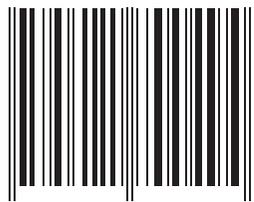


О.А. Воробьева

**Переход на международную систему
финансовой отчетности:
теоретические и практические
аспекты процесса**

Монография



Курганский
государственный
университет



редакционно-издательский
центр

43-38-36

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Курганский государственный университет

О.А. Воробьева

**ПЕРЕХОД НА МЕЖДУНАРОДНУЮ СИСТЕМУ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ:
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ
АСПЕКТЫ ПРОЦЕССА**

Монография

Курган 2010

УДК 657.37
ББК 65.052
В 75

Рецензенты:

Руководитель Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Курганской области, кандидат экономических наук, профессор *Н. Д. Кремлев*;

Зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита Курганского филиала ОУП «Академия труда и социальных отношений», доцент *Н. А. Леонова*.

Печатается по решению научного совета Курганского государственного университета.

В 75 Воробьева О.А. Переход на международную систему финансовой отчетности: теоретические и практические аспекты процесса: Монография. – Курган: Изд-во Курганского гос. ун-та, 2010. – 162 с.

В монографии определены актуальные направления развития системы финансовой отчетности, а также объективные причины перехода отечественных предприятий на МСФО. Доказана необходимость включения процесса перехода на МСФО хозяйствующих субъектов конкретного региона в число факторов, обуславливающих повышение региональной конкурентоспособности. Обобщены применяемые в учетной практике варианты составления отчетности по принципам международных стандартов. Приведены примеры практической реализации варианта трансформации в некоторых организациях г. Кургана.

Издание предназначено для специалистов в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности, для студентов и аспирантов экономических специальностей, а также всех, кто интересуется вопросами стандартизации отчетности на международном уровне.

УДК 657.37
ББК 65.052

ISBN 978-5-4217-0049-4

© Курганский
государственный
университет, 2010
© Воробьева О. А., 2010

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
1 Научно-теоретические предпосылки перехода на международную систему финансовой отчетности	7
1.1 Актуальные направления развития научно-теоретических аспектов финансовой отчетности	7
1.2 Объективные причины перехода на международную систему финансовой отчетности	26
2 Отдельные аспекты перехода на международную систему финансовой отчетности в регионе	49
2.1 Оценка применяемых в учетной практике вариантов составления отчетности по принципам международных стандартов	49
2.2 Переход на МСФО как фактор влияния на конкурентоспособность региона	62
2.3 Методические и практические аспекты процедур трансформации на уровне предприятий региона	83
Заключение.....	102
Список литературы	103
Приложения	117

ВВЕДЕНИЕ

В марте 2010 г. исполнилось двенадцать 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. Двенадцать лет – осязаемый срок для реформирования даже такой консервативной области в управлении организацией, как система учета и отчетности, что позволяет подводить определенные итоги и делать выводы в свете происходящих преобразований. На сегодняшний момент введены в действие 22 Положения 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, то необходимо отметить, что основная из них состоит даже не в неподготовленности квалифицированных бухгалтеров и аудиторов, профессионально владеющих навыками работы по МСФО, 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 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.

Вопросы, связанные с развитием теории и практики учета и отчетности, проблемы эволюционирования базовых принципов и концепций финансовой отчетности рассматриваются в трудах зарубежных ученых: О. Амата, Х. Андерсона, Д. Блейка, М.Ф. ван Бреда, Х. ван Грюнинга, Д. Колдуэлла, М. Коэна, М.Р. Мэтьюса, Б. Нидлза, М.Х.Б. Перера, Ж. Ришара, Э.С. Хендриксена, а также в работах российских исследователей: В.Б. Ивашкевича, М.И. Кутера, Т.Н. Мальковой, В.Д. Новодворского, В.Ф. Паляя, С.В. Панковой, Я.В. Соколова, К.Ю. Цыганкова, А.Е. Шевелева и других.

Практические аспекты внедрения МСФО на российских предприятиях, проблемы гармонизации российских правил бухгалтерского учета и международных стандартов освещаются такими учеными и практиками: И.В. Аверчевым, Ю.А. Бабаевым, Т.Н. Веселовой, Н.В. Генераловой, В.Г. Гетьманом, Т.Ю. Дружиловской, Н.Н. Илышевой, Р.Г. Каспиной, Т.Н. Мальковой, Н.Л. Маренковым, А.И. Малыхиной, Е.А. Мизиковским, В.Ф. Палием, О.В. Рожновой, Я.В. Соколовым, О.В. Соловьевой, О.И. Соснаускене, Л.С. Сосненко, Л.С. Стуковым, А.В. Суворовым, С.Б. Тинкельманом, В.А. Тереховой, Т.Г. Шешуковой и другими.

Следует, однако, отметить, что в стремлении описать практические вопросы внедрения МСФО некоторые исследователи упускают из виду научно-теоретические аспекты стандартизации учета и отчетности на международном уровне. Так, например, иногда к числу международных стандартов относят GAAP USA (Generally Accepted Accounting Principles) – общепринятые принципы бухгалтерского учета США. Это связано с тем, что в литературе, посвященной исследованию проблем теории и практики учета и отчетности, общее определение понятия международная система учета и/или отчетности либо отсутствует, либо полностью привязано к МСФО. Однако толковать общее на основе одного частного примера не представляется правильным. Терминологическая путаница может быть упразднена путем введения и обоснования категории «международная система финансовой отчетности» с выделением ее ключевых характеристик. Недостаточно исследованным остается и вопрос о влиянии процесса внедрения МСФО в практику составления финансовой отчетности предприятиями региона на его конкурентоспособность, что приводит к недостаточно полному и правильному пониманию необходимости перехода на международные стандарты. Отсутствие детально проработанных и теоретически обос-

нованных программ по переходу на МСФО в зависимости от выбранного варианта формирования финансовой отчетности также является своеобразным пробелом в свете научных изысканий по данному вопросу.

Таким образом, актуальность вопросов применения МСФО в учетной практике хозяйствующих субъектов, необходимость исследования влияния МСФО как на уровень развития самой организации, так и субъекта РФ, в котором она представлена, а также недостаточная теоретико-методологическая изученность проблемы обосновывают необходимость дальнейших исследований с целью углубления и систематизации знаний в этой области.

1 НАУЧНО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ ПЕРЕХОДА НА МЕЖДУНАРОДНУЮ СИСТЕМУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1 Актуальные направления развития 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 бухгалтерии.

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, представляется 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, 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 итальянской 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, 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, 133];

– необходимость осознания различия между индивидуальным принятием решений, которое находит проявление в поведении на рынке, и коллек-

тивным 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, 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, 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, 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 с 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 жесткость¹. 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, 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,

¹ Понятие жесткости в экономической науке может быть трактовано как внешне обусловленное несовершенство рынков и конкуренции

духовность нации, называются академиком РАН Д.С. Львовым в качестве первоосновы экономического роста. По его словам, «коллективистские 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, 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, 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, 296, 297].

Все эти бухгалтерские махинации позволяли настолько приукрасить бухгалтерскую отчетность «Энрон», что курс ее акций рос завидными темпами: в 1999 г. он вырос на 50%, а в 2000 г. – на 90% (!). 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 дол. 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 крупнейших 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 дол. США [3.89, 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, 22].

Надо отметить, что для российского учета завышение прибыли для привлечения средств при помощи 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 р. (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 дол. 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 дол. США. Однако согласно рыночной капитализации ОАО «Нефтегазовая компания «Славнефть»», составившей по итогам 1997 г. 4492,8 млн дол. США, цена пакета акций компании составляла 358,1 млн дол. США. Следовательно, государство от продажи акций компании недополучило 309,3 млн дол. США, а упущенная выгода федерального бюджета составила около 220 млн дол. США [2.3, 29 – 32].

Компания «ЮКОС», своего рода русский «Энрон», только наоборот (махинации были связаны не с завышением, а с занижением финансового результата), 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 (таблица 1) [3.32, 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. доходы «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 1 – Выписка из финансового отчета «ЮКОС», млн дол. 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
Чистая прибыль (после вычета налога)	3 724	3 156	3 058

Этот вывод подтверждается и расчетами Всемирного банка (далее – ВБ). Его специалистами был проведен анализ национальных счетов России, в ходе которого обнаружилось следующее: на взятые вместе нефтяной и газовый сек-

торы 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 составляют около 20% ВВП.

Статистика также создает впечатление о России как о стране с постиндустриальной экономикой, 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 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, 325 – 326].

Выходит, что показатели системы национальных счетов (далее – СНС) искажают действительность? Нет, на самом деле «действительность», отражаемая в СНС, уже является искаженной. Получается как в той грубой, но справедливой поговорке: «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 выгоду 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, 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 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% (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% 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 автора, 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, 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 существовать 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, 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 менеджмент 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, 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 ре-

ально 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 сначала лучше всего 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 (таблица 2) [3.23, 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.

Таблица 2 – Нормативное регулирование состава финансовой отчетности в соответствии с РПБУ, МСФО и GAAP USA

Направление регулирования	РПБУ	МСФО	GAAP USA
1	2	3	4
Состав финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> • баланс; • отчет о прибылях и убытках; • отчет о движении денежных средств; • отчет об изменениях капитала; • приложение к бухгалтерскому балансу; • пояснительная записка 	<ul style="list-style-type: none"> • баланс; • отчет о прибылях и убытках; • отчет об изменениях в капитале; • отчет о движении денежных средств; • учетная политика и примечания 	<ul style="list-style-type: none"> • баланс; • 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); • отчет о нераспределенной прибыли (может комбинироваться с отчетом о прибылях и убытках); • отчет об изменениях собственного капитала; • отчет о движении денежных средств; • примечания

1	2	3	4
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"> • юридический адрес организации; • основные виды деятельности; • среднегодовую численность работающих за отчетный период или численность работающих на отчетную дату; • состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации. <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"> • домициль компании; • юридическая форма компании; • страна, в которой компания была зарегистрирована в качестве корпорации; • юридический или деловой адрес (если он отличается от юридического); • характер операций / основной деятельности; • название материнской компании и главной материнской компании основной группы; • среднее число работников. <p>Желательно, чтобы компании предоставляли и другую финансовую и нефинансовую информацию, не входящую в обязательный перечень</p>	<ul style="list-style-type: none"> • описание учетной политики предприятия; • информация, раскрытие которой требуется другими стандартами; • информация, которую предприятие раскрывает по собственной инициативе, чтобы сделать финансовую отчетность более прозрачной и полезной для пользователей

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, 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 дол. 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 дол. При этом активы на балансе GM насчитывали в то же время 274,73 млрд дол. в сравнении с 21,39 млрд дол. у Cisco Systems. Таким образом, гигантские материальные активы GM, имеющие десятикратное превосходство, на деле создали всего лишь $\frac{1}{5}$ от стоимости того, чего достигла Cisco Systems [2.84, 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 указывается на необязательность их оценки и отражения в балансе. Международным комитетом по бухгалтерскому учету был введен соответствующий стандарт «Нематериальные активы (МСФО 38)», однако в целом он представляет собой не более чем 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 [2.4, 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 осмотрительности (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 рисунке 1 [3.23, 199].

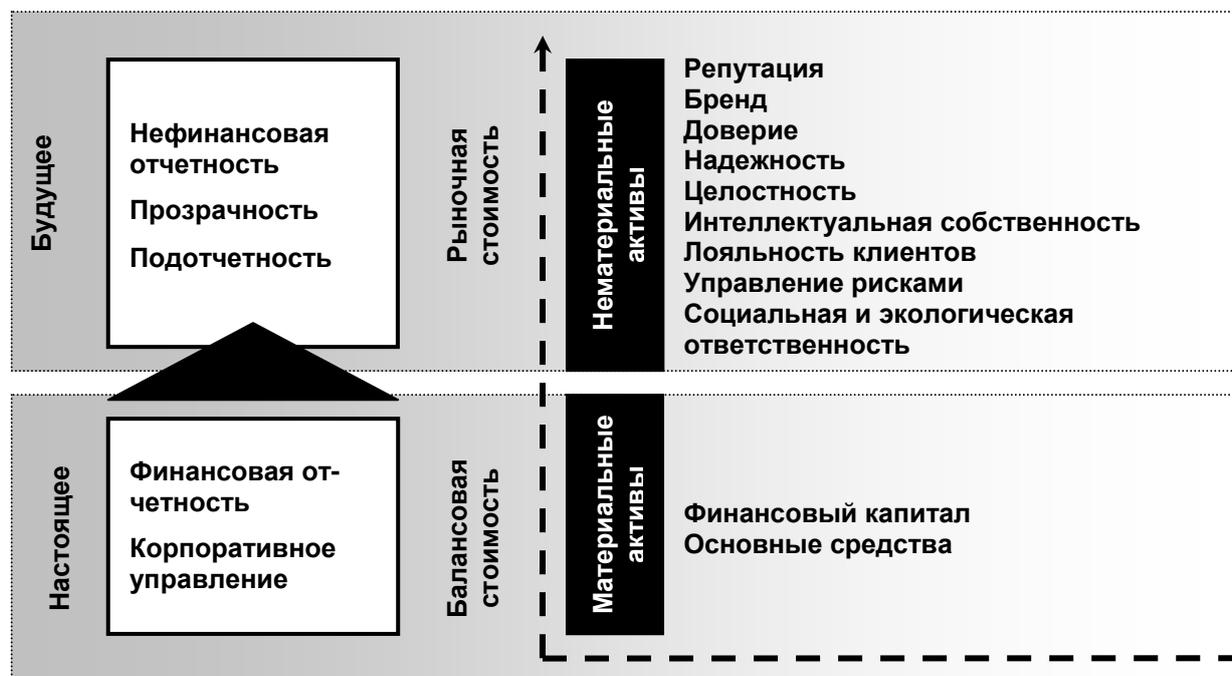


Рисунок 1 – Будущее финансовой отчетности

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 внут-

ренной 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 неотделим 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, 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 (таблица 3) [2.84, 194].

Таблица 3 – Ключевые показатели деятельности (КПД) Shell

Экономические	Социальные
<ul style="list-style-type: none"> • экономическая эффективность <ul style="list-style-type: none"> ○ средняя рентабельность занятого капитала ○ общая доходность акций ○ удовлетворение потребителей ○ нововведения • вклад в процветание 	<ul style="list-style-type: none"> • уважение к людям <ul style="list-style-type: none"> ○ важнейшие параметры здравоохранения и безопасности ○ восприятие работниками отношения к ним со стороны компании ○ различия и равенство возможностей ○ права человека
Экологические	Установки и ценности
<ul style="list-style-type: none"> • влияние на окружающую среду <ul style="list-style-type: none"> ○ важнейшие экологические параметры ○ приемлемость деятельности (через сравнительный анализ и восприятие) • потенциальное воздействие на изменение климата <ul style="list-style-type: none"> ○ парниковый эффект от выбросов газа 	<ul style="list-style-type: none"> • честность <ul style="list-style-type: none"> ○ уверенность работников в том, что принципы бизнеса защищают их и побуждают к честным действиям ○ репутация ○ степень соответствия хозяйственных процессов принципам устойчивого развития • обязательства <ul style="list-style-type: none"> ○ восприятие заинтересованными группами качества обязательств компании

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 компании 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 информации позволяет раскрыть имеющиеся у нее возможности в снижении риска своей деятельности (таблица 4).

Таблица 4 – Выдержки из отчетов компании «Шелл» за 2008, 2009 гг.

Направление в отчете	Содержание
Честность	«...Мы сообщаем о нарушениях Кодекса деловой этики, в том числе о доказанных случаях взяточничества и мошенничества, комитету по аудиту совета директоров «Ройял Датч Шелл плс.». В 2008 году сообщалось о 204 нарушениях Кодекса деловой этики (в 2007 году 361 случай). В результате мы прекратили отношения со 138 сотрудниками и подрядчиками (в 2007 году – со 151)»
Разливы	«...В 2009 году в Нигерии значительно увеличилось число разливов, связанных с диверсиями и хищениями, основной объем которых пришелся на два крупных разлива: в результате хищения на месторождении Оидиди разлито порядка 10 500 т и в результате диверсии на трубопроводе «Транс-Эскавос» разлито порядка 2 500 т»
Техника безопасности	«...В 2008 году во время работы на «Шелл» погибли 26 человек (два штатных сотрудника и 24 подрядных работника). Это на пять человек больше, чем в 2007 году, согласно нашей уточненной отчетности. Девять из этих смертных случаев связаны с ДТП. Еще 10 случаев имели место в Нигерии, три из них связаны с безопасностью, а остальные – следствие трагического происшествия, в котором семь подрядных рабочих погибли во время ремонта трубопровода после диверсионного акта». «...В 2009 году при производстве работ для «Шелл» погибли 20 человек (один работник концерна и 19 работников-подрядчиков), причем двое из них – в результате промышленных аварий»

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 дол. США, что превосходило показатель ВВП Греции за тот же год (123 млрд дол. США) и чуть уступало ВВП

Южно-Африканской Республики (129 млрд дол. США) и Польши (136 млрд дол. США). В посткризисные 2008 и 2009 гг. несмотря на падение спроса и цен на нефть концерном была получена чистая прибыль в размере 26,5 и 12,7 млрд дол. США соответственно. Таким образом, очевиден 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, 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 автора, 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» произошла 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 совершится реальная революция в бухгалтерском учете. Все, что для этого необходимо, – принять новую технологию» [2.78, 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 также 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 па-

радикалы». Такие электронные копии бумажных документов являются тяжким 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, 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, 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 онлайн-овых 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.

1.2 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, 30; 3.41, 14].

Однако задаваться сегодня вопросом о необходимости реформирования бухгалтерского учета в России в соответствии с международными требованиями – означает не понимать или, возможно, не знать ряда объективных на то причин.

Первой и наиболее существенной из них является то, 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 являющих 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, осведомлен-

ными 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 десять 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, 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, 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 2010/2011 г. в отчете Всемирного экономического форума (далее – ВЭФ) Российской Федерации по критерию «Ка-

чество аудита и национальных стандартов финансовой и бухгалтерской отчетности» было присвоено 116-е место из 139 анализируемых стран (для сравнения: Бразилия – 64-е место; Индия – 45-е место; Китай – 61-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 десятилетий, а нескольких лет 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, 37].

Интересен вывод, сделанный в этой связи Нобелевским лауреатом Джоозефом 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, 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 деятель-

ности 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 отказываться в инвестициях, ссылаясь на непонятный учет» [2.58, 120]. Сегодня ситуация, по сути, мало чем отличается от петровских времен. Опрос руководства иностранных компаний, проведенный ВБ, показал, что для 75% опрошенных одним 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, когда так и не удалось создать систему подготовки квалифицированных кадров, способных мыслить не по инструкциям сверху, а имеющих собственное профессиональное суждение; когда целая плеяда сменяющих и дополняющих друг друга законов и положений так и не утвердила базовых в учетной среде понятий, присущих странам с развитой экономикой; когда 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, 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 01.10.2010 г. действуют 22 положения);

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-ром экон. наук 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 приложении А, таблица А.1 [2.28, 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. ауди-

торов. 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 76 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 тремя УМЦ (приложение А, таблица А.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 (приложение А, таблица А.3) [2.28, 15 – 19].

Российская Федерация является одним из девяти 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 9 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 (приложение Б) [2.20, 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 дол. США, а по американским стандартам GAAP USA – в размере 1 млрд дол. США. Во-вторых, от того, какая модель учета применяет-

ся в той или иной стране, зависит и тип системы финансовой отчетности. Весьма интересная классификация типов систем финансовой отчетности предложена К. Ноубсом (рисунок 2) [2.61, 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.

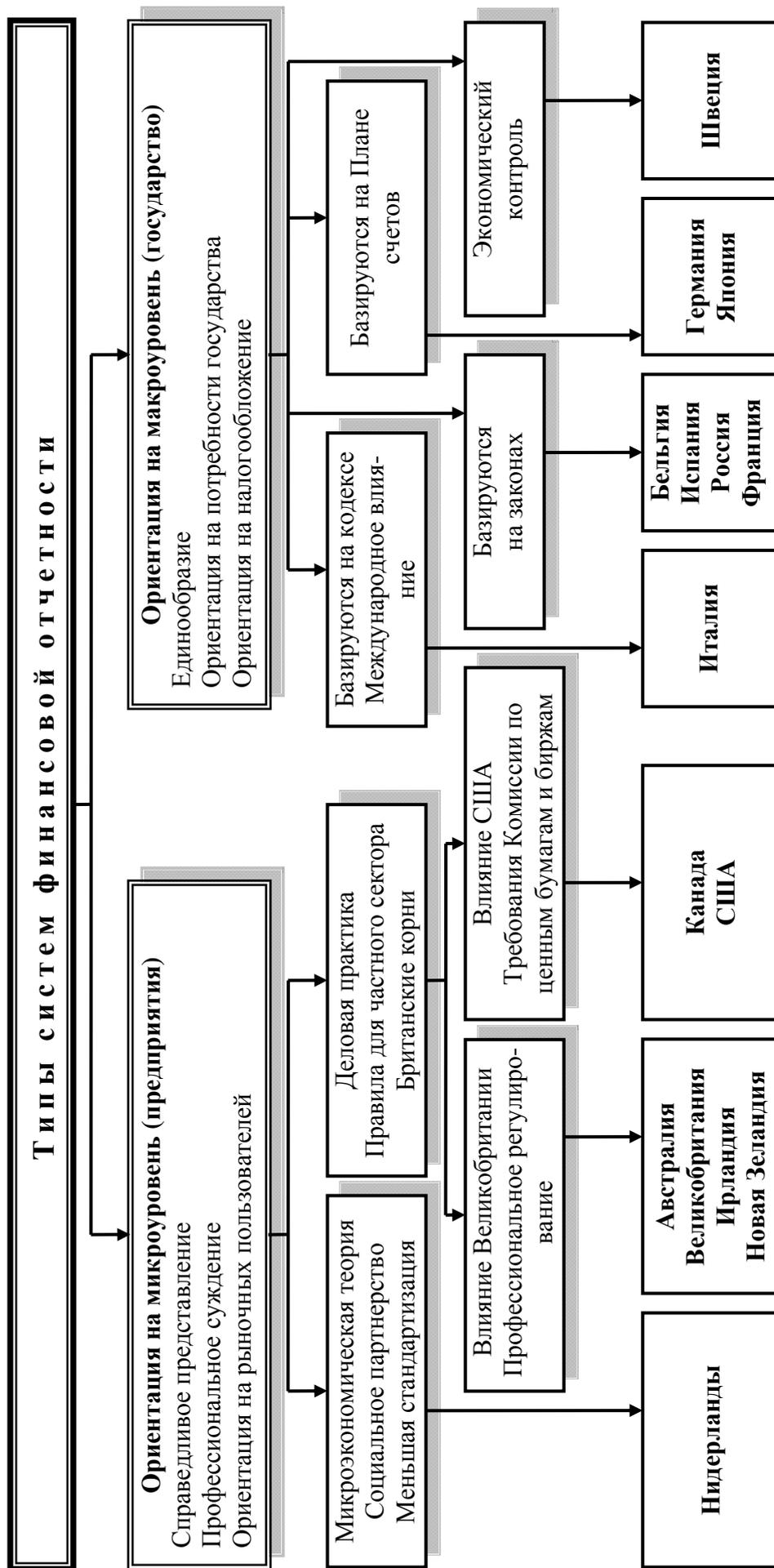


Рисунок 2 – Классификация стран по составлению финансовой отчетности

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.

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. состояло 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 01.04.2009 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 они в биржевой листинг или нет. Этой категории на 01.04.2009 г. соответствовали такие страны, как 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;

2) категория 2: обязательное следование МСФО только для компаний, включенных в биржевой листинг. В эту группу попали 27 стран ЕС (Австрия, Бельгия, Болгария, Великобритания, Венгрия, Германия, Греция, Дания, Ирландия, Испания, Италия, Кипр, Латвия, Литва, Люксембург, Мальта, Нидерланды, Польша, Португалия, Румыния, Словакия, Словения, Финляндия, Франция, Чехия, Швеция, Эстония), а также ряд других стран, например, Ливан, Катар и т.д.;

3) категория 3: страны, чье законодательство допускает применение МСФО вместо национальных правил бухгалтерского учета. Примерами таких 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 (приложение В).

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, по сути, с 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 на-

циональным 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, 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 стороны 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 воспользовалось 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 По-

становления, 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, представлено в таблице 5.

Таблица 5 – Применение МСФО в странах-членах ЕС

Страна	Компании	Компании, котируемые на бирже		Компании, не котируемые на бирже	
		консолидированные	юридическое лицо	консолидированные	юридическое лицо
1	2	3	4	5	6
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

Продолжение таблицы 5

1	2	3	4	5	6
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. Основные 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 большую 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 (рисунк 3, приложение Г).

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].

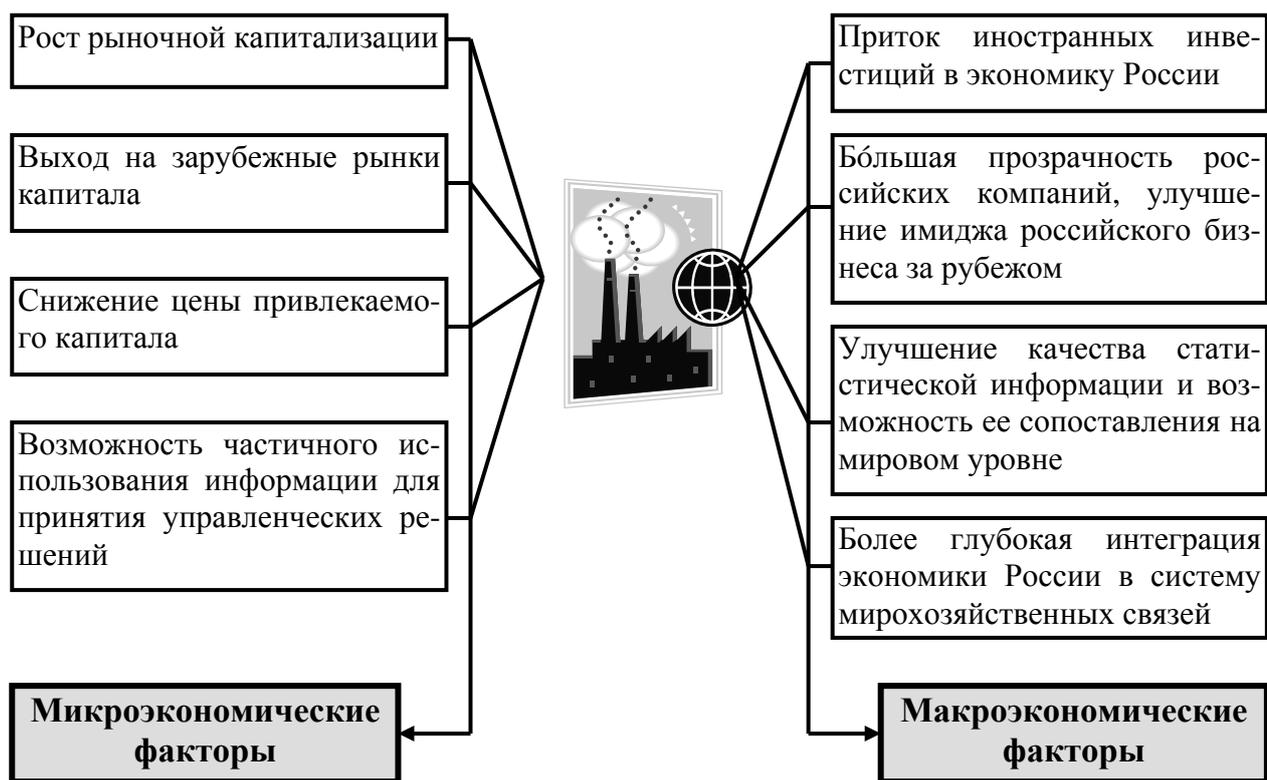


Рисунок 3 – Микро- и макроэкономические факторы перехода на МСФО

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 официальные 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 (тот же показатель в отношении отчетности, составленной в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета, равнялся 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 75 высших учебных заведений (далее – ВУЗ) и 233 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 финансовой отчетности», не дающий в полной мере даже базовые знания по учету в системе МСФО. В ССУЗах дисциплина подобного рода зачастую 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, 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 (таблица 6).

Таблица 6 – Аудиторско-консалтинговые компании Урало-Западносибирского региона, имеющие опыт в предоставлении услуг в области МСФО по итогам 2008 г.

Виды услуг	Аудиторско-консалтинговая компания	Клиенты					
		банки		страховые и инвестиционные компании		промышленный сектор и другие предприятия	
		количество	выручка, тыс. р.	количество	выручка, тыс. р.	количество	выручка, тыс. р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Аудит	Екатеринбургский Аудит-Центр	52	15 840	-	-	-	-
	Листик и партнеры	27	4 662	-	-	1	1 300
	АВУАР	-	-	-	-	1	150
	Инвест - аудит	-	-	1	80	-	-
	Ассоциация «Налоги России»	-	-	-	-	3	2 030

Продолжение таблицы 6

1	2	3	4	5	6	7	8
Трансформация отчетности	Екатеринбургский Аудит-Центр	2	480	-	-	-	-
	Листик и партнеры	-	-	-	-	2	2 149
	АВУАР	-	-	-	-	1	425
	Инвест - аудит	-	-	1	300	0	0
Консалтинговые услуги и обучение	Новый Аудит	-	-	-	-	1	2520
	Листик и партнеры	-	-	-	-	2	22

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%.

В рамках данного исследования был проведен анкетный опрос бухгалтеров-практиков и студентов 3–5 курсов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». При организации опроса за основу 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 приложении Д.

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, по большей части, с неразвитостью у современных бухгалтеров России концептуального мышле-

ния. 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 поверку 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, вхо-

дили 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 вспомнить, 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 макроэкономических 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), служащая 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. Та-

ким 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 Наркомфин 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: между промежуточным потреблением и первичными затратам. В бухгалтерском учете при-

меняются 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 доказательства 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, 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, упрежняющихся в надувательстве либо третьих лиц, либо хозяина, особенно когда последний представлен государством» [3.73, 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.

2 ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ 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 Т.Н. Мальковой, Г.И. Пашигоревой, В.И. Пилипенко в качестве варианта, позволяющего российской организации формировать финансовую отчетность в соответствии с МСФО, рассматривается трансформация, под которой понимается перегруппировка учетной информа-

ции в иные бухгалтерские стандарты [2.28, 306 – 309], [2.45, 144 – 146]. В качестве основных форм трансформации выделяются следующие (таблица 7).

Таблица 7 – Формы трансформации как варианта составления финансовой отчетности по МСФО (в трактовке Т.Н. Мальковой, Г.И. Пашигоревой, В.И. Пилипенко)

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

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 соответствии с учетной по-

литикой материнской компании, компьютерные программы трансформации текущего учета и отчетности в пострежиме.

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 «Прайсво-терхаусКуперс 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 (таблица 8).

Таблица 8 – Формы трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО (в трактовке ЗАО «Прайсво-терхаусКуперсАудит» и ООО «Росэкспертиза»)

Название формы	Особенности применения
Трансформация как метод корректировки предшествующих периодов	
Базовая трансформация	Перевод имеющейся, предусмотренной законодательством информации в формат МСФО
Полная трансформация	Осуществляются корректировки определенных позиций отчетности с использованием первичной информации
Полная трансформация в иностранной валюте	Финансовая информация конвертируется в иностранную валюту, чтобы можно было иметь возможность консолидации с иностранной материнской компанией
Трансформация как метод ведения параллельного учета	
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

Большей 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 таблице 9.

Таблица 9 – 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 таблице 10.

Последний из приведенных вариантов классификации (Модель трансформации Carana Corporation), по мнению автора, 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.

Таблица 10 – 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

Конверсия¹ 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, 157], тогда как трансформация² – это процесс отчасти поверхностных, не столь глубинных изменений [4.12, Т. 4, 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.

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 иногда столь велика, что о «полной конверсии» в абсолютном понимании слова «полная» не может идти и речи. Это может быть связано со следующими причинами [2.1, 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;

¹ 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, 229]

² Трансформация отчетности – один из способов приведения отчетности в соответствие с требованиями МСФО или GAAP. Заключается во внесении изменений в готовую отчетность [4.5, 435]

– 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 р. при курсе 10 р./дол. США, а списала их в производство при курсе 20 р./дол. США. В большинстве бухгалтерских программ списание материалов будет произведено по курсу 20 р./дол. США (на дату совершения проводки), а не по курсу 10 р./дол. США (исторический курс на дату приобретения материалов). Таким образом, искажение только от одной этой условной операции составит 50 дол. 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 – представлено в таблице 11.

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:

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.*

Таблица 11 – 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)
1	2	3	4
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 определенных временных ресурсов 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, 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 взаимовязка (мэппинг) двух планов счетов, когда одному российскому счету соответствовать несколько «международных», или наоборот)	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 взаимовязка (мэппинг) двух планов счетов, когда одному российскому счету соответствовать несколько «международных», или наоборот)

Продолжение таблицы 11

1	2	3	4
<p>Степень точности формируемой учетной информации</p>	<p>Точность формируемой финансовой информации в соответствии с МСФО, как правило, 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, но 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>

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

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 сфере исследований, системное представление о глубине и обширности различий складывается с трудом. Ввиду того, что, по мнению автора, 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 приложении Е, таблица Е.1 [3.68; 3.81].

Различия в принципах учета и отчетности могут быть сведены к представленным в приложении Е, таблица Е.2. [2.12; 2.20; 3.80].

Перечень различий в методологии ведения учета, оказывающих влияние на итоговые показатели финансовой отчетности и поименованных в приложении Е, таблица Е.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 автора, является то, что по некоторым обязательным элементам финансовой отчетности в российской практике отсутствуют нормативно зафиксированные дефиниции. Так, например, за исключением понятий «доходы» и «расходы», определенных в ПБУ 9/99 и 10/99 соответственно, ни в одном документе, имеющем статус законодательного регламента на территории РФ, не закреплены определения таких понятий, как «активы», «обязательства» и «капитал». 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 который 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 приложении Е, таблице Е.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. Основными 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 орга-

низации) 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) (рисунок 4) [2.1, 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.

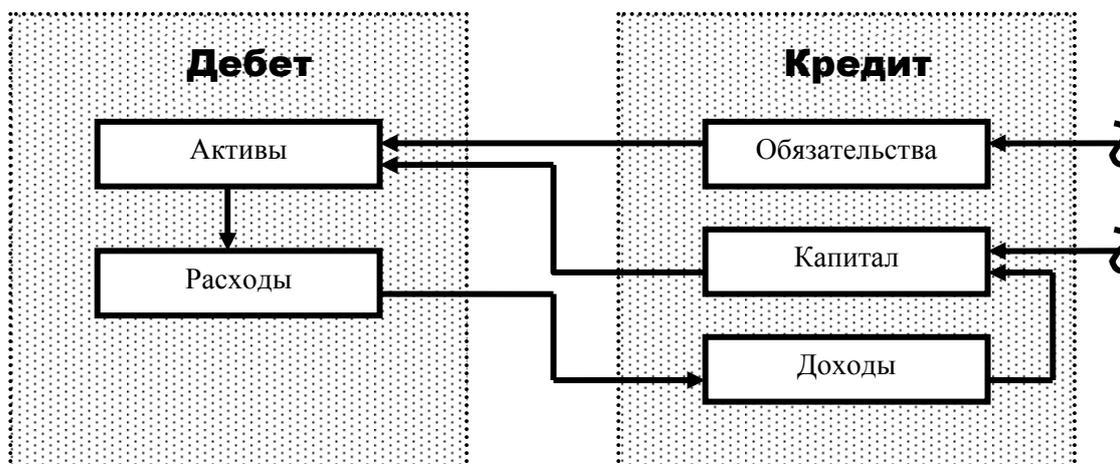


Рисунок 4 – Схема кругооборота объектов финансовой отчетности в англосаксонской модели

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 (рисунок 5) [2.1, 40]. Следовательно, он в большей мере ориентирован на управление имуществом хозяйствующего субъекта, а не на анализ его финансовой отчетности.

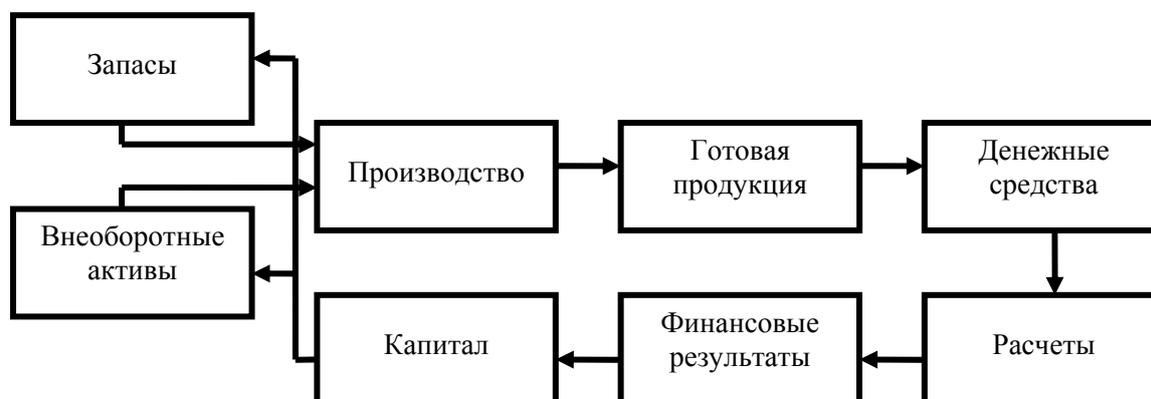


Рисунок 5 – Схема кругооборота средств предприятия, на которой базируется российский план счетов

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 плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Министерства финансов РФ [1.8]. Подобный анализ призван выявить определенные концептуальные различия, 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 принципам 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 (таблица 12).

Таблица 12 – 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		Доходы от основной деятельности (6xxx) Доходы от неосновной деятельности (9xxx)
Расходы	Финансовые результаты (90-99)	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 так называемых непроизводительных, неэффективных расходов либо избавление в случае наличия от таковых. 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, 548]. Субъектами рыночных отношений могут являться отдельные предприятия, целые регионы и даже страны. 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, 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, 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, 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, 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 четыре подхода к обоснованию сущности этой категории [3.3, 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 регионом 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, 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 таблице 13 [2.22, 204 – 231; 2.85, 441 – 444].

Таблица 13 – 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
1	2	3	4	5	6
Блок «Ключевые экономические, природно-климатические, географические, экологические, социальные параметры региона»					
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"> спад без позитивных структурных изменений – регион проблемный, и требуется поиск решений по оздоровлению его экономики; восстановительный рост – необходимо оценить перспективы региональной экономики после достижения докризисного уровня; динамичный рост без структурных изменений – оценка опасности узкой отраслевой зависимости; рост с позитивными отраслевыми сдвигами – изучение опыта 	<p>Один из базовых показателей для проведения более глубокой оценки на основе денежно-имущественных доходов населения достигнутого уровня экономического развития с целью:</p>	<p>проведения межрегиональных сопоставлений как основы для дальнейшего изучения достигнутого уровня и перспектив развития экономики разных регионов</p>	<p>Характер динамики (темпы, устойчивость) определяет перспективы рынков сбыта, изменения предпринимательского климата</p>
ВРП на душу населения	Национальные счета России (раздел 3) или Регионы России. Социально-экономические показатели (раздел 10)	<p>определения объектов федеральной региональной политики и конкретных методов в отношении данного региона</p>	<p>разработки социально-экономического развития региона</p>	<p>проведения межрегиональных сопоставлений как основы для дальнейшего изучения достигнутого уровня и перспектив развития экономики разных регионов</p>	<p>выявления перспектив фирм, удовлетворяющих потребительский спрос в разных ценовых сегментах; оценки заинтересованности властей с обеспечением бизнесом высокой динамики при экологических и т.п. издержках</p>
Индекс развития человека, подготавливаемые специалистами Программы развития ООН	Доклады о развитии человека, подготавливаемые специалистами Программы развития ООН	<p>Лучший обобщающий показатель уровня жизни населения, отражающий наиболее важные аспекты уровня жизни:</p> <ul style="list-style-type: none"> ожидаемую продолжительность жизни при рождении; достигнутый уровень образования; реальный объем ВВП в расчете на душу населения (в долларах США на основе паритета покупательной способности) 			

1	2	3	4	5	6
Блок «Предпринимательская и инновационная активность в регионе»					
Доля расходов на научные исследования в ВРП	Регионы России. Социально-экономические показатели (разделы 10 и 20)	Научоемкость экономики, в частности, косвенно показывающая возможность осуществления технологического прорыва, повышения конкурентоспособности производства, что важно для:		оценки собственной среды существования	развития передовых производств
	определения возможностей создания наукоградов, ставки на инновационное развитие				
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			
Блок «Уровень соответствия (отставания или опережения) параметров инфраструктуры региона международным и федеральным нормативам»					
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:			
Объем бытовых услуг на душу населения	Регионы России. Социально-экономические показатели (раздел 19)	возможностей ускорения развития экономики на базе опоры на местные точки роста		оценки модели развития региона	условий ведения бизнеса в регионе
		Степень коммерциализации бытового обслуживания населения, учитываемая для дальнейшей характеристики платежеспособного спроса населения и сложившейся инфраструктуры сервисных отраслей			

1	2	3	4	5	6
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 заместителей суммы накопленных иностранных инвестиций (данные о которых отсутствуют) для межрегиональных сопоставлений, исключая единичные всплески регионов в годы пиковой активности иностранных фирм в России для:	улучшения инвестиционного климата в регионе или сохранение его на достигнутом уровне	изучения российских внешнеэкономических связей, инвестиционного климата в регионах и т.п.	более точного определения наиболее благоприятных для инвестирования мест размещения
Доля организаций с участием иностранного капитала в основных 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 09.10.2007 г. № 07-102/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, котирующихся на фондовой бирже [1.9].

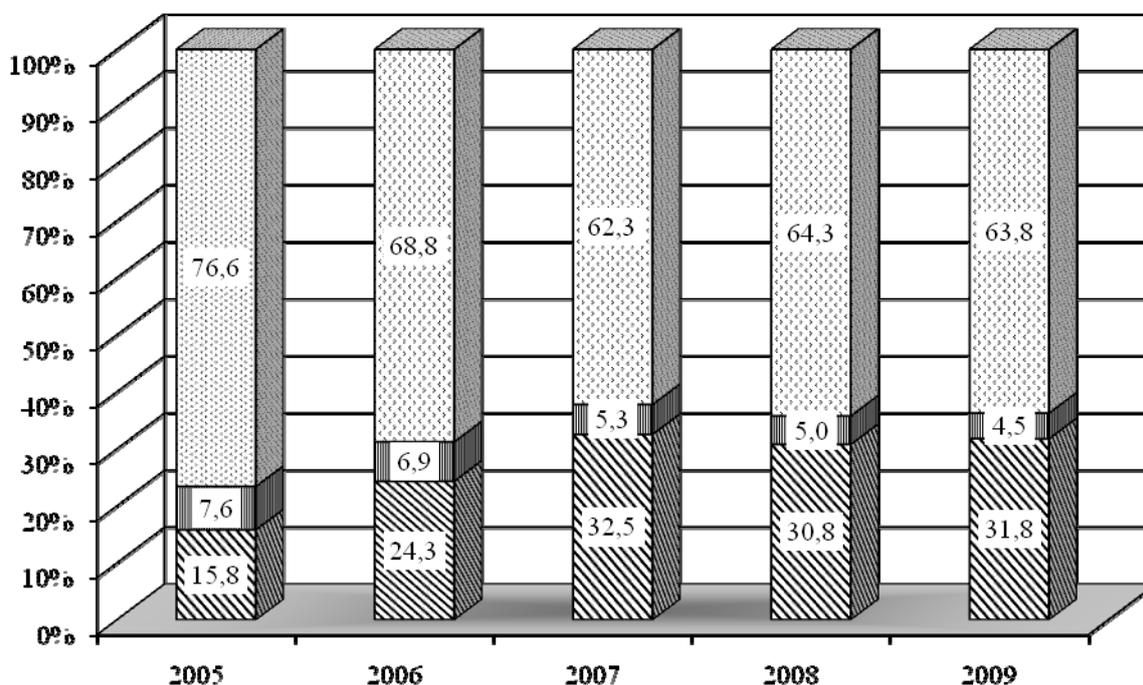
Таким образом, очевидным становится факт: составление финансовой отчетности по МСФО расценивается как столь же важный показатель успешности хозяйствующего субъекта, что и, например, отсутствие убытков по итогам двух лет из последних трех или объем сделок, заключенных на фондовой бирже с ценными бумагами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

ненных работ, оказанных услуг), составленный рейтинговым агентством «РА «Эксперт»» в 2005 – 2009 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. – 32,5% и 5,3%, в 2008 г. – 30,8% и 5,0%, в 2009 г. – 31,8% и 4,5%. Доля компаний, составляющих финансовую отчетность по российским стандартам бухгалтерского учета, за этот период уменьшилась с 76,6% до 63,8% (наименьшее значение за период – 62,3%) (рисунок 6). 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 отличительная черта лидеров рынка.



Условные обозначения:

- ▨ - финансовая отчетность по МСФО;
- - финансовая отчетность по GAAP;
- ▤ - финансовая отчетность по РСБУ

Рисунок 6 – 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 сложностного 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 рисунке 3, а именно:

- рост рыночной капитализации компании;

– *снижение цены привлекаемого капитала за счет выхода на зарубежные рынки капитала;*

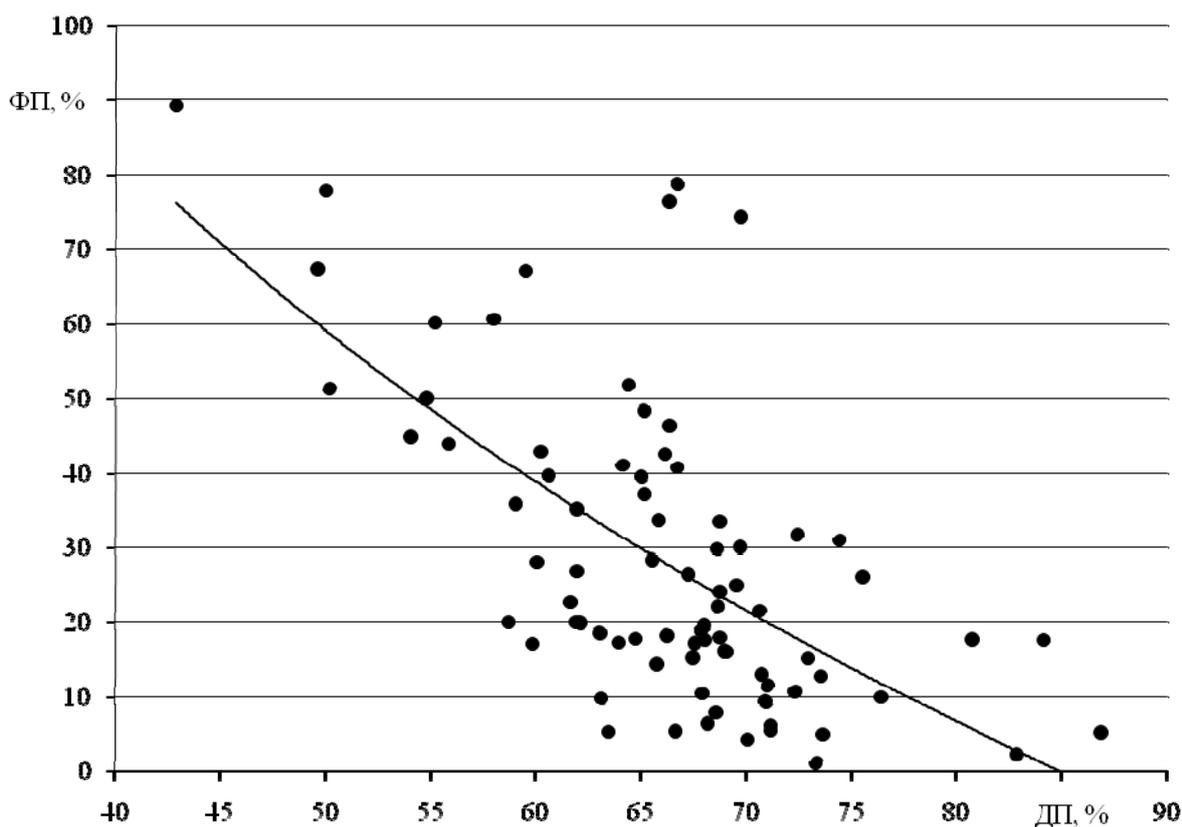
– *возможность использования информации в формате МСФО для принятия эффективных управленческих решений.*

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, – это 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 рисунке 7. 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 предприятий субъектов РФ на составление отчетности по принципам МСФО приобретает поистине государственный характер.

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 таблице 14.



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

Рисунок 7 – Поле корреляционной зависимости между долей прибыльных предприятий в регионе и уровнем его дотационности

Таблица 14 – Сопоставление отдельных показателей уровня жизни населения за 2007 – 2008 гг. и уровня дотационности субъекта РФ в 2006 г.

Показатели	Российская Федерация	УрФО	Курганская область	Свердловская область	Тюменская область	Челябинская область
1	2	3	4	5	6	7
Блок «Ключевые экономические, природно-климатические, географические, экологические, социальные параметры региона»						
Индекс валового регионального продукта (далее – ВРП), %	108,3* ¹	105,5*	104,4*	109,4*	103,1*	113,4*
ВРП на душу населения, тыс. р.	198 816,5*	349 480,1*	85 744,0*	187 607,3*	829 155,0*	165 907,5*
ИРЧП, ед.	0,817*	-	$\frac{0,766*}{61^2}$	$\frac{0,812*}{9}$	$\frac{0,876*}{2}$	$\frac{0,811*}{10}$

¹ Символ (*) означает, что данные представлены за 2007 г.

² Число под чертой указывает на место, занимаемое регионом или субъектом, в РФ

1	2	3	4	5	6	7
Блок «Предпринимательская и инновационная активность в регионе»						
Доля расходов на научно-исследовательские работы в ВРП, %	1,256	0,507	0,187	1,183	0,198	1,061
Инвестиции в основной капитал на душу населения, тыс. р.	61743	<u>119 476</u> 1	<u>33 585</u> 58	<u>54 746</u> 29	<u>298 907</u> 4	<u>50 832</u> 35
Доля занятых на малых предприятиях в общей численности занятых в экономике, %	15,2	11,5	10,8	14,5	9,5	10,2
Блок «Уровень соответствия (отставания или опережения) параметров инфраструктуры региона международным и федеральным нормативам»						
Ввод в действие жилых домов на 1000 человек населения, м ² общей площади	451	<u>508</u> 2	<u>294</u> 52	<u>387</u> 34	<u>656</u> 8	<u>577</u> 14
Число действующих кредитных организаций и филиалов, ед.	4591	460	28	124	180	128
Объем бытовых услуг на душу населения, тыс. р.	2861	<u>2 685</u> 4	<u>1 240</u> 73	<u>3 337</u> 15	<u>2 302</u> 38	<u>2 633</u> 27
Блок «Уровень международной интеграции и кооперирования региона»						
Иностранные инвестиции на душу населения, дол. США	731,3	534,9	51,5	481,0	360,6	902,7
Объем экспорта на душу населения, тыс. дол. США	3 297,4	6 367,0	244,0	2 335,3	17 520,7	2 274,4
Доля организаций с участием иностранного капитала в инвестициях в основной капитал, %	13,4	8,3	7,1	15,3	3,4	26,8
Уровень дотационности в 2006 г.						
Доля финансовой помощи в доходах бюджета субъекта РФ, %	14,61	2,89	42,99	6,27	1,15	9,4

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) возвратить кредит в срок и в полной сумме [4.9, 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, применяемой с 2001 г. при составлении рейтингов ЗАО «Рейтинговое агентство АК&М», используются две группы показателей: финансовые и экономические [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 – 2009 гг., рассчитанного по методике ЗАО «Рейтинговое агентство АК&М», по регионам УрФО представлена в таблице 15 [3.37].

Таблица 15 – Динамика уровня относительной кредитоспособности

Регион УрФО	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Курганская область	30,26	30,86	41,69	34,32	39,85	38,16	43,37	39,91	35,95
Свердловская область	59,77	58,66	62,27	72,70	76,90	74,88	70,04	67,87	59,41

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Тюменская область (без АО)		63,27	68,35	69,74	74,18	86,91	83,64	77,69	82,81	79,78
Челябинская область		н.д.	н.д.	61,07	69,71	66,96	72,32	69,44	64,20	52,75

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 – 2009 гг. имела вид, представленный на рисунке 8.

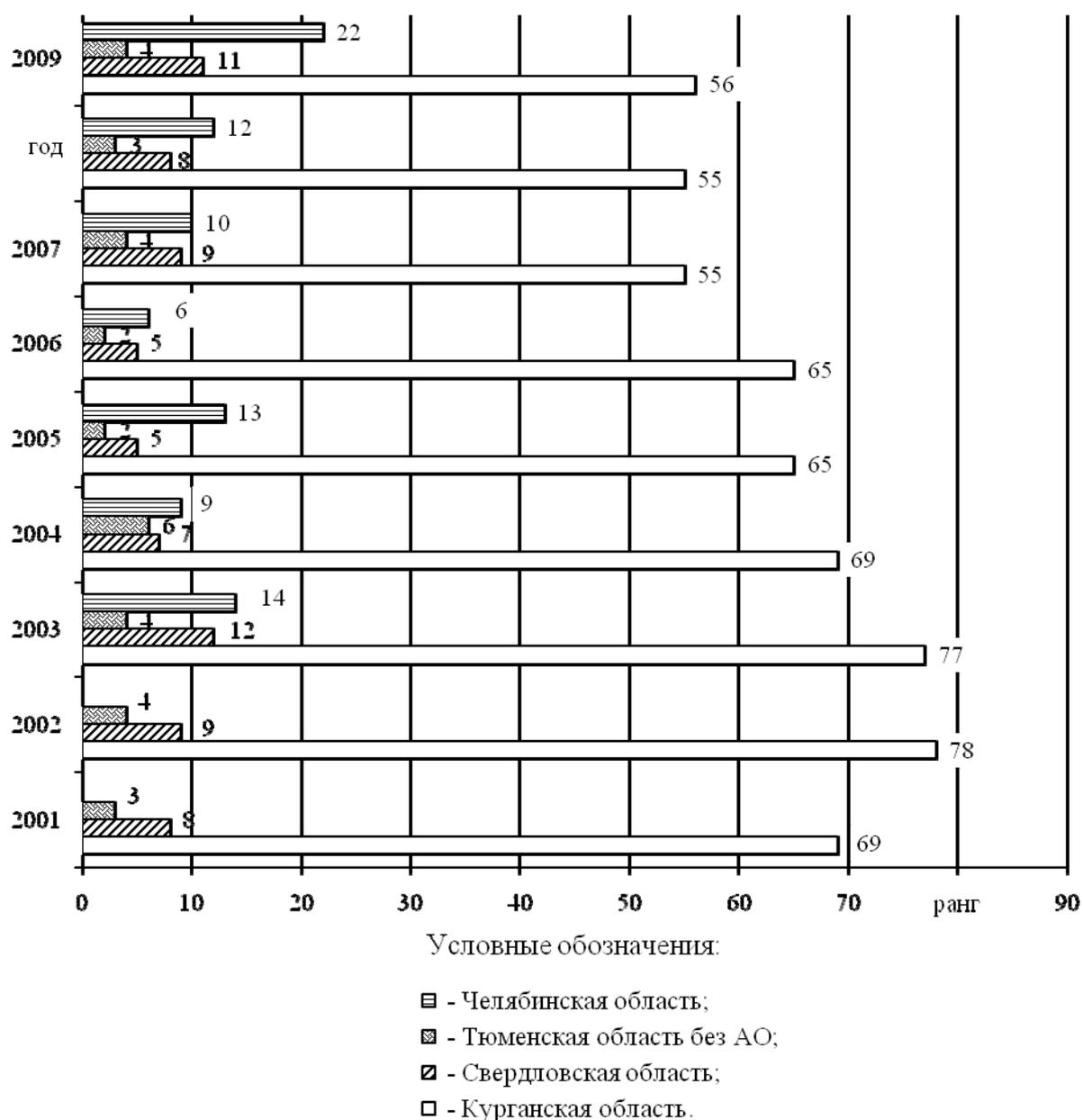


Рисунок 8 – Динамика рангов регионов УрФО в соответствии с уровнем относительной кредитоспособности

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, выходящие результаты рейтинга могут оказаться весьма полезными при изучении тенденций, происходящих в хозяйственной жизни регионов.

Примечательно, что за все девять лет, по которым составлялись рейтинги, такие области, как Челябинская, Тюменская, Свердловская, попадали в число пятнадцати лидирующих субъектов РФ. Исключением для Челябинской области стал лишь 2009 г., по итогам которого субъект РФ оказался на 22-м месте. Наилучшим показателем 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 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, 182 – 183].

Таким образом, при составлении рейтингов инвестиционной привлекательности «Эксперт РА» учитывается весьма широкий круг исходных показа-

телей. 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 2009 гг. эта тенденция для регионов УрФО представлена в таблице 16 и на рисунках 9, 10.

Таблица 16 – Динамика рангов регионов УрФО по уровню инвестиционного потенциала и инвестиционного риска

Регион УрФО	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Рейтинг региона по инвестиционному потенциалу													
Курганская область	72	70	62	63	65	68	68	68	67	67	66	69	68
Свердловская область	1	4	4	4	4	5	5	5	5	5	4	4	4
Тюменская область без АО	20	19	30	35	32	32	39	34	35	34	30	35	32
Челябинская область	9	12	15	15	12	14	11	14	12	14	13	12	13
Рейтинг региона по инвестиционному риску													
Курганская область	76	64	65	65	63	47	64	63	69	74	73	54	52
Свердловская область	28	26	45	35	49	61	52	47	36	48	59	28	39
Тюменская область без АО	73	79	66	60	32	25	66	30	12	31	47	56	50
Челябинская область	53	62	60	68	73	77	75	75	56	56	53	24	46

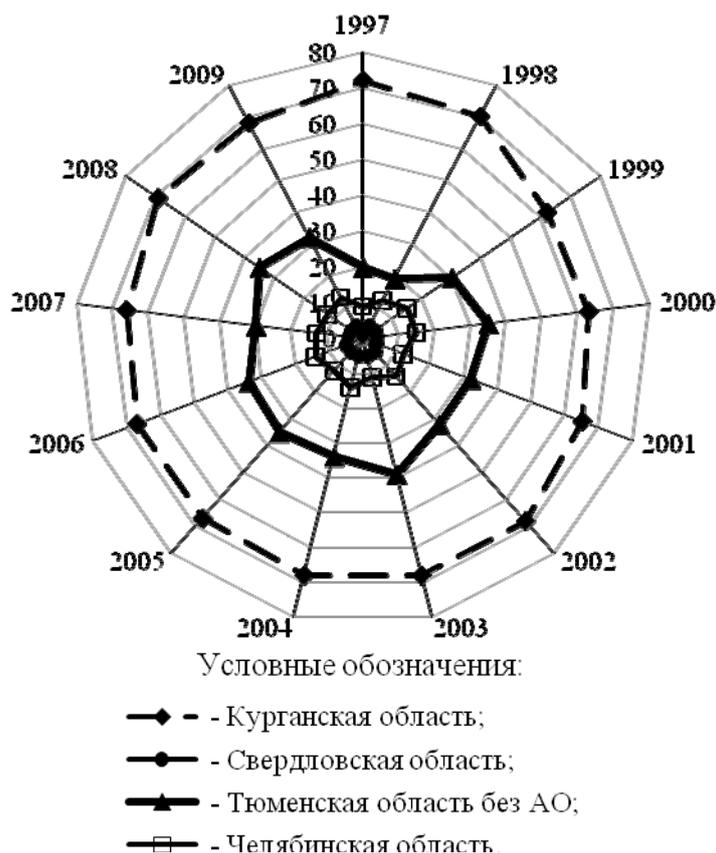


Рисунок 9 – Динамика рангов регионов УрФО по уровню инвестиционного потенциала

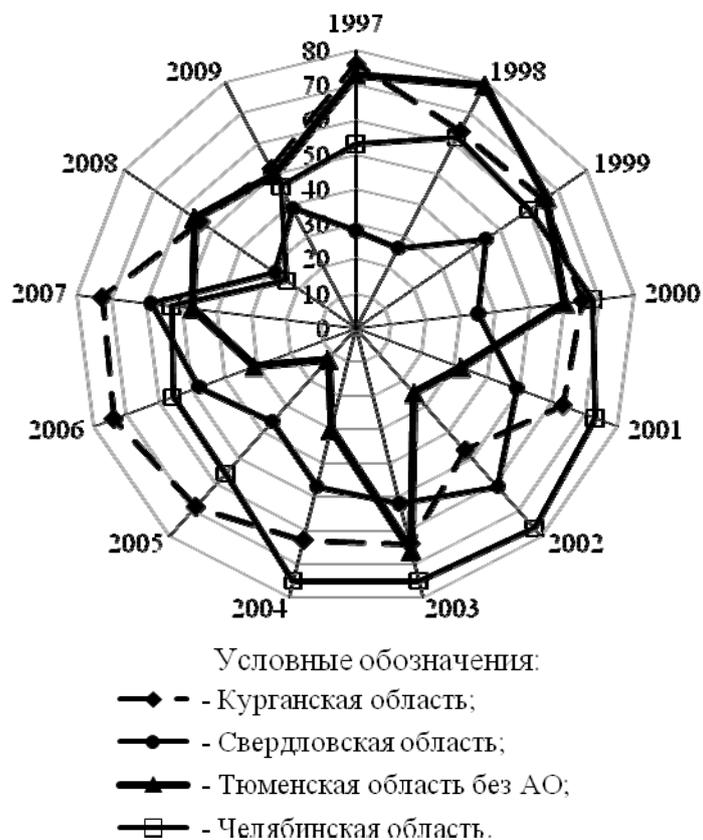


Рисунок 10 – Динамика рангов регионов УрФО по уровню инвестиционного риска

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 наихудших позиций среди субъектов РФ и худшую среди регионов УрФО. При этом если по инвестиционному риску за 13 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, многоэтничный 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, 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 значи-

тельная 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 GAAP USA 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 01.04.2010 г. было всего четыре (без учета филиалов, кредитных учреждений, головная организация которых находится в другом регионе) 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 котировальные списки «Б», «В» или «И».¹ 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 ис-

¹ Для эмитентов этих групп ценных бумаг приказом ФСФР от 09.10.2007 г. № 07-102/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

следовании 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:

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

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 нецелесооб-

разным 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, дол. США/чел.;
- объем экспорта на душу населения в конкретном регионе, тыс. дол. 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, представлены в таблицах 17, 18.

Таблица 17 – Расчет ИРЧП за 2000 – 2005 гг.

Регион	Показатели			
	Индекс ожидаемой продолжительности жизни	Индекс ВРП на душу населения	Индекс достигнутого уровня образования	ИРЧП
1	2	3	4	5
2000 год				
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
2001 год				
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

Продолжение таблицы 17

1	2	3	4	5
2002 год				
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
2003 год				
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
2004 год				
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
2005 год				
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

Таблица 18 – Исходные данные для построения модели множественной корреляции

Регион / Год	Результативный признак	Факторные признаки		
	Y (ИРЧП)	X ₁ (доля прибыльных предприятий, %)	X ₂ (иностранные инвестиции на душу населения, дол. США / чел.)	X ₃ (объем экспорта на душу населения, тыс. дол. США / чел.)
1	2	3	4	5
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

1	2	3	4	5
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 регрессии. 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 β_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 представлены в таблице 19.

Представленные 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

ляции (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.

Таблица 19 – Характеристики множественной регрессии

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

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 на уровне предприятий региона

На сегодняшний день основной проблемой, связанной с выявлением воздействия перехода предприятий региона на МСФО на его (региона) конку-

рентоспособность, 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 таблице 20 приведена приближенная оценка числа организаций финансового сектора, формирующих финансовую отчетность по требованиям МСФО [2.50].

Как говорилось 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 четыре предприятия на весь регион.

Таблица 20 – Расчетное количество организаций, составляющих отчетность по МСФО, из числа банковских и страховых по состоянию на 01.07.2010 г.

Показатель	Регионы УрФО			
	Курганская область	Свердловская область	Тюменская область	Челябинская область
Количество кредитных организаций, ед.	4	21	18	11
Доля кредитных организаций, составляющих отчетность по МСФО, %	100	100	100	100
Количество страховых организаций, ед.	0	29	16	11
Доля страховых организаций, составляющих отчетность по МСФО, %	52	52	52	52
Итого банковских и страховых организаций, составляющих отчетность по МСФО (стр.1 · стр.2 /100% + стр.3 · стр.4 /100%), ед.	4	36	26	16

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 принципами МСФО по изложенным выше причинам привело бы к дальнейшему значимому росту (таблица 21). 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 (несмотря на то, что приведенные финансово-экономические показатели характеризуют итоги 2009-го – посткризисного года). 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 вкуче 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 21 – Наиболее значимые организации Курганской области – потенциальные объекты вложения инвестиций

Организация	Сфера деятельности	Рынки сбыта	Ключевые экономические показатели за 2009 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"> • выручка от продажи – 2178,6 млн р.; • чистая прибыль – 16,1 млн р.; • средняя стоимость активов – 1384,1 млн р.; • рентабельность активов – 1,16%; • рентабельность собственного капитала – 1,71%; • прибыльность продукции – 0,74%
ОАО «Курганский завод химического машиностроения»	Производство оборудования для обустройства нефтяных и газовых месторождений, оборудования, 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"> • выручка от продажи – 277,6 млн р.; • чистая прибыль – 0,3 млн р.; • средняя стоимость активов – 1252,6 млн р.; • рентабельность активов – 0,02%; • рентабельность собственного капитала – 0,04%; • прибыльность продукции – 0,10%
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"> • выручка от продажи – 350,5 млн р.; • чистая прибыль – 35,5 млн р.; • средняя стоимость активов – 343,2 млн р.; • рентабельность активов – 10,35%; • рентабельность собственного капитала – 10,87%; • прибыльность продукции – 10,13%
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 автооборочные предприятия: ОАО «КАМАЗ», ОАО «АЗ УРАЛ», ОАО «УАЗ», ОАО «ГАЗ», ООО «ПАЗ», РУП «МАЗ»	<ul style="list-style-type: none"> • выручка от продажи – 2289,2 млн р.; • чистая прибыль – 1,2 млн р.; • средняя стоимость активов – 1642,9 млн р.; • рентабельность активов – 0,07%; • рентабельность собственного капитала – 0,11%; • прибыльность продукции – 0,05%

В структуре «Группы ГАЗ» материнской компанией является – ОАО «ГАЗ», перечень крупных дочерних предприятий представлен в таблице 22.

Таблица 22 – Крупные дочерние компании «Группы ГАЗ» по состоянию на 31.08.2009 г.

Наименование	Страна	Эффек- фек- тивная доля владения, %	Наименование	Страна	Эффек- фек- тивная доля владения, %
ООО УК «Группа ГАЗ»	Россия	100	ОАО «ЗЗГТ»	Россия	80,66
ОАО «Канашский автоагрегатный завод»	Россия	93,14	ООО «Легковые автомобили – Группа ГАЗ»	Россия	100
ООО «КАВЗ»	Россия	100	ООО «МАКСУС РУС»	Россия	100
ООО «Павловский автобус»	Россия	96,88	ООО «Нижегородские моторы»	Россия	100
ООО «Ликийский автобус»	Россия	100	ООО «Спецтехника – Группа ГАЗ»	Россия	100
ОАО «ГОЛАЗ»	Россия	100	ЗАО «Челябинские строительно-дорожные машины»	Россия	100
ООО «ГАЗ-финанс»	Россия	100	ОАО «ТВЭКС»	Россия	92,55
ООО «ГАЗ-Лизинг»	Россия	100	ОАО «Брянский арсенал»	Россия	77,7
ЗАО «ГАЗ-резерв»	Россия	100	ОАО «УМЗ»	Россия	100
ОАО «АЗ “Урал”»	Россия	100	ОАО «Ярославский завод дизельной аппаратуры»	Россия	89,97
ООО «Русские автобусы – Группа ГАЗ»	Россия	100	ОАО «Ярославский завод топливной аппаратуры»	Россия	90,27
ООО «ТЗК ГАЗ»	Россия	100	ОАО «Автодизель»	Россия	61,65
ООО «Автокомпоненты – Группа ГАЗ»	Россия	100	ООО «Силовые агрегаты – Группа ГАЗ»	Россия	100
ОАО «САЗ»	Россия	61,83	ООО «Коммерческие автомобили – Группа ГАЗ»	Россия	100
ООО «Автозавод ГАЗ»	Россия	100	GAZ International Limited	Великобритания	100

Кроме того, существует еще около 40 менее значимых дочерних компаний, расположенных на территории РФ. Все дочерние предприятия, зарегист-

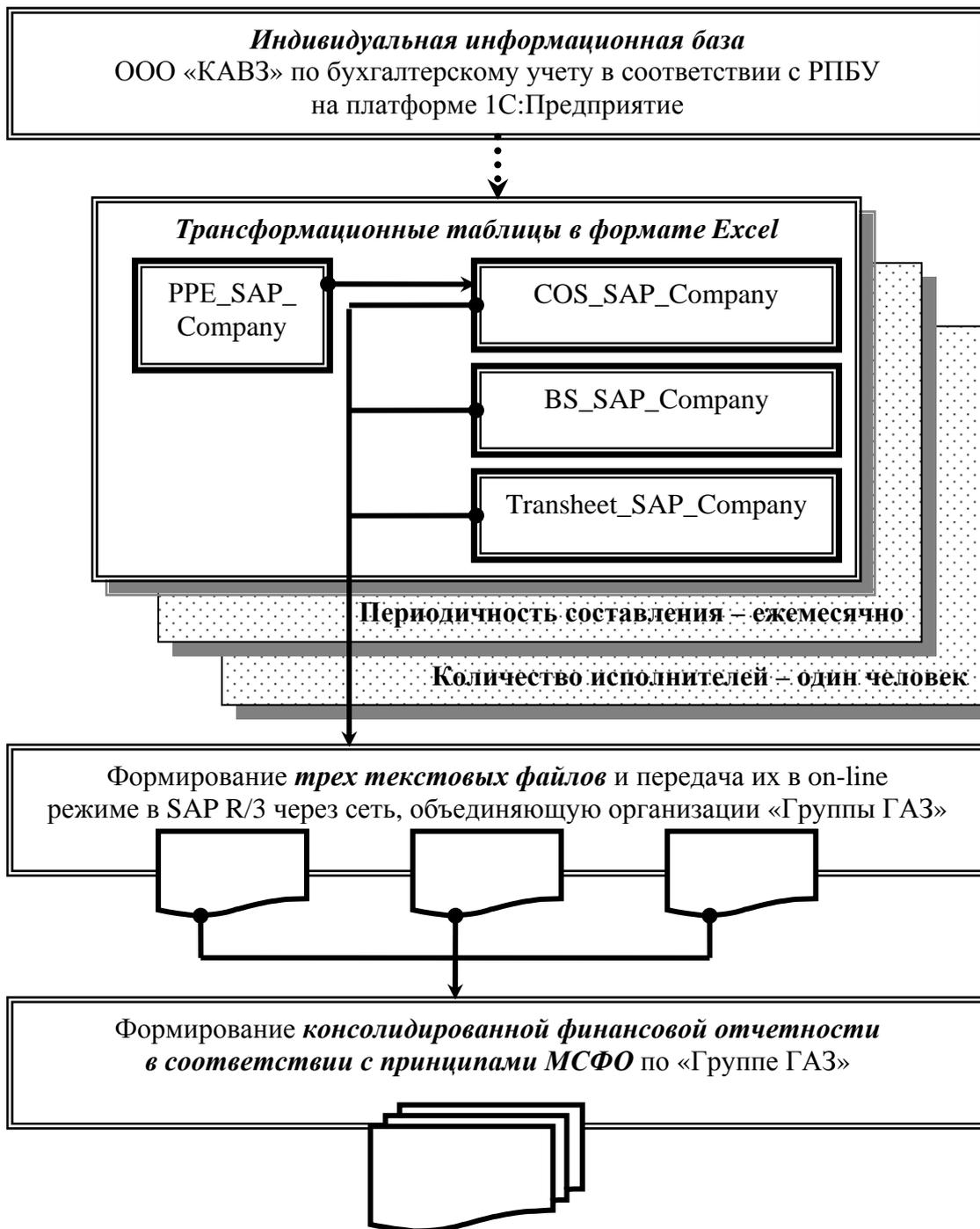
рированные на территории РФ и входящие в состав холдинга «Группа ГАЗ», готовят полную отчетность по РПБУ. Кроме того, на уровне каждой организации осуществляются определенные трансформационные процедуры, позволяющие корректировать данные бухгалтерского учета в соответствии с методикой международных стандартов. 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 рисунке 11.

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 методологического отдела «Группы ГАЗ», находящегося в Нижнем Новгороде.

Процедуру переноса осуществляет бухгалтер по МСФО ООО «КАВЗ». Этот работник прошел соответствующее обучение и имеет сертификат ДИПФР (рус.). Кроме того, головное предприятие холдинга систематически по мере надобности организует дополнительные курсы, направленные на разъяснение изменений, нововведений в сфере МСФО и доведение до исполнителей новых требований по заполнению трансформационных таблиц. Перечень и основные характеристики названных документов представлены в таблице 23.

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 по сути чисто механическая, так как абсолютно все расчеты заданы в них в виде алгоритмов, изменять которые исполнитель не имеет права.

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.



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

Рисунок 11 – Схема проведения процедур трансформации в ООО «КАВЗ»

Таблица 23 – Основные характеристики трансформационных таблиц, используемых в ООО «КАВЗ»

Название таблицы	Вид	Характеристики
1	2	3
РРЕ_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: <ol style="list-style-type: none"> 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: <ol style="list-style-type: none"> 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

1	2	3
<p>COS_SAP – Companу</p>	<p>Основной</p>	<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 (Запчасти, не уменьшающие налоговую облагаемую 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"> ● реализация продукции в разрезе компаний; ● себестоимость реализованной продукции в разрезе компаний; ● закупки у компаний по дебету счетов материалов в корреспонденции со счетами расчетов; ● закупки у компаний по дебету счетов себестоимости и общепроизводственных расходов в корреспонденции со счетами расчетов; ● закупки у компаний по дебету счетов коммерческих расходов в корреспонденции со счетами расчетов; ● закупки у компаний по дебету счетов общих и административных расходов в корреспонденции со счетами расчетов; ● закупки у компаний по дебету счетов товаров для перепродажи в корреспонденции со счетами расчетов; ● закупки у компаний по дебету счетов капитальных вложений и оборудования к установке в корреспонденции со счетами расчетов; ● прочие доходы по операциям с компаниями; ● прочие расходы по операциям с компаниями; ● распределение фондов в пользу компаний; ● наценка по видам продукции в разрезе компаний. <p>Ввод данных в трансформационную таблицу обеспечивает расчет следующих показателей:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) остатки по основным средствам в соответствии с требованиями МСФО; 2) накопленная амортизация в соответствии с требованиями МСФО; 3) резерв под обесценение основных средств; 4) выручка, себестоимость, коммерческие, общие и административные расходы, рассчитанные в соответствии с требованиями МСФО

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 начале 2010 года у 160 российских компаний капитализация превышала 1 млрд дол. США. ОАО «УСИ» заняло в рейтинге 107-е место с рыночной капитализацией 1,6 млрд долларов по данным журнала «Финанс» на 2 апреля 2010 года. По сравнению с предыдущим годом компания улучшила свое положение в списке, поднявшись на 25 позиций. За истекший период капитализация увеличилась почти в 3 раза.

На 01.01.2009 г. организационная структура ОАО «УСИ» состояла из генеральной дирекции и девяти филиалов:

- Екатеринбургский филиал электросвязи;
- Курганский филиал электросвязи;

- Пермский филиал электросвязи;
- Тюменский филиал электросвязи;
- Ханты-Мансийский филиал электросвязи;
- Челябинский филиал электросвязи;
- Ямало-Ненецкий филиал электросвязи;
- Межрегиональный филиал сотовой связи;
- Межрегиональный филиал информационно-сетевых технологий.

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 было завершено к 2009 г. Действующая практика проведения процедур трансформации на уровне КФ УСИ представлена на рисунке 12.

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».

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 реги-

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

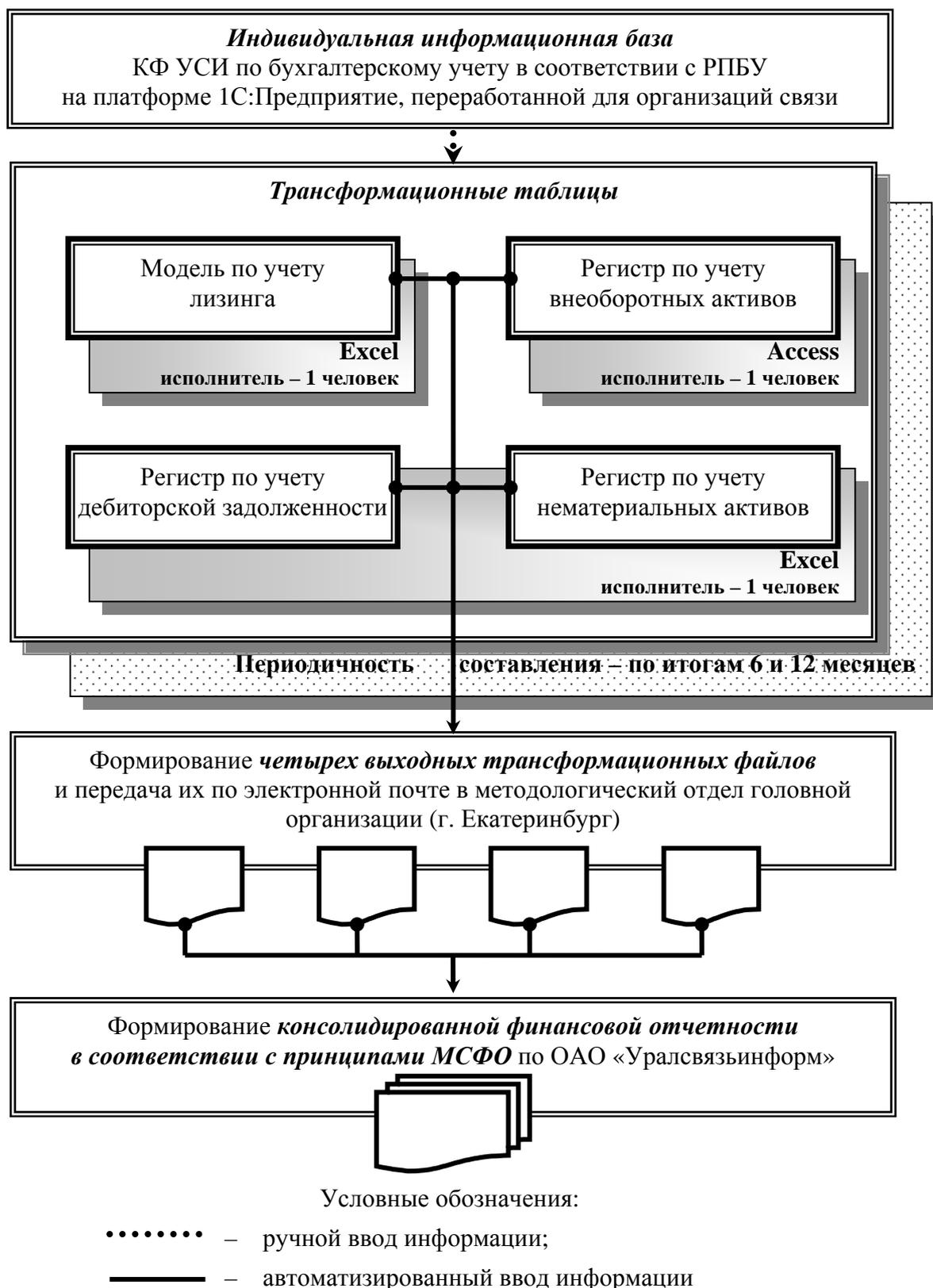


Рисунок 12 – Схема проведения процедур трансформации в КФ УСИ

Тем не менее, существует и целый ряд различий, наиболее существенным из которых является то, что в отличие от трансформационных таблиц, ис-

пользуемых 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 таблице 24 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.

Таблица 24 – Краткое описание структуры отчетов, формируемых в РВА

Аналитическая позиция в отчете	Характеристика
1	2
Отчет по основным средствам и незавершенному строительству производственного назначения в разрезе счетов в суммах по РПБУ	
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 движений: объединение менение признаков; реклассификация; объединение
2.3 Приход – ВХ ¹ получение ОС ² (между СП ³)	Итоговая сумма по определенному счету на конец отчетного периода по результатам движения объектов основных средств между структурными подразделениями
2.4 Приход – ВХ ¹ получение ОС (между РФ ⁴)	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 видов движения: обесценение; выбытие (кроме выбытия в другой региональный филиала); частичное выбытие; продажа; частичная продажа; списание; частичное списание
3.1 Выбытие (переклассификация)	Итоговая сумма по определенному счету на конец отчетного периода по результатам 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

¹ ВХ – внутрихозяйственный

² ОС – основные средства

³ СП – структурное подразделение

⁴ РФ – региональный филиал

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

1	2
6 Внутренние перемещения	<p>Суммируются строки:</p> <ul style="list-style-type: none"> • приход из лизинга; • приход – внутрихозяйственное получение (между структурными подразделениями); • выбытие – внутрихозяйственная передача (между структурными подразделениями); • приход – внутрихозяйственное получение (между региональными филиалами); • выбытие – внутрихозяйственная передача (между региональными филиалами)
7 Стоимость на конец периода	<p>Отображается стоимость всех объектов основных средств, относящихся к определенной группе, на конец отчетного периода (без учета обесценения за отчетный период)</p>
8 Накопленная амортизация на начало периода	<p>Отображается накопленная амортизация объектов основных средств, относящихся к одной группе, на начало отчетного периода (с учетом обесценения за предыдущий период, если оно проводилось)</p>
9 Амортизация за период (МСФО)	<p>Суммируются следующие строки:</p> <ul style="list-style-type: none"> • начислено за период; • 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)
10 Амортизация по выбывшим объектам	<p>Амортизация по выбывшим объектам – сумма амортизаций за отчетный период по группе амортизации для следующих операций:</p> <ul style="list-style-type: none"> • выбытие; • частичное выбытие; • продажа; • частичная продажа; • списание; • частичное списание; • отнесение на расходы; • 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 производственных) 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)

1	2
11 Переклассификация амортизации	<p>Суммируются следующие строки:</p> <ul style="list-style-type: none"> • начислено амортизации (переклассификация) – сумма амортизаций за отчетный период по группе амортизации для следующих операций: <ul style="list-style-type: none"> • объединение; • объединение в новый; • изменение признаков положительная часть (если в результате этой операции не меняется тип объекта); • выбытие амортизации (переклассификация); • разделить; • изменение признаков отрицательная часть (если в результате этой операции не меняется тип объекта)
12 Амортизация – внутреннее перемещение	<p>Суммируются следующие строки:</p> <ul style="list-style-type: none"> • амортизация по основным средствам, пришедшим из лизинга; • амортизация по основным средствам, выбывшим в состав собственных; • амортизация по выбывшим – внутрихозяйственное разделение между структурными подразделениями; • амортизация за период – внутрихозяйственное разделение между региональными филиалами; • амортизация по выбывшим – внутрихозяйственное разделение между региональными филиалами; • амортизация за период – внутрихозяйственное объединение; • межфилиальное объединение; • межфилиальное объединение в новый
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)

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 таблице 25.

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 25 – 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	2	3
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

1	2	3
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.

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.

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 партнерами. 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.

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 09.10.2007 г. № 07-102/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.

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.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Нормативные документы

1.1 *Гражданский кодекс* [Электронный ресурс] : [федер. закон : принят Гос. Думой : ч. 1 № 51-ФЗ от 30.11.1994 г. : ред. от 22.07.2008 г., с изм. от 24.07.2008 г. ; ч. 2 № 14-ФЗ от 26.01.1996 г. : ред. от 14.07.2008 г. ; ч. 3 № 146-ФЗ от 26.11.2001 г. : ред. от 30.06.2008 г. ; ч. 4 № 230-ФЗ от 18.12.2006 г. : ред. от 08.11.2008 г.]. – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=84645>; <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=83047>; <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=78016>; <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=81406>.

1.2 *Конституция Российской Федерации* [Электронный ресурс]: [осн. закон : принят всенародным голосованием : 12.12.1993 г.]. – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=2875>.

1.3 *Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России* [Электронный ресурс] : [концепция : одобр. Методолог. советом по бух. учету при Мин-ве фин. РФ, Президент. советом Ин-та проф. бухгалтеров: 29.12.1997 г.] – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=17312>.

1.4 *Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу* [Электронный ресурс]: [концепция : одобр. приказом Мин-ва фин. РФ : № 180 от 01.07.2004 г.]. – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=17312>.

1.5 *Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности* [Электронный ресурс] : [приказ : утв. Мин-вом фин. РФ : № 112 от 30.12.1996 г. : ред. от 12.05.1999 г.]. – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=23507>.

1.6 *Налоговый кодекс* [Электронный ресурс] : [федер. закон : принят Гос. Думой : ч. 1 № 146-ФЗ от 31.07.1998 г. : ред. от 30.06.2008 г. ; ч. 2 № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. : ред. от 13.10.2008 г.]. – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=78633>; <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=78633>.

1.7 *О переходе банковского сектора Российской Федерации на международные стандарты финансовой отчетности* [Электронный ресурс]: [офиц. сообщ. : принято ЦБ РФ : 02.06.2003 г.]. – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=42548>.

1.8 *План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению* [Электронный ресурс] : [приказ : утв. Мин-вом фин. РФ : № 94н от 31.10.2000 г. : ред. от

18.09.2006 г.]. – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=63780>.

1.9 *Положение о деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг* [Электронный ресурс] : [приказ : утв. Федер. служ. по фин. рынкам : № 06-68/пз-н от 22.06.2006 г.]. – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=82985>.

1.10 *Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации* [Электронный ресурс] : [приказ : утв. Мин-вом фин. РФ : № 34н от 29.07.1998 г. : ред. от 26.03.2007 г.]. – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=67611>.

1.11 *О формах бухгалтерской отчетности организаций* [Электронный ресурс] : [приказ : утв. Мин-вом фин. РФ : № 67н от 22.07.2003 г. : ред. от 18.09.2006 г.]. – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=68131>.

1.12 *Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности* [Электронный ресурс] : [постановление : утв. Прав-вом РФ : № 283 от 06.03.1998 г.]. – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=18125>.

1.13 *О бухгалтерском учете* [Электронный ресурс] : [федер. закон : принят Гос. Думой : № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. : ред. от 03.11.2006 г.]. – М., [199—]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=63747>.

2 Монографии

2.1 *Аверчев, И. В. Международные стандарты финансовой отчетности в задачах и примерах* / И. В. Аверчев. – М. : Эксмо, 2007. – 400 с.

2.2 *Аверчев, И. В. МСФО: практика применения* / И. В. Аверчев. – 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 С. В. Степашин. – М. : Изд-во «Олита», 2004. – 99 с.

2.4 *Андриссен, Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов* / Д. Андриссен, Р. Тиссен. – М. : Олимп-Бизнес, 2004. – 304 с.

2.5 *Бабаев, Ю. А. Международные стандарты финансовой отчетности* / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров. – 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* / И. А. Берко. – М. : 1С-Паблишинг, 2005. – 218 с.

2.7 *Блейк, Дж. Европейский бухгалтерский учет* / Дж. Блейк, О. Амант. – М. : Информационно-издательский дом «Филинь», 1997. – 400 с.

- 2.8 Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб./ Я. В. Соколов [и др.] ; отв. ред. Ф. Ф. Бутынец. – М. : ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2005. – 664 с.
- 2.9 *Валентей, С. Д.* Развитие общества в теории социальных альтернатив / С. Д. Валентей, Л. И. Нестеров. – М. : Наука, 2003. – 197 с.
- 2.10 *Вахрушина, М. А.* Международные стандарты финансовой отчетности / М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова, Н. С. Пласкова. – М. : Омега-Л, 2007. – 568 с.
- 2.11 Введение в институциональную экономику / под ред. Д. С. Львова. – М. : Изд-во «Экономика», 2005. – 639 с.
- 2.12 *Генералова, Н. В.* Как работать с МСФО в России / Н. В. Генералова. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 192 с.
- 2.13 *Генералова, Н. В.* Международные стандарты финансовой отчетности / Н. В. Генералова. – М. : ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2008. – 416 с.
- 2.14 *Гетьман, В. Г.* Международные стандарты финансовой отчетности / В. Г. Гетьман, Р. Г. Каспина, О. В. Рожнова. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 656 с.
- 2.15 *Грюнинг, Х. ван.* Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство / Х. ван Грюнинг. – М. : Изд-во «Весь Мир», 2006. – 344 с.
- 2.16 *Грюнинг, Х. ван.* Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство / Х. ван Грюнинг, М. Коэн. – М. : Изд-во «Весь Мир», 2004. – 336 с.
- 2.17 *Дмитриева, О. Г.* Международные стандарты финансовой отчетности в менеджменте / О. Г. Дмитриева, А. И. Леусский, Т. Н. Малькова. – М. : Высшее образование, 2007. – 288 с.
- 2.18 *Иванов, Ю. Н.* Основы национального счетоводства / Ю. Н. Иванов, С. Е. Казаринова, Л. А. Карасева. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 480 с.
- 2.19 *Ильшев, А. М.* Учет и анализ инновационной и инвестиционной деятельности / А. М. Ильшев, Н. Н. Ильшева, И. Н. Воропанова. – 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.* Международные стандарты финансовой отчетности в примерах и задачах (для бухгалтеров) / С. Г. Ковалев, Т. Н. Малькова. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 296 с.
- 2.22 *Кузнецова, О. В.* Системная диагностика экономики региона / О. В. Кузнецова, А. В. Кузнецов. – М. : КомКнига, 2006. – 232 с.
- 2.23 Курс экономики / под ред. Б. А. Райзберга. – М. : ИНФРА, 1997. – 720 с.
- 2.24 Курс экономической теории / под ред. М. Н. Чепурина, Е. А. Киселевой. – Киров : Изд-во «АСА», 1998. – 625 с.
- 2.25 *Кутер, М. И.* Теория бухгалтерского учета / М. И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 640 с.

- 2.26 *Кутер, М. И.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность / М. И. Кутер, И. Н. Уланова. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 256 с.
- 2.27 *Малькова, Т. Н.* Древняя бухгалтерия: какой она была? / Т. Н. Малькова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 340 с.
- 2.28 *Малькова, Т. Н.* Теория и практика международного бухгалтерского учета / Т. Н. Малькова. – СПб. : Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003. – 352 с.
- 2.29 *Мазуренко, А. А.* Зарубежный бухгалтерский учет и аудит / А. А. Мазуренко. – М. : КноРус, 2005. – 234 с.
- 2.30 *Малыхина, А. И.* Экономико-организационные основы координации принятия решений в предпринимательской деятельности : дис. ... д-ра экон. наук / А.И. Малыхина. - СПб., 1997. – 496 с.
- 2.31 *Маренков, Н. Л.* Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах / Н. Л. Маренков, Т. Н. Веселова. – М. : Едиториал УРСС, 2004. – 200 с.
- 2.32 *Маренков, Н. Л.* Международные стандарты финансовой отчетности / Н. Л. Маренков, Т. Н. Веселова. – М. : Национальный институт бизнеса ; Ростов-на-Дону : Феникс, 2005. – 288 с.
- 2.33 *Международные стандарты финансовой отчетности.* – М. : Аскери – АССА, 2008. – 1100 с.
- 2.34 *Международные стандарты финансовой отчетности / под ред. Л. В. Горбатовой.* – М. : ВолтерсКлувер, 2006. – 544 с.
- 2.35 *Мескон, М.* Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Вильямс, 2007. – 672 с.
- 2.36 *Мизиковский, Е. А.* Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России / Е. А. Мизиковский, Т. Ю. Дружиловская. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 304 с.
- 2.37 *Модернизация социально-экономического развития муниципальных образований: монография: в 2 т. / под общ. ред. А. И. Татаркина.* – М. : ЗАО «Изд-во “Экономика”», 2006. – Т. 1. – 447 с. – Т. 2. – 483 с.
- 2.38 *Морозова, Ж. А.* Международные стандарты финансовой отчетности / Ж. А. Морозова. – М. : Бератор-Пресс, 2002. – 256 с.
- 2.39 *Мэтьюс, М. Р.* Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
- 2.40 *Нидлз, Б.* Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
- 2.41 *Ник, А.* Оценка компаний. Анализ и прогнозирование с использованием отчетности по МСФО / А. Ник, К. Ли. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 448 с.
- 2.42 *Новодворский, В. Д.* Бухгалтерская отчетность организации / В. Д. Новодворский, Л. В. Пономарева. – 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. : Изд-во «Экономика», 2004. – 518 с.

- 2.44 *Палий, В. Ф.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М. : Инфра-М, 2007. – 512 с.
- 2.45 *Пашигорева, Г. И.* Применение международных стандартов отчетности в России / Г. И. Пашигорева, В. И. Пилипенко. – СПб. : Питер, 2004. – 176 с.
- 2.46 Положения по бухгалтерскому учету. – М. : ТК Велби, Проспект, 2010. – 184 с.
- 2.47 Применение МСФО. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 2802 с.
- 2.48 *Проскуровская, Ю. И.* Международные стандарты финансовой отчетности / Ю. И. Проскуровская. – М. : Омега-Л, 2008. – 288 с.
- 2.49 Региональное развитие: опыт России и Европейского Союза / под ред. А. Г. Гранберга. – М. : Изд-во «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. : Изд-во «Экономика», 2005. – 663 с.
- 2.52 *Ришар, Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
- 2.53 *Рожнова, О. В.* Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности / О. В. Рожнова. – М. : Изд-во «Экзамен», 2003. – 256 с.
- 2.54 *Рожнова, О. В.* Трансформация отчетности в формат МСФО: практическое пособие для бухгалтера / О. В. Рожнова. – М. : ИД «Юриспруденция», 2005. – 120 с.
- 2.55 *Светуньков, С. Г.* Конкуренция и предпринимательские решения / С. Г. Светуньков, А. А. Литвинов. – М. : Корпорация технологий продвижения, 2000. – 256 с.
- 2.56 *Сиднева, В. П.* Международные стандарты финансовой отчетности / В. П. Сиднева. – М. : КноРус, 2007. – 216 с.
- 2.57 *Соколов, Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
- 2.58 *Соколов, Я. В.* История бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 288 с.
- 2.59 *Соловьева, О. В.* Зарубежные стандарты учета и отчетности / О. В. Соловьева. – М. : Аналитика – Пресс, 1998. – 288 с.
- 2.60 *Соловьева, О. В.* Международная практика учета и отчетности / О. В. Соловьева. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 332 с.
- 2.61 *Соловьева, О. В.* МСФО и ГААП: учет и отчетность / О. В. Соловьева. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 328 с.
- 2.62 *Сорос, Дж.* Кризис мирового капитализма. Открытое общество в опасности / Дж. Сорос. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 262 с.
- 2.63 *Сорос, Дж.* О глобализации / Дж. Сорос. – М. : Изд-во «Эксмо», 2004. – 224 с.
- 2.64 *Соснаускене, О. И.* Как перевести российскую отчетность в международный стандарт / О. И. Соснаускене. – М. : Изд-во «Альфа-Пресс», 2005. – 192 с.

- 2.65 *Сосненко, Л. С.* Раскрытие информации о связанных сторонах в бухгалтерской (финансовой) отчетности / Л. С. Сосненко, И. В. Хлопотова. – М. : Экономическая литература, 2003. – 224 с.
- 2.66 *Стиглиц, Дж. Ю.* Глобализация: тревожные тенденции / Дж. Ю. Стиглиц. – М. : Мысль, 2003. – 300 с.
- 2.67 *Стиглиц, Дж. Ю.* Ревущие девяностые. Семена развала / Дж. Ю. Стиглиц. – М. : Современная экономика и право, 2005. – 424 с.
- 2.68 Стратегический ответ России на вызовы нового века / под ред. Л. И. Абалкина. – М. : Изд-во «Экзамен», 2004. – 605 с.
- 2.69 Стратегическое управление: регион, город, предприятие / под ред. Д. С. Львова, А. Г. Гранберга, А. П. Егоршина. – М. : Изд-во «Экономика», 2004. – 605 с.
- 2.70 *Татаркин, А. И.* Ключи к мировому рынку: инновационное предпринимательство и его возможности / А. И. Татаркин. – М. : Изд-во «Экономика», 2002. – 231 с.
- 2.71 *Терехова, В. А.* Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности / В. А. Терехова. – СПб. : Питер, 2003. – 272 с.
- 2.72 *Умрихин, С. А.* Международные стандарты финансовой отчетности. Российская практика применения / С. А. Умрихин, Ю. В. Ильина. – 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. : Изд-во «Экономика», 2002. – 702 с.
- 2.74 *Фатхутдинов, Р. А.* Конкурентоспособность: Россия и мир. 1992–2015 / Р. А. Фатхутдинов. – М. : Изд-во «Экономика», 2005. – 606 с.
- 2.75 *Фатхутдинов, Р. А.* Стратегическая конкурентоспособность / Р. А. Фатхутдинов. – М. : Изд-во «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 / Н. Н. Хахонова. – Ростов-н/Д : Издательский центр «МарТ», 2002. – 208 с.
- 2.78 *Хендриксен, Э. С.* Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. ван Бреда. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
- 2.79 *Цыганков, К. Ю.* Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – 464 с.
- 2.80 *Чая, В. Т.* Международные стандарты финансовой отчетности: International Accounting Standarts, International Financial Reporting Standarts / В. Т. Чая. – М. : КНОРУС, 2005. – 240 с.
- 2.81 *Шевелев, А. Е.* Бухгалтерский учет в системе экономической безопасности предприятия / А. Е. Шевелев. – М. : Экономистъ, 2005. – 222 с.
- 2.82 *Шешукова, Т. Г.* Аудит: теория и практика применения международных стандартов / Т. Г. Шешукова, М. А. Городилов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 160 с.
- 2.83 *Шешукова, Т. Г.* Теория и практика контроллинга (на примере организаций нефтяной отрасли) / Т. Г. Шешукова, Е. Л. Гуляева. – Пермь : Западно-Уральский ин-т экономики и права, 2003. – 248 с.

- 2.84 *Экклз, Р. Дж.* Революция в корпоративной отчетности: Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли / Р. Дж. Экклз, Р.Х. Герц, Э. М. Киган, М. Х. Филипс Дейвид. – 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.* Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис ; под ред. А. М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
- 2.87 *Andriessen, D.* Weightless Wealth: Finding your real value in a future of intangible assets / Daniel Andriessen, Rene Tissen. – Pearson Education, 2004. – 304 p.
- 2.88 *Chorafas, Dimitris N.* IFRS, Fair Value and Corporate Governance: The Impact on Budgets, Balance Sheets and Management Accounts, 2006 / Dimitris N. Chorafas. – 412 p.
- 2.89 *Eccles, Robert G.* The ValueReporting Revolution. Moving Beyond the Earnings Game / Robert G. Eccles, Robert G. Herz, E. Mary Keegan, David M.H. Phillips. – John Wiley & Sons, 2001. – 400 p.
- 2.90 *Eisen, Peter J.* Accounting / Peter J. Eisen. – Barron's Educational Series, 2007. – 448 p.
- 2.91 *Epstein, Barry J.* Wiley IFRS 2007: Interpretation and Application. of International Financial Reporting Standards / Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz. – Wiley, 2007. – 1072 p.
- 2.92 *Jeter, Debra C.* Advanced Accounting / Debra C. Jeter, Paul K. Chaney. – Wiley, 2003. – 992 p.
- 2.93 *Kieso, Donald E.* Intermediate Accounting. Volume 2 / Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield. – John Wiley & Sons, 2001. – 1456 p.
- 2.94 *McKee, David L.* Accounting Services, the Islamic Middle East, and the Global Economy / David L. McKee, Don E. Garner, Yosra AbuAmara McKee. – Quorum Books, 1999. – 196 p.
- 2.95 *Williams, J.* MP Financial and Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions w/My Mentor, Net Tutor, and OLC w/PW / J. Williams, S. Haka, Mark S. Bettner. – McGraw-Hill/Irwin, 2004. – 1200 p.

3 Статьи

- 3.1 Аналитический доклад «Влияние внедрения международных стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации на смежные области государственного регулирования» [Электронный ресурс]. – М., 2005. – Режим доступа: http://www.nsfo.ru/docs/doklad4_1.doc.
- 3.2 Аналитический доклад «Налоговые последствия перехода на МСФО» [Электронный ресурс]. – М., 2005. – Режим доступа: http://www.nsfo.ru/docs/doklad3_1.doc.
- 3.3 *Анимица, Е. Г.* Региональная политика: сущность, основные цели, проблемы / Е. Г. Анимица // Экономика региона. – 2005. – № 1. – С. 7 – 19.
- 3.4 *Базаров, Р.* Во всех измерениях / Р. Базаров // «СЮ». – 2006. – № 9. – С. 17 – 22.

3.5 *Бакаев, А. С.* Законодательная база и развитие бухгалтерской профессии / А. С. Бакаев // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 8. – С. 7 – 15.

3.6 *Банк, В. Р.* Сравнение отечественных и международных стандартов учета и отчетности / В. Р. Банк, С. В. Банк // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 2. – С. 10 – 19.

3.7 *Бурлакова, О. В.* Совместная деятельность: организация учета / О. В. Бурлакова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 8. – С. 65 – 69.

3.8 *Веренков, А.* ДипИФР (Рус.) – диплом «для галочки» или для работы? / А. Веренков // 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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.interface.ru/home.asp?artId=2175>.

3.10 *Ветрова, И. Ф.* Финансовые отчеты в составе корпоративной отчетности компаний / И. Ф. Ветрова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 2. – С. 64 – 72.

3.11 *Воробьева, О. А.* Бухгалтерский учет как фактор интеграции России в мировое экономическое пространство / О. А. Воробьева // 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 / О. А. Воробьева // Стратегия развития экономики региона и муниципальных образований на инновационной основе. Всероссийская научно-практическая конференция (заочная) : сб. науч. тр. – Курган : Курганский филиал ИЭ УрО РАН, 2006. – С. 241 – 246.

3.13 *Воробьева, О. А.* Исторические предпосылки формирования концептуальных основ современного бухгалтерского учета / О. А. Воробьева // Финансы и учет: проблемы методологии и практики. – 2006. – № 1. – С. 156 – 161.

3.14 *Воробьева, О. А.* Международные стандарты финансовой отчетности – основа реформирования бухгалтерского учета в России / О. А. Воробьева // 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 / О. А. Воробьева // 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 / О. А. Воробьева // 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 / О. А. Воробьева // Социально-экономическая

стратегия преодоления бедности в дотационном регионе. Всероссийская научно-практическая конференция : сб. науч. тр. – Курган : Курганский филиал ИЭ УрО РАН, 2005. – С. 45 – 47.

3.18 *Воробьева, О. А.* Роль бухгалтерской отчетности в процессе финансовой интеграции / О. А. Воробьева // Социально-экономические проблемы дотационного региона: материалы Российской научно-практической конференции. – Курган : Изд-во Курганского гос. ун-та, 2006. – С. 35 – 38.

3.19 *Воробьева, О. А.* Роль финансовой отчетности в процессе повышения конкурентоспособности региона / О. А. Воробьева // 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 / О. А. Воробьева // Финансы и учет: проблемы методологии и практики. – 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 / О. А. Воробьева // Финансы и учет: проблемы методологии и практики. – 2008. – № 1. – С. 130 – 141.

3.22 *Воробьева, О. А.* Современные тенденции развития финансовой отчетности [Электронный ресурс] / О. А. Воробьева // Социально-экономические и технические системы: исследование, проектирование, организация. – Набережные Челны, 2006. – № 3 (19). – Режим доступа: <http://www.sets.ru/base/19nomer/add/vorobeveva/1.pdf>.

3.23 *Воробьева, О. А.* Финансовая отчетность в инновационном русле развития / О. А. Воробьева // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2007. – № 8 (72). – С. 196 – 204.

3.24 *Воробьева, О. А.* Прозрачность и ответственность как необходимые предпосылки внедрения международных стандартов финансовой отчетности / О. А. Воробьева, В. И. Ефименков // 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 / Н. В. Генералова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 9. – С. 46 – 55.

3.26 *Гизатуллина, Л.* Создание системы параллельного учета по МСФО / Л. Гизатуллина, А. Афанасьев // Финансовый директор. – 2005. – № 9. – С. 22 – 30.

3.27 *Граванова, Ю.* Сколько стоит ERP построить [Электронный ресурс] / Ю. Граванова. – Режим доступа: http://www.erp-online.ru/phparticles/show_news_one.php?n_id=147.

3.28 *Гурвин, В.* Новые стандарты отчетности требуют новых стандартов поведения / В. Гурвин // Банковское дело. – 2003. – № 4. – С. 25 – 27.

3.29 Доклад о развитии человеческого потенциала в Российской Федерации [Электронный ресурс]. – М., 2005. – Режим доступа:

<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 / О. Емельянова // Аудит и налогообложение. – 2004. – № 5. – С. 27 – 28.

3.31 *Ефименков, В. И.* Бухгалтерский учет и система национальных счетов / В. И. Ефименков, О. А. Воробьева // Финансы и учет: проблемы методологии и практики. – 2006. – № 1. – С. 171 – 181.

3.32 *Ефименков, В. И.* Бухгалтерский учет как важнейшая информационная система в условиях глобализации / В. И. Ефименков, О. А. Воробьева // Экономика региона. – 2006. – № 2 (6). – С. 88 – 95.

3.33 *Ефименков, В. И.* Научно-теоретические аспекты перехода на международную систему финансовой отчетности: препринт / В. И. Ефименков, О. А. Воробьева. – Екатеринбург : Институт экономики УрО РАН, 2006. – 73 с.

3.34 *Завадская, О.* Внедрение ERP: как оценить результат на старте? [Электронный ресурс] / О. Завадская. – Режим доступа: http://www.erp-online.ru/phparticles/show_news_one.php?n_id=158.

3.35 *Игнатов, С.* Сравниваем ERP по ключевым характеристикам [Электронный ресурс] / С. Игнатов. – Режим доступа: http://www.erp-online.ru/phparticles/show_news_one.php?n_id=164.

3.36 Инвестиционный рейтинг регионов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.raexpert.ru/ratings/regions>.

3.37 Исследование относительной кредитоспособности субъектов РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.akmrating.ru/ioksrif_070615.stm.

3.38 *Капустин, А. А.* Внедрение МСФО: проблемы и пути решения / А. А. Капустин // Аудитор. – 2003. – № 4. – С. 15 – 18.

3.39 *Каспина, Р. Г.* Корпоративная отчетность, составленная в соответствии с МСФО: тенденции развития / Р. Г. Каспина // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 9 – 20.

3.40 *Ковалев, В. В.* Стандартизация бухгалтерского учета: международный аспект / В. В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 4. – С. 29 – 33.

3.41 *Кожин, В. Я.* Международные стандарты финансовой отчетности: мифы и реальность / В. Я. Кожин // 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.* Адаптивные модели – путь к гармонизации систем учета и отчетности / В. Ю. Копытин, О. И. Кольвах // Деньги и кредит. – 2003. – № 8. – С. 27 – 34.

3.46 *Куликов, А. А.* Деловая репутация по МСФО: тестирование на обесценение / А. А. Куликов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 19. – С. 60 – 65.

3.47 *Кусенкова, Д.* Сертификаты высокого класса / Д. Кусенкова // Учет, налоги, право. – 2005. – № 6. – С. 22 – 27.

3.48 *Кутер, М. И.* Проблемы формирования учетной политики в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности / М. И. Кутер, Д. В. Луговской, Н. Ф. Таранец // Внедрение МСФО в кредитной организации. – 2005. – № 1. – С. 14 – 21.

3.49 *Мизиковский, Е. А.* Бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках / Е. А. Мизиковский, Т. Ю. Дружиловская // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 6. – С. 12 – 18.

3.50 *Мизиковский, Е. А.* Изменение капитала и движение денежных средств / Е. А. Мизиковский, Т. Ю. Дружиловская // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 11 – С. 15 – 23.

3.51 *Мизиковский, Е. А.* Сопоставление принципов бухгалтерской отчетности в российских и международных стандартах / Е. А. Мизиковский, Т. Ю. Дружиловская // Аудиторские ведомости. – 1999. – № 8 – С. 8 – 13.

3.52 *Мизиковский, Е. А.* Оценка по справедливой стоимости / Е. А. Мизиковский, М. Н. Чинченко // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 12 – С. 17 – 25.

3.53 МСФО: мнение европейских инвесторов (февраль 2006 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.accountingreform.ru/IFRS%20Investor%20Survey_translation.pdf.

3.54 *Новиков, С.* МСФО с доставкой в офис. Как сэкономить на трансформации отчетности [Электронный ресурс] / С. Новиков. – Режим доступа: http://www.nsfo.ru/item.php?doc_id=5248&sec_id=25.

3.55 *Новодворский, В. Д.* Бухгалтерский учет и система национальных счетов / В. Д. Новодворский, А. И. Хорин, Н. Г. Калинин // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 2. – С. 12 – 21.

3.56 *Оганян, М. А.* Учет нематериальных активов / М. А. Оганян // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 8. – С. 70 – 74.

3.57 Осуществление реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации. МСФО сегодня и завтра [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.accountingreform.ru/download/MSFO2007_ru.pdf.

3.58 Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности. Результаты комплексного исследования (апрель – май 2006 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.accountingreform.ru/Implementation%20of%20the%20Accounting%20Reform_RUS.doc.

3.59 *Палий, В. Ф.* Перспективы применения МСФО в российских организациях / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 8. – С. 3 – 6.

3.60 *Петров, А.* Автоматизация подготовки отчетности по МСФО / А. Петров // МСФО: практика применения. – 2006. – № 1. – С. 5 – 11.

3.61 *Поленова, С. Н.* Отличия российской практики бухгалтерской отчетности от положений международных стандартов / С. Н. Поленова // Финансовый менеджмент. – 2002. – № 6. – С. 121 – 135.

3.62 *Попова, Е.* Нужны ли России инвестиции? [Электронный ресурс] /

- Е. Попова. – Режим доступа: http://www.nsfo.ru/item.php?doc_id=5248&sec_id=28.
- 3.63 *Радущий, А. Г.* Применение международных стандартов финансовой отчетности / А. Г. Радущий // 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, апрель 2003 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/stategi/>.
- 3.65 *Рассказова-Николаева, С. А.* Кому нужны МСФО / С. А. Рассказова-Николаева // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 2. – С. 14 – 15.
- 3.66 Реформа бухгалтерского учета и отчетности II (отчет по результатам комплексного исследования, май 2004 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.accountingreform.ru/download/IFRS_Survey\(ru\).pdf](http://www.accountingreform.ru/download/IFRS_Survey(ru).pdf).
- 3.67 Рейтинг дотационных регионов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minregion.ru/WorkItems/NewsItem.aspx?PageID=340&NewsID=493>.
- 3.68 Руководство по трансформации на международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/transform/>.
- 3.69 *Сапир, Ж.* Экономика информации: новая парадигма и ее границы / Ж. Сапир // Вопросы экономики. – 2005. – № 10. – С. 4 – 24.
- 3.70 *Смирнов, Е. Е.* Законопроект о бухгалтерском учете: неопределенность сохраняется / Е. Е. Смирнов // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. – 2007. – № 3 (97). – С. 25 – 30.
- 3.71 *Соколов, Я. В.* МСФО в России: настоящее и будущее / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 8. – С. 57 – 60.
- 3.72 *Соколов, Я. В.* Тенденции развития учета / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 11. – С. 5 – 7.
- 3.73 *Соколов, Я. В.* Русская учетная мысль XX века: наши достижения / Я. В. Соколов, С. М. Бычкова // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 16. – С. 58 – 62.
- 3.74 *Солдатова, М. П.* Обучение составителей и пользователей финансовой отчетности / М. П. Солдатова // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 4. – С. 53 – 59.
- 3.75 *Сосненко, Л. С.* Раскрытие данных о консолидированных бизнес – структурах: международные учетные стандарты и российская нормативная база / Л. С. Сосненко, И. В. Хлопотова // Финансы и кредит. – 2003. – № 6. – С. 68 – 75.
- 3.76 *Стуков, Л. С.* Правовые аспекты использования МСФО / Л. С. Стуков // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 7. – С. 64 – 65.
- 3.77 *Стуков, Л. С.* Практические аспекты внедрения МСФО в российскую практику / Л. С. Стуков // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 5. – С. 49 – 54.
- 3.78 *Суворов, А. В.* Международные и российские принципы учета и характеристика учетной информации / А. В. Суворов // Аудитор. – 2002. – № 9. – С. 49 – 57.
- 3.79 *Суворов, А. В.* МСФО и российские правила бухгалтерского учета / А. В. Суворов // Банковское дело. – 2003. – № 7. – С. 14 – 19.
- 3.80 Трансформация российской финансовой отчетности в соответст-

вии с МСФО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.accountingreform.ru/cgi-bin/getfile.cgi?id=984>.

3.81 *Тинкельман, С. Б.* Кредитные организации: переход на международные стандарты финансовой отчетности / С. Б. Тинкельман, Е. С. Казакевич // *Аудиторские ведомости*. – 2005. – № 11 – С. 7 – 13.

3.82 *Тинкельман, С. Б.* Кредитные организации: переход на международные стандарты финансовой отчетности / С. Б. Тинкельман, Е. С. Казакевич // *Аудиторские ведомости*. – 2005. – № 12 – С. 8 – 15.

3.83 *Хлынцева, А. А.* Германия на пути перехода к международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности / А. А. Хлынцева // *Вестник Московского университета «Экономика»*. – 2003. – № 1. – С. 34 – 53.

3.84 *Цигельник, М. А.* Анализ отличий российских норм бухгалтерского учета от международных стандартов / М. А. Цигельник // *Современный бухгалтер*. – 2001. – № 9. – С. 4 – 22.

3.85 *Цыганков, К. Ю.* Долитературный период развития бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков // *Бухгалтерский учет*. – 2001. – № 18. – С. 56 – 62.

3.86 *Цыганков, К. Ю.* О венецианском варианте двойной бухгалтерии / К. Ю. Цыганков // *Бухгалтерский учет*. – 2002. – № 12. – С. 55 – 59.

3.87 *Цыганков, К. Ю.* Происхождение двойной бухгалтерии / К. Ю. Цыганков // *Бухгалтерский учет*. – 2002. – № 16. – С. 53 – 62.

3.88 *Чикунова, Е. П.* МСФО в России: промежуточные итоги и перспективы / Е. П. Чикунова // *Аудитор*. – 2004. – № 3. – С. 47 – 52.

3.89 *Чикунова, Е. П.* Новые тенденции в западном учетно-аудиторском сообществе / Е. П. Чикунова // *Аудитор*. – 2003. – № 5. – С. 21 – 25.

3.90 *Чикунова, Е. П.* Современное состояние МСФО / Е. П. Чикунова // *Современный бухгалтер*. – 2003. – № 10. – С. 6 – 10.

3.91 *Шешукова, Т. Г.* Методологические и практические аспекты формирования отчетности по МСФО / Т. Г. Шешукова, О. А. Воробьева // *Международный бухгалтерский учет*. – 2008. – № 1 (109). С. 36 – 44.

3.92 *Шнейдман, Л.З.* От гармонизации к конвергенции национальных стандартов с МСФО / Л.З. Шнейдман // *Бухгалтерский учет*. – 2003. – № 11. – С. 71 – 78.

3.93 *Шнейдман, Л. З.* Соответствие отчетности международным стандартам / Л. З. Шнейдман // *Бухгалтерский учет*. – 2001. – № 12. – С. 59 – 62.

3.94 *Bagnoli, M.* Whisper Forecasts of Quarterly Earnings per Share / M. Bagnoli, Messod D. Beneish, Susan G. Watts // *Journal of Accounting and Economics*. – 1999. – № 28 (November). – P. 27 – 50.

3.95 *Cummings, J.* Waking Up to Global GAAP [Электронный ресурс] / J. Cummings, L. Brannen. – Режим доступа: http://findarticles.com/p/articles/mi_hb5740/is_200506/ai_n23769384.

3.96 *Deng, Z.* Science and Technology as Predictors of Stock Performance / Z. Deng, B. Lev, F. Narin // *Financial Analysts Journal*. – 1999. – № 55 (May/June). – P. 20 – 32.

3.97 *Healy, P. M.* A Review of the Earnings Management Literature and Its Implication for Standart Setting / P. M. Healy, J. M. Wahlen // *Accounting Horizons*.

– 1999. – № 13 (December). – P. 8.

3.98 *Ittner, C. D.* Are Non-Financial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction / C. D. Ittner, D. E. Larcker // *Journal of Accounting Research: Studies on Enhancing the Financial Reporting.* – 1998. – № 36. – P. 1 – 35.

3.99 *Johnson, S.* Goodbye GAAP? Getting ready for global accounting standards [Электронный ресурс] / S. Johnson. – Режим доступа: http://www.cognos.com/newsletter/finance/st_080630_01.html.

3.100 *Radig, W. J.* Leading the Way to Uniform Accounting Principles / W. J. Radig, B. Loudermilk // *Review of Business.* – 1998. – № 19 (March). – P. 22 – 26.

3.101 *Wallman, Steven M. H.* The Future of Accounting and Disclosure in an Evolving World: The Need for Dramatic Change / Steven M.H. Wallman // *Accounting Horizons.* – 1995. – № 9 (September). – P. 86.

4 Словари

4.1 *Азизян, К. С.* Бухгалтерский словарь / К. С. Азизян. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 208 с.

4.2 *Азрилиян, А. Н.* Большой бухгалтерский словарь / А. Н. Азрилиян. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

4.3 *Бакаев, А. С.* Бухгалтерские термины и определения / А. С. Бакаев. – 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 *Джозэл, Дж. С.* Словарь бухгалтерских терминов / Дж. С. Джозэл, К. Шим Джей. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 408 с.

4.6 *Медведев, М. Ю.* Бухгалтерский словарь / М. Ю. Медведев. – 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.* Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 495 с.

4.9 *Румянцева, Е. Е.* Новая экономическая энциклопедия / Е. Е. Румянцева. – 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. : Изд-во «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. : ИНФРА-М, 2001. – 822 с.

4.14 *Федоров, Б. Г.* Новый англо-русский банковский и экономический словарь / Б. Г. Федоров. – СПб. : Изд-во «Лимбус Пресс», 2006. – 848 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение А

Национальные и региональные бухгалтерские профессиональные организации

Таблица А.1 – Национальные бухгалтерские профессиональные организации [2.28, 15 – 19]

Страна	Организация	Год основания	Численность, тыс. чел.
Австралия	• Институт корпоративных бухгалтеров Австралии	1886	15
	• Австралийское общество бухгалтеров	1887	55
Австрия	• Палата бухгалтеров-аудиторов	1947	4
Бельгия	• Институт профессиональных аудиторов	1953	1
Великобритания	• Институт корпоративных бухгалтеров Шотландии	1854	13
	• Институт корпоративных бухгалтеров Англии и Уэльса	1870	87
	• Корпоративный институт государственных финансов и бухгалтерского учета	1885	11
	• Корпоративная ассоциация дипломированных бухгалтеров	1891	57
	• Корпоративный институт бухгалтеров управленческого учета	1919	28
	• Консультативный комитет бухгалтерских организаций	1970	200
Германия	• Институт профессиональных аудиторов	1932	10
Дания	• Организация государственных уполномоченных аудиторов	1912	2
Ирландия	• Институт корпоративных бухгалтеров Ирландии	1888	8
Испания	• Институт бухгалтерского учета и аудита	1988	*
	• Коллегия бухгалтеров и экспертов по коммерции	1906	24
Италия	• Национальный совет специалистов по коммерции и учету	1924	22
	• Канадский институт корпоративных бухгалтеров	1880	44
Канада	• Ассоциация дипломированных общественных бухгалтеров. Республика Китай	1935, функционирует с 1971	*
	• Китайский институт дипломированных общественных бухгалтеров	1988	124
	• Общество бухгалтеров Гонконга	1973	*

Нидерланды	<ul style="list-style-type: none"> • Королевский Нидерландский институт зарегистрированных бухгалтеров 	1885	8
Норвегия	<ul style="list-style-type: none"> • Норвежская организация государственных уполномоченных аудиторов • Норвежская организация зарегистрированных аудиторов 	1930 1954	1 1
Россия	Институт профессиональных бухгалтеров России	1997	160
США	• Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров	1887	301
	• Американская бухгалтерская ассоциация	1919	*
	• Национальная бухгалтерская ассоциация	*	*
	• Институт управленческих бухгалтеров	*	*
	• Институт внутренних аудиторов	1941	71
Финляндия	<ul style="list-style-type: none"> • Ассоциация дипломированных общественных бухгалтеров • Ассоциация общественных бухгалтеров 	1911 1951	0,4 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 А.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"> • НОУ «Межотраслевой региональный центр повышения квалификации и переподготовки кадров» • Некоммерческое образовательное учреждение высшего образования «Зауральский гуманитарно-технологический институт»
	1	11	Уральский территориальный институт профессиональных бухгалтеров <ul style="list-style-type: none"> • НВПОУ «Гуманитарный университет (институт)» • ГОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет»

Продолжение таблицы А.2

			<ul style="list-style-type: none"> • НОУ «Уральский межотраслевой региональный центр повышения квалификации и профессиональной подготовки специалистов “Потенциал”» • НОУ «УЦ “Налоги и финансовое право”» • ООО АФ «Аудиторское партнерство» • ЗАО «Ассоциация “Налоги России”» • ГОУ ВПО «Уральский государственный технический университет – УПИ» • Уральский филиал Российской экономической академии им. Г.В.Плеханова • Аудиторская фирма «Налоговые экспертизы» • ГОУ «Учебно-информационный центр при УМНС РФ по Свердловской области» • НОУ «Образовательный центр “Бизнес-развитие”» • «Медиана» • «Паритет-эксперт»
Челябинская	1	9	<p>Южно-Уральский территориальный институт профессиональных бухгалтеров</p> <ul style="list-style-type: none"> • ГОУ ВПО «Челябинский государственный университет» • Уральский социально-экономический институт (филиал) академии труда и социальных отношений • Челябинский институт (филиал) Уральской академии государственной службы • НОУ «Учебный центр “Эверест”» • Челябинское городское отделение Челябинской областной организации Общественной организации «Общество «Знание» России» • НП «Уральский учебно-методический центр дополнительного профессионального образования» • ОАНО «Институт “Магнитогорская Высшая школа бизнеса”» • Челябинская областная организация Общественной организации «Общество «Знание» России» • ЗАО «Аудиторская фирма “Аудит-Классик”» • Южно-Уральский государственный университет • ФГОУ ВПО «Челябинский государственный агроинженерный университет» • НОУ «Южно-Уральский институт управления и экономики»
Тюменская, в том числе	2	9	<p>Тюменский территориальный институт профессиональных бухгалтеров</p> <ul style="list-style-type: none"> • Тюменский межрегиональный учебный центр «Дом науки и техники» • ГОУ ВПО «Тюменский государственный университет» • Некоммерческая организация НОУ «УМЦ “Аудит-сервис”» • ГОУ ВПО «Тюменский государственный архитектурно-строительный университет»

Югорский территориальный институт профессиональных бухгалтеров	
ХМАО	1 5
ЯНАО	-

Югорский территориальный институт профессиональных бухгалтеров

- НОУ «Институт компьютерных технологий». Структурное подразделение по работе в г. Сургуте
- Учреждение Ханты-Мансийского АО «Югорский научно-исследовательский институт информационных технологий»
- ГОУ ВПО «Югорский государственный университет»
- НОУ дополнительного образования взрослых «ИГН-Образование»

Таблица А.3 – Региональные бухгалтерские профессиональные организации [2.28, 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
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 Вольтга, Заир, Конго

Продолжение таблицы А.3

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	<ul style="list-style-type: none"> Конфедерация стран Азии и Тихого океана Федерация бухгалтеров стран АСЕАН 	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.
Арабский восток	Арабское общество аудиторов	Консолидация профессиональных кадров, повышение статуса бухгалтеров, согласование национальных методологий учета, в перспективе – бухгалтерских стандартов	1977	5	Индонезия, Малайзия, Сингапур, Таиланд, Филиппины
Страны СНГ	Международная региональная федерация бухгалтеров и аудиторов «Евразия»	Развитие учетной методологии, повышение профессионального уровня бухгалтеров, защита их статуса, проведение конференций	1984	*	*
		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 Б

Модели бухгалтерского учета [2.20, 5 – 6]

Название	Особенности	Страны применения
Англо-Американская	<ul style="list-style-type: none"> ● ориентация отчетности на нужды инвесторов предприятия; ● применяется профессиональное регулирование методологии бухгалтерского учета, а не государственная регламентация; ● задача информационного обеспечения потребностей государства в лице налоговых органов выведена за рамки системы бухучета и подготовки финансовой отчетности; ● исчисление реального финансового результата деятельности предприятия имеет особую важность; ● в ведущих странах данной модели хорошо развиты рынки ценных бумаг, отмечается высокий профессионализм не только бухгалтеров, но и пользователей учетной информации 	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"> ● финансовая отчетность ориентирована на удовлетворение потребностей налоговых и иных органов государственной власти; ● бухгалтерский учет регламентируется законодательно, отличается значительной консервативностью и высокой степенью вмешательства государства в учетную практику; ● ориентация финансовой отчетности на потребности инвесторов не является приоритетной задачей; ● практика учета одной страны значительно отличается от практики учета другой страны; ● бизнес имеет тесные связи с банками 	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"> ● финансовая отчетность ориентирована на удовлетворение потребностей налоговых и иных органов государственной власти; ● бухгалтерский учет регламентируется законодательно; ● методы учета, используемые на предприятиях, достаточно унифицированы; ● обязательна корректировка данных финансовой отчетности на показатель уровня инфляции 	Аргентина, Бразилия, Боливия, Гвiana, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор и др.
Исламская	<ul style="list-style-type: none"> ● использование рыночных цен для оценки статей баланса; ● в основе модели заложены религиозные принципы, которые гласят, что деятельность компании должна быть организована на ради наживы, дивиденды должны быть получены не ради дивидендов 	Мусульманские страны

Приложение В

Таблица В.1 – Использование МСФО в мире по состоянию на 01.04.2009 г.

Страна	Предоставляется только отчетность по национальным стандартам, отличным от МСФО	Разрешено предоставлять отчетность по МСФО	Применение МСФО обязательно для некоторых местных зарегистрированных на бирже компаний	Применение МСФО обязательно для всех местных зарегистрированных на бирже компаний
Абу Даби (ОАЭ)				X
Австрия				X
Австралия				X
Азербайджан	X			
Албания	Нет фондовых бирж. Компании используют национальные правила бухгалтерского учета Албании			
Алжир	Нет фондовых бирж. Компании не могут использовать МСФО			
Американское Самоа	Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Ангилья				X
Антигуа и Барбуда				X
Аргентина	X			
Армения		X		X
Аруба				
Багамские острова				X
Бангладеш	X			
Барбадос				X
Бахрейн				X
Беларусь			Для банков с 2008 г.	
Белиз	Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Бельгия				X
Бенин	X			
Бермудские острова		X		
Болгария				X
Боливия		X		
Босния и Герцеговина				Для всех крупных и средних компаний

Продолжение таблицы В.1

Ботсвана						X	
Бразилия					X		
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
Гамбия				Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Гана							X
Гватемала							X
Германия							X
Гибралтар				X			
Гондурас							X
Гонконг							X
Гренада							X
Гренландия				Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Греция							X
Грузия							X
Гуам				Нет фондовых бирж. Компании используют GAAP USA			
Дания							X
Доминика				X			
Доминиканская Республика							X
Дубай (ОАЭ)						Для банков	
Египет							X

Продолжение таблицы В.1

Замбия								
Западный берег / Газа					X			X
Зимбабве					X			
Израиль					X (кроме банков)			
Индия			X					
Индонезия			X					
Иордания								X
Ирак								X
Иран			X					
Ирландия								X
Исландия								X
Испания								X
Италия								X
Йемен							Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО	
Казахстан								X
Каймановы острова					X			
Камбоджа							Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО	
Канада								С 2011 г.
Кагар								X
Кения								X
Кипр								X
Киргизия								X
Китай			X					
Колумбия			X					
Корея (Южная)							С 2009 г. разрешено применение корейских стандартов, эквивалентных МСФО, для всех зарегистрированных на бирже компаний, кроме банков. Является обязательным с 2011 г.	
Коста-Рика								X
Кот-д'Ивуар			X					
Куба			X					
Кувейт								X
Лаос							X	
Латвия								X

Продолжение таблицы В.1

Лесото									
Ливан				X					X
Литва									X
Лихтенштейн									X
Люксембург									X
Маврикий									X
Мавритания									
Макао									
Македония									
Малави									X
Малайзия			X						X
Мали			X						
Мальдивы				X					
Мальта									X
Марокко								Для банков	
Мексика			X						
Мозамбик								Для банков	
Молдова			X						
Монголия									X
Мьянма							X		
Намбия									X
Непал									X
Нигер			X						
Нигерия			X						
Нидерланды									X
Никарагуа									X
Новая Зеландия									X
Норвегия									X
Оман									X
Пакистан			X						
Панама									X

Продолжение таблицы В.1

Папуа – Новая Гвинея						X
Парагвай			X			
Перу						X
Польша						X
Португалия						X
Реюньон			Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Россия					Для банков	
Румыния						X
Сальвадор			X			
Самоа			Нет фондовых бирж. Компании могут использовать МСФО			
Саудовская Аравия		X				
Свазиленд			X			
Сент-Китс и Нэвис						X
Сербия						X
Сингапур		X				
Сирия		X				
Словакия						X
Словения						X
Суринам			X			
США		X				
Сьерра-Леоне		Нет фондовых бирж (ведется создание биржи). Применение МСФО является обязательным для всех компаний				
Таджикистан						X
Таиланд		X				
Тайвань		X				
Танзания						X
Того		X				
Тринидад и Тобаго						X
Тунис		X				
Турция			X			
Уганда			X			
Узбекистан		X				

Окончание таблицы В.1

Украина		X			
Уругвай		X			
Фиджи					X
Филиппины		X			
Финляндия					X
Франция					X
Хорватия					X
Черногория					X
Чехия					X
Чили					X
Швейцария			X		
Швеция					X
Шри-Ланка			X		
Эквадор					Постепенное введение в 2010-2012 гг.
Эритрея					Нет фондовой биржи. Применение МСФО обязательно для государственных предприятий и некото- рых компаний частного сектора
Эстония					X
Южная Африка					X
Ямайка					X
Япония		X			

Приложение Г

Таблица Г.1 – Микро- и макроэкономические факторы перехода на МСФО [3.64]

Факторы	Комментарий
<p>1.1 Рост рыночной капитализации</p>	<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. Этого требования 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>
<p>1.2 Выход на зарубежные рынки капитала</p>	<p>Одним из основных препятствий для роста российских компаний на сегодняшний день является нехватка капитала. При этом 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"> - предоставить заверенную аудитором годовую финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО; - поддерживать определенный уровень финансовых коэффициентов, рассчитываемых на основе данных МСФО; - обеспечить адекватную работу систем учета затрат, бухгалтерского учета и управления информацией, достоверно и точно отражающих финансовое состояние компании и результаты ее деятельности. <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>

<p>1.3 Снижение цены привлекаемого капитала</p>	<p>Российские компании, которые пытаются выйти на зарубежные рынки капитала, часто сталкиваются с высокими процентными ставками по привлекаемому 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>
<p>1.4 Возможность частичного использования информации для принятия управленческих решений</p>	<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>
<p>2 Макроэкономические</p>	
<p>2.1 Приток иностранных инвестиций в экономику России</p>	<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 недостаточной четкостью, 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 экономической частью, совершенствование статистического учета в России будет выгодно Министерству экономического развития и торговли РФ и Минфину России, то есть непосредственным пользователям статистической информации</p>

Приложение Д

Результаты анкетного опроса практикующих бухгалтеров и студентов города Кургана в сфере реформирования бухгалтерского учета

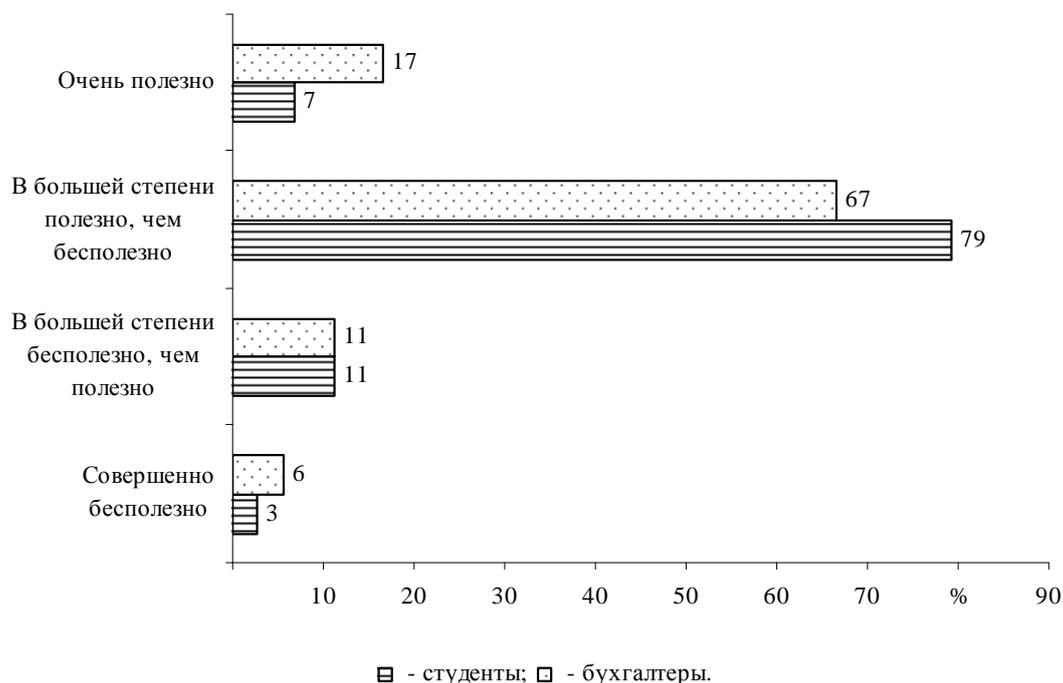


Рисунок Д.1 – Распределение ответов на вопрос «Полезно ли применение МСФО для организаций?»



Рисунок Д.2 – Распределение ответов на вопрос «Положительные стороны от внедрения МСФО»



Рисунок Д.3 – Распределение ответов на вопрос «Отрицательные стороны составления отчетности МСФО»

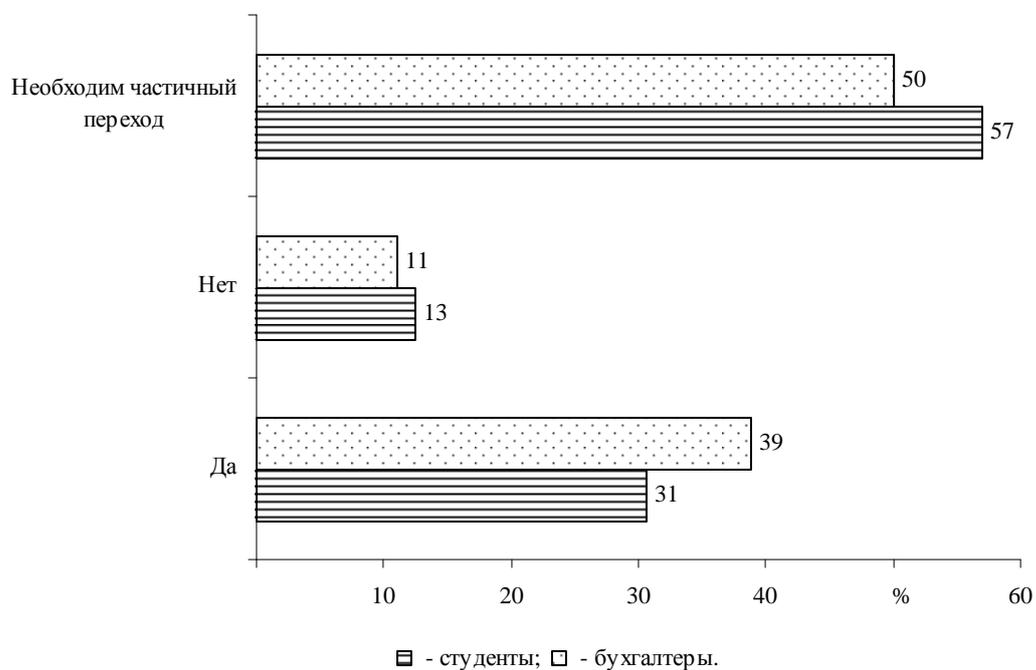


Рисунок Д.4 – Распределение ответов на вопрос «Нужен ли обязательный переход на МСФО?»

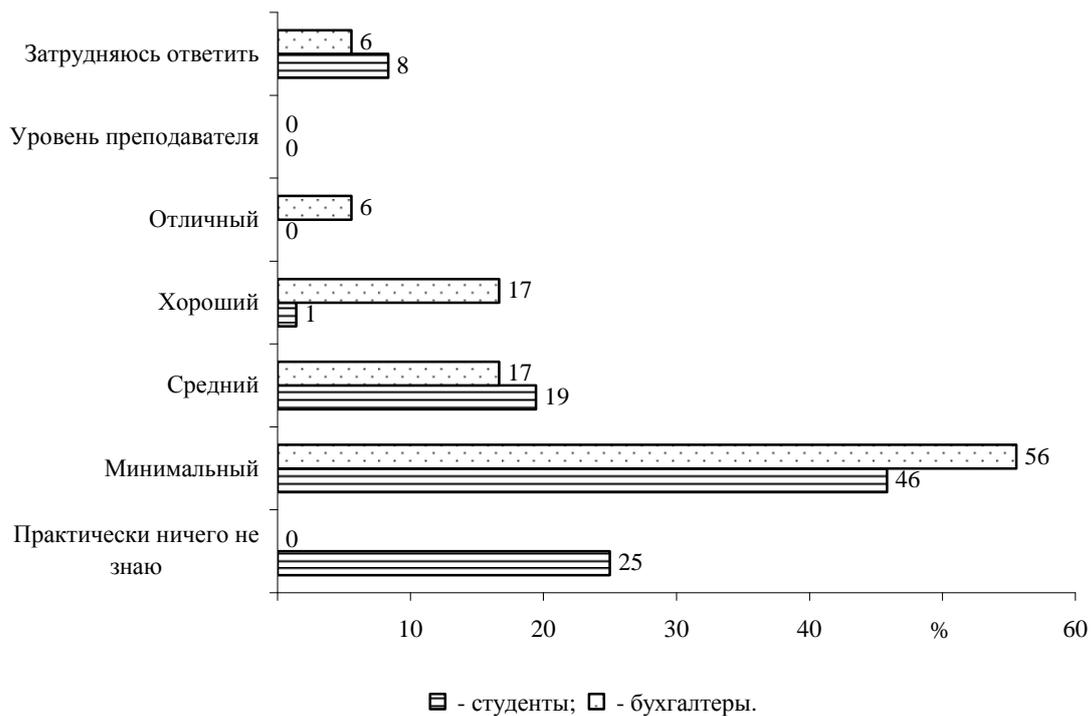


Рисунок Д.5 – Распределение ответов на вопрос «Каков Ваш уровень знаний по МСФО?»

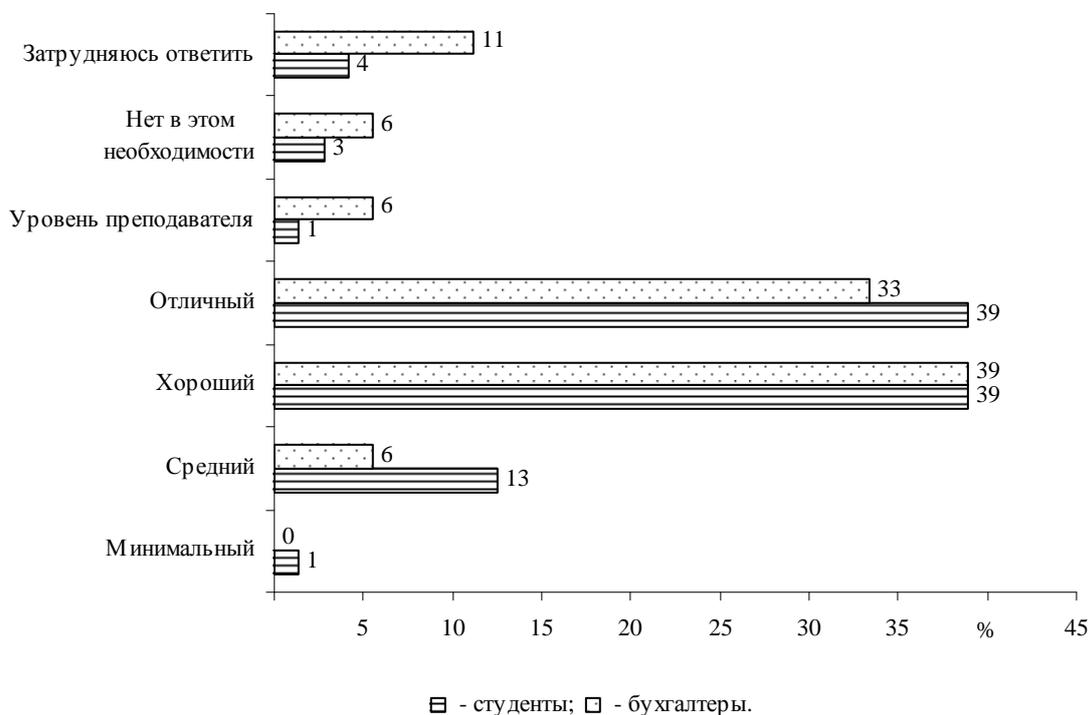


Рисунок Д.6 – Распределение ответов на вопрос «Какой уровень знаний по МСФО Вы хотели бы приобрести?»

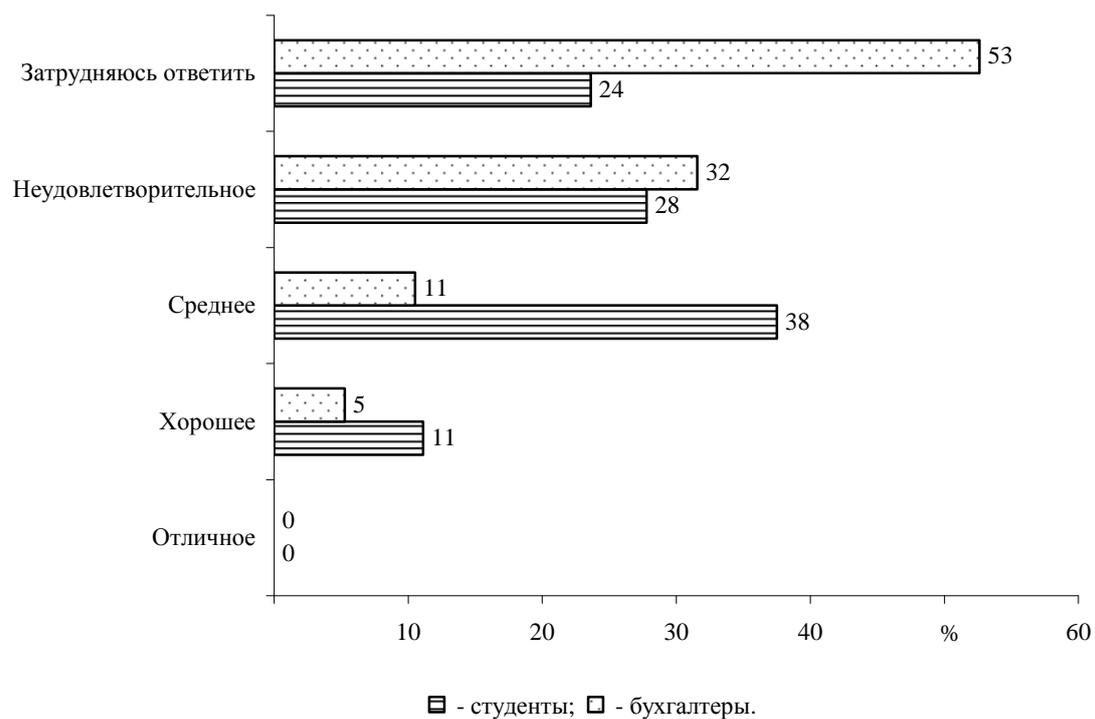


Рисунок Д.7 – Распределение ответов на вопрос «Как Вы оцениваете качество обучения МСФО в Вашем городе?»

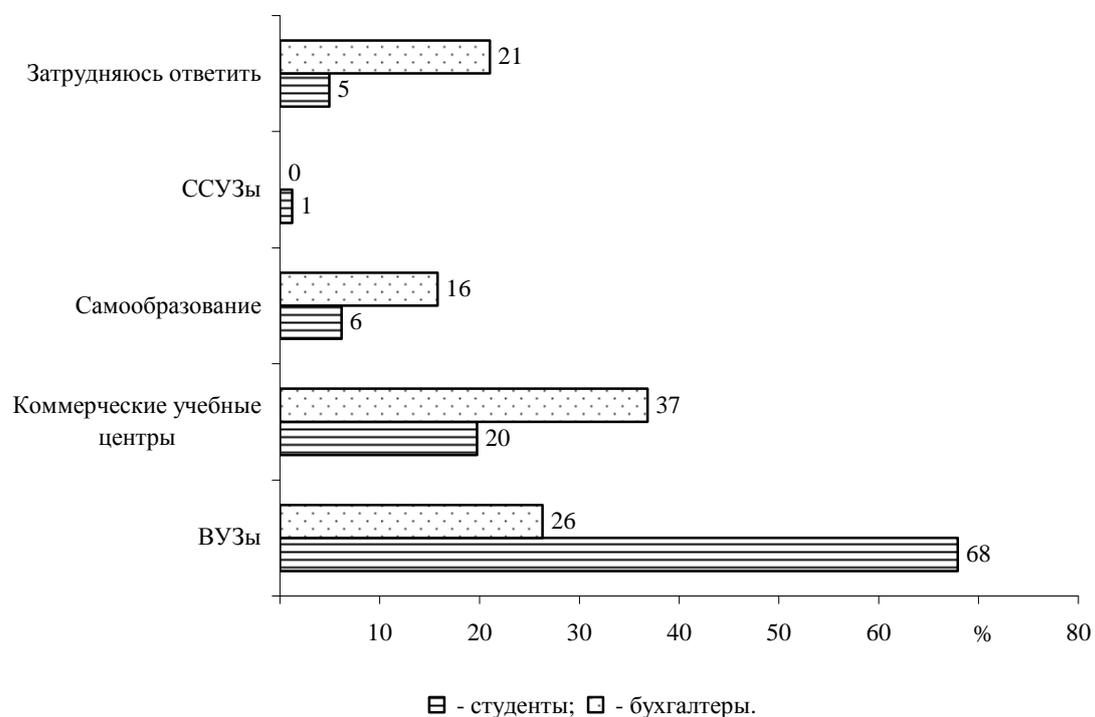


Рисунок Д.8 – Распределение ответов на вопрос «Предпочтительные способы обучения МСФО»

Приложение Е

Основные различия между системой бухгалтерского учета и составления отчетности, регламентированной РПБУ, и правилами МСФО

Таблица Е.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 планирования 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 большее значение уделяется раскрытию финансовой и нефинансовой информации, представленному в пояснениях к отчетности. РПБУ предполагают обязательное наличие в составе бухгалтерской отчетности пояснительной записки, однако ее выполнение 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 потребностью учетной среды

Продолжение таблицы Е.1

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 поощряющей 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

Продолжение таблицы Е.1

<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 обобщено 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 руководством 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>

Окончание таблицы Е.1

<p>Продолжительность отчетного периода</p>	<p>В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: – бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно (п. 36); – отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (п. 37); – 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; – 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"> – причину выбора периода отличающегося от одного года; – 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) 	<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>
--	--	---	---

Таблица Е.2 – Различия в основополагающих принципах учета и отчетности по РПБУ и МСФО [2.12; 2.20; 3.80]

Сфера различий	РПБУ	МСФО	Комментарий
1	2	3	4
Допущение имущественной обособленности	Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и обязательств других организаций	В МСФО допущение имущественной обособленности прямо не определено	Допущение имущественной обособленности в МСФО реализовано косвенно, путем указания на экономические ресурсы, контролируемые предприятием (п. 16 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности – далее Принципов)
Допущение непрерывности деятельности	Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость 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 сокращения деятельности	Различий нет. Однако в реальности некоторые российские предприятия не применяют принцип непрерывности при подготовке финансовых отчетов: одни из них могут находиться на грани банкротства, другие могут быть не в состоянии гарантировать стабильность своей деятельности в будущем
Допущение последовательности применения учетной политики	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 положениями и нормами, которые часто меняются, в связи с чем обеспечение данного допущения является затруднительным
Допущение временной определенности 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 и РПБУ к допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности, выражающийся в том, что прибыли и убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году, согласно МСФО могут учитываться в качестве ретроспективной корректировки нераспределенной прибыли, в отличие от РПБУ

Продолжение таблицы Е.2

1	2	3	4
Требование осмотрительности	<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 данное требование в практике российских организаций соблюдается не всегда, так как компании зачастую предпочитают не создавать резервы под обесценение активов или производить переоценку на предмет обесценения. При составлении финансовой отчетности по МСФО, напротив, должны предприниматься все необходимые меры для снятия неопределенности (во избежание завышения активов или доходов и занижения обязательств и расходов), стоимость активов может быть уменьшена при возникновении ряда обстоятельств</p>
Требование приоритета содержания перед формой	<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 фактически, в учете российских предприятий юридическая форма доминирует над экономическим содержанием фактов хозяйственной жизни</p>
Требование непротиворечивости	<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 определения требования непротиворечивости объясняется тем, что они в большей степени ориентированы на подготовку финансовой отчетности, чем на ведение бухгалтерского учета</p>
Требование рациональности	<p>Рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации</p>	<p>Требование рациональности в отнесении ведения бухгалтерского учета в МСФО не определено</p>	

Продолжение таблицы Е.2

1	2	3	4
Требование полноты	Полнога 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 пользуются	Различие состоит в том, что российский вариант требования относится к сфере регистрации и учета хозяйственных операций, тогда в МСФО полнота сводится к уровню финансовой отчетности. В действительности регистрация всех фактов хозяйственной жизни еще не означает полное отражение всех необходимых данных в отчетности
Требование своевременности	Своевременное отражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности	Требование своевременности в МСФО не определено	Частично требование своевременности с точки зрения МСФО реализовано через принцип достоверности
Понятность	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	-
Уместность	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	-

1	3	4
Достоверность (правдивое представление)	Информация в финансовых отчетах должна правдиво отражать операции и другие события, произошедшие в течение отчетного периода	-
Нейтральность	Означает независимость представления финансовой информации от интересов каких-либо лиц или их групп. Данные в финансовой отчетности должны беспристрастно отражать хозяйственную деятельность предприятия	-

Таблица Е.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]

Сфера различий	РПБУ	МСФО
1	2	3
Общие положения		
Оценка – историческая стоимость	Как правило, используется историческая стоимость. Решается 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 нематериальных активов, основных средств и инвестиционной собственности по справедливой стоимости. Производные финансовые инструменты, биологические активы и некоторые типы финансовых инструментов переоцениваются по справедливой стоимости
Отступление от стандартов в целях достоверного представления информации	Аналогично МСФО	В крайне редких случаях в целях достоверного представления информации компании могут отступить от требований стандартов

Продолжение таблицы Е.3

1	2	3
Первое применение новой системы стандартов бухгалтерского учета и 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 полном объеме в отношении предыдущих периодов на отчетную дату первой отчетности по МСФО. При этом компания по своему усмотрению может воспользоваться несколькими разрешенными исключениями и обязана применить ряд обязательных исключений
Консолидируемая финансовая отчетность		
Модель консолидации	Консолидация основывается на возможности управлять посредством преобладающего участия в уставном капитале компании на основании договоров и прочих оснований. 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 возможности материнской компании управлять дочерней. Предполагается, что контроль существует, когда материнская компания владеет более 50 % голосов (например, голосующих акций), напрямую или косвенно через дочерние компании. Контроль также существует, когда материнская компания владеет 50 % голосующих акций или меньше, но при этом существуют какие-либо юридические или договорные права, позволяющие осуществлять контроль, либо присутствует фактический контроль (в редких случаях). При этом принимаются во внимание потенциальные права голоса, которыми можно воспользоваться в настоящий момент. Контролируемые предприятия специального назначения консолидируются
Предприятия специального назначения	Соответствующие правила отсутствуют	Консолидация осуществляется, когда характер отношений указывает на наличие контроля
Невключение 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 зависимую (ассоциированную) компанию	Если компания не осуществляет контроль в соответствии с определением модели консолидации, то данная компания не консолидируется

Продолжение таблицы Е.3

1	2	3
<p>Определение ассоциированной компании</p>	<p>Аналогично МСФО. На практике могут быть незначительные отступления</p>	<p>В основе – существенное влияние, которое подра- зумевается, если доля инвестора составляет 20% и выше или при участии в управлении компаний</p>
<p>Включение в отчетность показате- лей ассоцииро- ванной компании</p>	<p>Аналогично МСФО</p>	<p>Используется метод долевого участия. В отчетности от- ражается доля в прибылях и убытках после налогооб- ложения</p>
<p>Раскрытие инфор- мации о сущест- венных ассоции- рованных компа- ниях</p>	<p>Аналогично МСФО, но менее детально</p>	<p>Предоставляется подробная информация об активах, обязательствах, прибылях и убытках существенных ассо- циированных компаний</p>
<p>Включение в от- четность инфор- мации о совместно контролируемых предприятиях (со- вместных пред- приятиях)</p>	<p>Разрешена только пропорциональная консолидация</p>	<p>Разрешается пропорциональная консолидация и исполь- зование метода долевого участия</p>
Объединение бизнеса		
<p>Способы учета</p>	<p>Правила не установлены</p>	<p>Любое объединение бизнеса учитывается по методу приобретения</p>

Продолжение таблицы Е.3

1	2	3
<p>Метод покупок – справедливая стоимость при приобретении</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 справедливой стоимости. Если контроль приобретается в результате частичного приобретения дочерней компании, то полная стоимость активов, обязательств и условных обязательств, включая долю меньшинства, отражается в консолидированном бухгалтерском балансе. Гудвилл определяется как разница между стоимостью покупки и приобретенной долей в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов. Обязательства, связанные с реструктуризацией, признаются только в том случае, когда приобретаемая компания имеет существующее обязательство на дату приобретения. Признание обязательств, связанных с убытками будущих периодов или прочими расходами, возникновение которых ожидается в результате объединения бизнеса, не производится</p>
<p>Метод покупок – условное вознаграждение</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 надежно определена</p>
<p>Метод покупок – доля меньшинства при приобретении</p>	<p>Отражается как доля меньшинства в капитале дочернего общества по данным бухгалтерского баланса дочернего общества</p>	<p>Указывается как доля миноритарных акционеров в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств</p>
<p>Метод покупок – гудвилл и нематериальные активы с неопределенным сроком службы</p>	<p>Правила не установлены. Гудвилл, 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. Не реже чем раз в год на уровне генерирующей единицы или групп генерирующих единиц проводится тестирование гудвила и нематериальных активов с неопределенным сроком службы на предмет их обесценения</p>

Продолжение таблицы Е.3

1	2	3
Метод поупок – отрицательный гудвил	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 идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретенной компании. Отрицательный гудвил, возникающий после пересмотра, незамедлительно отражается в отчете о прибылях и убытках
Метод поупок – последующие корректировки справедливой стоимости	Поскольку справедливая стоимость не оценивается, а используется балансовая стоимость активов и обязательств, последующие корректировки не возникают	Справедливая стоимость, определенная на предварительной основе, может быть скорректирована в корреспонденции с гудвилем в течение 12 месяцев со дня покупки. Последующие поправки отражаются в отчете о прибылях и убытках, если они не связаны с исправлением ошибок
Метод поупок – раскрытие информации	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 объединяемых компаний, дата приобретения, стоимость покупки, справедливая стоимость и рассчитанная по МСФО балансовая стоимость приобретенных активов и обязательств в отчетности приобретенной компании, влияние на результат и финансовое положение покупателя, а также причины признания гудвила
Метод объединения интересов	Данный метод не предусмотрен и на практике не используется	Не разрешается
Объединения бизнеса, включающие предприятия под общим контролем	Правила не установлены	Отдельно в МСФО не рассматриваются. Компании выкупают и последовательно применяют для учета подобных операций метод покупки или объединения интересов
Признание выручки		
Признание выручки	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 должна признаваться, если была осуществлена передача рисков и права на вознаграждение, а также контроля, и выручка может быть надежно определена

Продолжение таблицы Е.3

1	2	3
Договоры на строительство	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 не разрешается
Многоэлементные договоры	Правила не установлены	Не существует подробных инструкций для учета операций по многоэлементным договорам
Признание расходов		
Расходы на выплату процентов	Аналогично МСФО, но в отношении долговых инструментов метод эффективной процентной ставки не предусмотрен	Признаются, используя принцип начисления по методу эффективной процентной ставки
Вознаграждения работникам: затраты на пенсионное обеспечение – пенсионные планы с установленными выплатами	В системе РПУ отсутствуют специальные положения по учету пенсионных планов	Метод прогнозируемой условной единицы пенсии используется для определения обязательств по пенсионным выплатам и для отражения активов плана по справедливой стоимости. Актуарные прибыли и убытки могут быть отсрочены
Вознаграждения работникам, основанные 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 услуги, предоставленные работниками. Расходы учитываются либо в корреспонденции с обязательствами, либо относятся на увеличение капитала компании в зависимости от того, как производится расчет: денежными средствами или акциями. Подлежащая отражению сумма определяется по справедливой стоимости предоставленных акций или опционов на них
Выходные пособия	Причитающиеся сотрудникам выходные пособия обычно не резервируются. Начислять резерв не обязательно	Выходные пособия, выплачиваемые в связи с увольнениями, учитываются аналогично резервам на реструктуризацию

1	2	3
Активы		
Приобретенные нематериальные активы	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 не амортизируются, а тестируются не реже одного раза в год на предмет возможного обесценения. Переоценки разрешены в редких случаях
Нематериальные активы, созданные внутри компании	Аналогично МСФО, но расходы на исследовательские работы могут также включаться в стоимость нематериального актива	Затраты на исследования относятся на расходы по мере возникновения. Расходы на разработку капитализируются и амортизируются при соблюдении установленных критериев
Основные средства	Аналогично МСФО, но переоценка проводится всегда по неамортизированной восстановительной стоимости	Оцениваются по исторической стоимости или с учетом переоценки. Регулярная переоценка всего класса основных средств необходима при выборе соответствующей учетной политики переоценки
Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, или группа на выбытие	Особые правила не установлены. Данная группа внеоборотных активов в учете не выделяется	Внеоборотные активы классифицируются как предназначенные для продажи в том случае, если их балансовая стоимость будет возмещаться путем продажи, а не постоянного использования. Такие активы оцениваются по наименьшему из двух показателей: балансовой стоимости и справедливой стоимости за минусом затрат по продаже. Отчетность за прошлый период не пересчитывается
Аренда – классификация	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 арендатору передаются все существенные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на актив. Применяется принцип преобладания содержания над формой

Продолжение таблицы Е.3

1	2	3
<p>Аренда – отражение в финансовой отчетности арендодателя</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. 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 причитающиеся платежи за весь срок аренды отражаются как дебиторская задолженность. Разница между общей суммой дебиторской задолженности и приведенной стоимостью дебиторской задолженности представляет собой финансовый доход. Доход от аренды учитывается в течение срока аренды по методу чистых инвестиций (до налогообложения), которые отражают постоянную норму доходности</p>
<p>Обесценение активов</p>	<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 текущая стоимость активов подлежит списанию до наибольшей из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или стоимости его использования, определенной на основании дисконтированных денежных потоков. Реверсивная запись по убыткам от обесценения предусматривается при определенных обстоятельствах, за исключением гудвила</p>
<p>Капитализация затрат по займам</p>	<p>Обязательна</p>	<p>Разрешена в соответствии с учетной политикой в отношении активов, отвечающих определенным требованиям, но не является обязательной</p>
<p>Инвестиционная собственность</p>	<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 таблицы Е.3

1	2	3
Запасы	Аналогично МСФО, однако нет правила оценки по наименьшей стоимости	Оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой реализационной стоимости. Для определения себестоимости используется метод ФИФО или метод средневзвешенной стоимости. При последующем существенном увеличении реализационной стоимости ранее списанная величина подлежит восстановлению
Биологические активы	Отдельно не регулируются. Обычно используется метод учета по исторической стоимости	Оцениваются по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов по реализации
Финансовые активы – оценка	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: удерживаемые до погашения инвестиции, займы и дебиторская задолженность оцениваются по амортизируемой стоимости, иные – по справедливой стоимости. Нереализованные прибыли и убытки от переоценки финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток (включая предназначенные для продажи), отражаются в отчете о прибылях и убытках. Нереализованные прибыли и убытки по инвестициям, имеющимся в наличии для продажи, учитываются в составе капитала
Списание финансовых активов	Списание финансовых вложений основано на критерии собственности	Списание финансовых активов основано в первую очередь на критерии рисков и вознаграждений, затем – на наличии контроля за ними
Обязательства		
Резервы – общие положения	Аналогично МСФО	Резервы по существующим обязательствам в отношении прошлых событий отражаются в том случае, если отток ресурсов является вероятным, а сумма может быть надежно определена

Продолжение таблицы Е.3

1	2	3
<p>Резервы – реструктуризация</p>	<p>Порядок формирования резерва зависит от способа прекращения деятельности:</p> <ul style="list-style-type: none"> – при продаже группы активов (имущественного комплекса) начисление резерва возможно только после заключения договора купли-продажи; – при продаже отдельных активов, прекращении обязательств или деятельности резерв образуется только в том случае, когда срок погашения обязательств относится к следующему отчетным периодам; – резерв при увольнении работников на выплату санкций за нарушение договоров создается в сумме, относящейся к текущему году 	<p>Резервы по реструктуризации отражаются в том случае, если конкретный официальный план был объявлен или осуществление такого плана уже началось</p>
<p>Условные обязательства</p>	<p>Аналогично МСФО</p>	<p>Все возможные убытки и все вероятные прибыли должны быть раскрыты</p>
<p>Отложенный налог на прибыль – общие принципы</p>	<p>При признании используют метод, основанный на прибылях и убытках, хотя на практике балансовый метод тоже используется. Отложенный налоговый актив отражается, если существует вероятность его возмещения</p>	<p>Начисляется на временные различия по балансовому методу (за некоторыми исключениями). Отложенный налоговый актив отражается, если существует вероятность его возмещения (скорее да, чем нет)</p>
<p>Правительственные субсидии</p>	<p>В целом аналогично МСФО. Вычет величины государственной помощи из стоимости актива не допускается</p>	<p>Отражаются как отложенный доход с начислением амортизации, когда существует достаточная уверенность, что компания выполнит условия, необходимые для получения грантов, и получит их. Компании могут отнести гранты на уменьшение стоимости соответствующих активов</p>

Продолжение таблицы Е.3

1	2	3
<p>Аренда – аренда в финансовой отчетности арендатора</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 активы и обязательства в отношении будущих платежей. Амортизация начисляется на протяжении полезного срока использования актива. Арендные платежи распределяются таким образом, чтобы отражалась постоянная процентная ставка по соответствующему непогашенному обязательству. Начисление расходов по операционной аренде производится по линейному методу</p>
<p>Аренда – аренда в финансовой отчетности арендатора: операции продажи с обратной арендой</p>	<p>Правила не предусматривают особого порядка учета операций по продаже с обратной арендой</p>	<p>В случае обратной финансовой аренды прибыль от продажи является отложенной и амортизируется в течение срока аренды. В операционной аренде финансовый результат от продажи зависит от того, совершена ли сделка по справедливой стоимости. Необходимо принимать во внимание суть, содержание и взаимосвязь операций</p>
<p>Финансовые обязательства – классификация</p>	<p>Акции, независимо от вида, являются частью капитала</p>	<p>Долевые инструменты классифицируются в зависимости от характера договорных обязательств эмитента на относимые на капитал или обязательства. Привилегированные акции, подлежащие обязательному погашению, классифицируются как обязательства</p>

Продолжение таблицы Е.3

1	2	3
Конвертируемые долговые обязательства	Конвертируемые облигации учитываются как обязательство	Для отражения конвертируемых долговых ценных бумаг применяется раздельный учет, с распределением полученных средств от их выпуска между капиталом и долговыми обязательствами
Списание финансовых обязательств	Аналогично МСФО	Обязательства списываются при погашении. Разница между балансовой стоимостью погашенного обязательства и уплаченной за него суммой показывается в отчете о прибылях и убытках
Долевые инструменты		
Долевые инструменты – выкуп собственных акций	Аналогично МСФО	Отражается как уменьшение капитала
Производные финансовые инструменты и операции хеджирования		
Производные и другие финансовые инструменты – хеджирование денежных потоков и справедливой стоимости	Учет производных финансовых инструментов и инструментов хеджирования не ведется. В отчетности отражаются по исторической стоимости только активы и обязательства, возникающие в связи с данными операциями. Финансовые результаты отражаются в отчете о прибылях и убытках только по завершении сделки (закрытии позиции)	Оценка производных финансовых инструментов и инструментов хеджирования производится по их справедливой стоимости; изменение справедливой стоимости отражается в отчете о прибылях и убытках за исключением эффективной части хеджирования денежных потоков; в этом случае изменения признаются по статьям капитала до тех пор, пока результат соответствующей сделки не будет признан в отчете о прибылях и убытках. Прибыли и убытки от переоценки инструментов хеджирования, которые используются для хеджирования планируемой сделки, могут быть включены в стоимость нефинансового актива/обязательства (базовая поправка)
Производные и другие финансовые инструменты – хеджирование чистых инвестиций	Правила не установлены	Эффективная доля прибыли и убытков от хеджирования инвестиций отражается в составе капитала; неэффективная доля – отражается в отчете о прибылях и убытках. Прибыли и убытки, отраженные по статьям капитала, переносятся в отчет о прибылях и убытках после полной или частичной продажи инвестиций

1	2	3
Прочие вопросы бухгалтерского учета и отчетности		
Понятие функциональной валюты	Отсутствует понятие функциональной валюты. Отчетность составляется исключительно в валюте Российской Федерации – рублях	Это валюта той экономической среды, в которой в основном функционирует компания
Определение функциональной валюты	Отсутствует понятие функциональной валюты. Отчетность составляется исключительно в валюте Российской Федерации – рублях	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. При этом фокус должен быть на валюте основной экономической среды, в которой функционирует компания
Валюта отчетности	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 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 обменные курсы не подвергались существенным изменениям
Гиперинфляционная экономика – определение	Концепция гиперинфляции в учете отсутствует	На наличие гиперинфляции указывает состояние экономики страны включая следующее: отношение населения к местной валюте; цены, привязанные к общему индексу цен; а также совокупный уровень инфляции за три года, приближающийся или превышающий 100%
Гиперинфляционная экономика – измерение	Концепция гиперинфляции в учете отсутствует	Компании, в которых функциональной валютой служит валюта страны с гиперинфляционной экономикой, переоценивают финансовую отчетность, используя текущую покупательную способность денежной единицы

Продолжение таблицы Е.3

1	2	3
Прибыль на акцию – с учетом разведения	Аналогично МСФО	Используется средневзвешенное количество потенциально разводящихся акций в качестве знаменателя при расчете прибыли на акцию с учетом разведения. Метод выкупа акций применяется в отношении опционов/варрантов на акции
Операции со связанными сторонами – определение	Аналогично МСФО, но интерпретации могут варьироваться на практике	Стороны являются связанными при наличии прямого или косвенного контроля, совместного контроля и значительного влияния одной стороны на другую или если стороны находятся под общим контролем
Операции со связанными сторонами – раскрытие информации	Аналогично МСФО, но требование раскрытия конечной контрольной стороны отсутствует	Необходимо раскрыть название материнской компании и, если отличается, конечную контролирующую сторону, вне зависимости от того, совершались между ними операции или нет. По операциям со связанными сторонами раскрываются: характер операций (семь категорий), суммы, сальдо на конец периода, условия и типы операций. Исключения разрешены только для операций внутри группы
Сегментная отчетность – сфера применения и формат представления	Аналогично МСФО	Для публичных компаний: необходимо представление информации по первичным и вторичным сегментам (операционным и географическим) на основе рисков и доходов, а также внутренней системы отчетности
Сегментная отчетность – учетная политика	Аналогично МСФО	Применяется учетная политика группы
Сегментная отчетность – раскрытие информации	Аналогично МСФО	Для первичного отчетного сегмента требуется раскрывать следующую информацию: выручку сегмента, результат сегмента, суммарные активы и обязательства сегмента, капитальные затраты и прочие статьи. По вторичному сегменту необходимо раскрыть информацию по выручке, общей балансовой стоимости активов и капитальным затратам сегмента

Окончание таблицы Е.3

1	2	3
<p>Прекращенная деятельность – определение</p>	<p>Аналогично МСФО</p>	<p>Операции и денежные потоки, которые могут быть отделены для целей финансовой отчетности и представляются собой отдельное крупное направление деятельности или географический район ведения операций или являются дочерней компанией, приобретенной исключительно для целей перепродажи</p>
<p>Прекращенная деятельность – представление информации, основные раскрывающиеся</p>	<p>Аналогично МСФО, однако информация может быть раскрыта в примечаниях. Активы и обязательства по прекращаемой деятельности в балансе отдельно не выделяются</p>	<p>Как минимум, раскрывается одной строкой в отчете 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. Бухгалтерский баланс не переоценивается</p>
<p>События, происшедшие после отчетной даты</p>	<p>Аналогично МСФО</p>	<p>Финансовая отчетность должна быть скорректирована с учетом событий, происшедших после отчетной даты, которые дают дополнительную информацию об условиях, существующих на отчетную дату, и оказывают существенное влияние на включенные в отчетность суммы. События, не требующие корректировки активов и обязательств, должны быть раскрыты в примечаниях</p>
<p>Промежуточная финансовая отчетность</p>	<p>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</p>	<p>При составлении промежуточной отчетности ее содержание предписывается стандартами, а основа ее подготовки должна быть такой же, как и для годовой отчетности. Периодичность составления промежуточной финансовой отчетности определяется местными регулирующими органами, или она может составляться самой компанией</p>

Таблица Е.4 – Различия в методике составления и представления финансовой отчетности по РПБУ и МСФО [2.11; 2.12; 2.20; 2.44; 3.49 – 3.51]

Сфера различий	РПБУ	МСФО	Комментарий
1	2	3	4
Соответствие правил составления финансовой отчетности			
<p>Справедливое представление и соответствие МСФО</p>	<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"> – факт, что руководство пришло к заключению, что финансовая отчетность не позволяет достоверно представить финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств; – факт, что финансовая отчетность соответствует применимым МСФО во всех существенных аспектах, за исключением отступления от какого-либо стандарта в целях достижения достоверного представления; – 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; – финансовое воздействие отступления на чистую прибыль или убыток компании, ее активы, обязательства, капитал и движение денежных средств в каждом из представленных периодов 	<p>РПБУ не содержит указания на состав раскрываемой в отчетности информации, характеризующей отступление от требований нормативных актов по бухгалтерскому учету</p>

Продолжение таблицы Е.4

1	2	3	4
<p>Последовательность представления финансовой отчетности</p>	<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"> – 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; – изменение в представлении требуется МСФО или интерпретацией Постоянного комитета по интерпретациям 	<p>РПБУ не содержит указания на то, в каких случаях допускаются отступления</p>
<p>Представление дополнительной информации, сопутствующей финансовой (бухгалтерской) отчетности</p>	<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 содержит ни требований по представлению, ни запрета на представление финансовых обзоров руководства</p>

Продолжение таблицы Е.4

1	2	3	4
<p>Объем информации, представляемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности</p>	<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)</p>	<p>МСФО не устанавливает зависимость объема раскрываемой информации от особенностей деятельности отчитывающейся организации.</p>	<p>До выхода МСФО по финансовой отчетности малых и средних предприятий система МСФО не содержит специальных требований к раскрытию информации в отчетности отдельных видов компаний.</p>
<p>Бухгалтерский баланс</p>	<p>Стоимость некоторых активов в бухгалтерском балансе завышена за счет капитализации расходов периода, а также отсутствия созданных резервов под обесценение</p>	<p>Оценка статей производится по правилу наименьшего из двух показателей – первоначальной и рыночной стоимости</p>	<p>-</p>
<p>Отчет о совокупной прибыли</p>	<p>Применяется классификация по функции затрат</p>	<p>Применяется классификация либо по характеру, либо по функции затрат. Если выбрана классификация по функции, то необходимо дополнительно раскрыть характер.</p>	<p>-</p>
<p>Отчет о движении денежных средств</p>	<p>В соответствии с РПБУ денежные потоки в отчете 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</p>	<p>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</p>	<p>-</p>

Окончание таблицы Е.4

1	2	3	4
Консолидированная отчетность	Существуют рекомендательные нормы по составлению консолидированной отчетности, четких механизмов, обязывающих компании составлять ее, не существует	Компании обязаны составлять консолидированную финансовую отчетность для группы	-
Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	Финансовая отчетность представлена в номинальных показателях (без корректировки на инфляцию). В результате возникает проблема сопоставимости финансовых отчетов на начало и конец периода	Предусмотрена корректировка на инфляцию исходя из изменения покупательной способности рубля	-
Валюта отчетности	Отчетность составлена в российских рублях. Составлять отчетность в других валютах запрещается	Отчетность составляется в валюте, функциональной для компании, а ее презентация может быть представлена в любой валюте	-

Научное издание

Воробьева Ольга Алимовна

**Переход на международную систему
финансовой отчетности: теоретические
и практические аспекты процесса**

Монография

Редактор Н.М. Быкова

Подписано в печать	Формат 60 x 84 ¹ / ₁₆	Бумага тип № 1
Печать трафаретная	Усл. печ. л. 10,13	Уч.-изд. л. 10,13
Заказ	Тираж	Цена свободная

Редакционно-издательский центр КГУ.
640669, г. Курган, ул. Гоголя, 25.
Курганский государственный университет.