют обязательного применения МСФО лишь для некоторых компаний (например, листинговых) или только для некоторых видов отчетов (например, консолидированных).

Разрешение применения МСФО после действующей в юрисдикции процедуры вступления в силу нормативных актов означает более поздний временной период начала применения положений МСФО на территории данной страны. Например, в Канаде, а теперь и в России процедура введения в действие [18] международных стандартов для публично подотчетных организаций начинается с момента введения стандарта Советом по МСФО и продолжается параллельно с ним в соответствии в принятым в стране порядком. Дополнительной причиной задержки и коррекции текста является необходимость перевода текстов МСФО на национальный язык, когда может искажаться истинное значение положений, а иногда возникают и явные ошибки. При этом в мире существует несколько вариантов перевода на один и тот же национальный язык, например есть две официальные версии переводов на французский язык (в странах Европейского союза и в Канаде). Усугубляет проблему необходимость перманентного процесса измене-

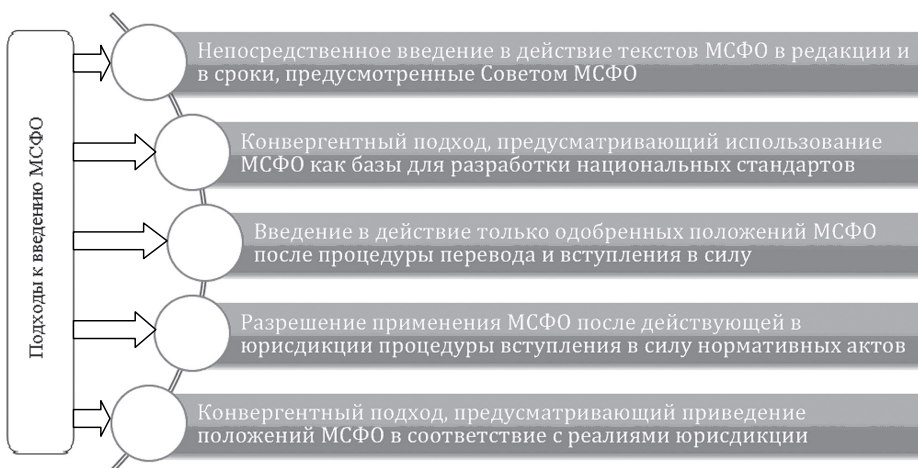


Рис. 2. Перечень применяемых в мировой практике подходов к введению МСФО в действие на территории страны

ний и обновлений, вносимых Советом по МСФО в действующие стандарты [6].

Представление о конвергентном подходе в научной литературе уточняется, и предлагается рассматривать два варианта его реализации. Один из вариантов называется *адаптацией МСФО*, когда в текст стандарта, выпущенного Советом по МСФО, вносятся изменения и дополнения в соответствии с реалиями юрисдикции, как это делает Австралия или Китай. В результате, очевидно, что будет применяться не стандарт МСФО, а некий документ, лишь отчасти соответствующий ему и требующий дополнительных действий, направленных на обеспечение полного соответствия с МСФО.

Второй вариант конвергентного подхода, по определению Совета по МСФО, предполагает использование текстов международных стандартов как базы для разработки национальных и региональных стандартов учета и отчетности. Например, Индия применяет подход, основанный на программе сближения индийских стандартов учета с МСФО, пытаясь адаптировать положения МСФО к экономической реальности страны, полностью заменяя их национальным вариантом.

Дополняя или уточняя перечень, специалисты [4] предлагают рассматривать в качестве самостоятельного подхода введение в действие только одобренных положений МСФО. Такой подход применяется, например, Европейским союзом и предусматривает подробное изучение всех положений вновь принятого стандарта и/или поправок.

В процессе одобрения участвует большое количество заинтересованных лиц, что требует длительного периода времени для принятия решения, и при этом может быть одобрен не весь стандарт, а с некоторыми изъятиями.

Разнообразие подходов юрисдикций к применению МСФО (рис. 2) хорошо иллюстрирует, например, группа из девяти стран, участвовавших в пилотных испытаниях

ЮНКТАД ООН (IASB)³: две страны используют МСФО в том виде, в каком они были разработаны Советом МСФО, три из них внедряют стандарты после завершения процесса утверждения, две страны используют конвергентный подход, одна страна разрабатывает национальные стандарты учета на основе МСФО, и еще одна страна применяет региональные стандарты учета [7].

Таким образом, все подходы к введению в действие на территории той или иной юрисдикции МСФО, за исключением первого подхода, приводят к коррекции текстов международных стандартов, выпущенных Советом по МСФО. Снижает сопоставимость финансовой отчетности на глобальном уровне [4] и традиционная национальная практика учета некоторых объектов или событий, которая остается и поддерживается даже при переходе к обязательному применению МСФО. Возникновение данного явления связано с наличием в текстах МСФО «пробелов», вариантов выбора и неясности положений, а также множества оценочных подходов. Возможность выбора вариантов (например, FIFO и средневзвешенной в МСФО (IAS) 2 «Запасы») объясняется самой идеей создания МСФО и процедурами их принятия. При разработке стандартов рассмат-

³ Организация Объединенных Наций (the United Nations) оказала поддержку идее разработки МСФО и стала активно участвовать в данном процессе, создав в октябре 1982 г. Межправительственную рабочую группу экспертов по международным стандартам учета и отчетности (the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR).