

## 2.8. ВНЕДРЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ПРАКТИКУ КОМПАНИЙ ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННОЙ ОТРАСЛИ РОССИИ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ И ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

Чая В.Т., д.э.н., профессор,  
 Московский государственный университет  
 им. М.В. Ломоносова, академик РАЕН;  
 Дроздова Л.А., аспирант кафедры  
 «Бухгалтерский учет, статистика» Московского  
 финансово-правового института

В статье затрагиваются проблемы применения Международных стандартов финансовой отчетности компаниями телекоммуникационного сектора. На основе проведенного анализа действующих нормативных актов и научной литературы приводится авторская оценка системы мероприятий, направленных на стимулирование инновационного развития экономики Российской Федерации в контексте внедрения МСФО. Рассмотрена уточненная классификация видов гармонизации финансовой отчетности. Обоснована эффективность использования телекоммуникационными компаниями трансформации в качестве основного метода осуществления корректировок учетных процедур в соответствии с МСФО.

Рынок телекоммуникационных услуг представляет собой динамичное явление вследствие консолидации компаний и появления новых современных технологий, расширяющих перечень и повышающих качество предоставляемых услуг.

В конкурентной борьбе за новых заказчиков и региональные рынки предприятия отрасли необходимо проводить гибкую ценовую политику, возможную лишь при значительном снижении издержек, и привлекать инвестиции для технического усовершенствования. При этом компании должны обеспечивать высокое качество и надежность предоставляемых услуг. Кроме того, особенно актуально звучит вопрос о необходимости привлечения инвестиций, неизменным атрибутом чего является соответствие отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Получить конкурентные преимущества предприятия могут за счет использования современных методов управления и решения следующих задач:

- создание разветвленного финансового учета по российским и международным стандартам;
- оптимизация управления и обслуживания основных фондов;
- осуществление сложного холдингового финансового планирования и бюджетирования.

Необходимо отметить, что данные официальной статистики свидетельствуют о том, что телекоммуникационная отрасль Российской Федерации активно развивается. В 2001 г. РФ вышла на 2-е (после Китая) место в мире по темпам развития рынка телекоммуникационных услуг. Число абонентов сотовой связи в России достигло 6,5 млн. Доля расходов потребителей на услуги связи выросла в 2001 г. на 2,7% за счет роста объемов потребления услуг.

Можно согласиться с мнением с. Н. Поленовой о том, что важнейшим признаком развития современной экономики является глобализация информации [13, с. 10].

Значение информации определяется тем, что «...производство, распространение и использование информации во многом определяют потенциал страны» [9, с. 75]. В связи с этим телекоммуникационную отрасль можно определить не только как одну из наиболее наукоемких, но и одну из ключевых отраслей российской экономики.

Развитие телекоммуникационной отрасли напрямую зависит от эффективного прироста информации. М.Г. Делягин выделяет три основные причины, способствующие увеличению общего количества информации [3, с. 79]:

- рост доступности получения существующей информации за счет упрощения и облегчения коммуникации на основе современных информационных технологий;
- использование новой, ранее не существовавшей информации за счет улучшения восприятия объективной реальности;
- формирование ранее не существовавшей информации за счет порождения уже имеющейся информации.

Все вышеназванные факторы обеспечивают развитие телекоммуникационной отрасли.

В настоящее время проблемы применения МСФО в телекоммуникационном секторе приобрели особую актуальность. Остаются дискуссионными целый ряд вопросов, связанных с применением международных стандартов именно в рассматриваемой отрасли. Несмотря на то, что среди исследователей можно встретить работы, затрагивающие отраслевые особенности внедрения МСФО, в том числе и в телекоммуникационных компаниях [16], следует отметить, что комплексных разработок, затрагивающих проблемы внедрения МСФО, в компаниях связи нет.

В частности, одной из проблем учета, которая затронула страны Европейского союза, является непоследовательность учетной политики. Последнее является следствием того, что различные компании телекоммуникационной отрасли в различных странах применяют разные методы учета в одинаковых ситуациях. Внедрение МСФО в данных случаях позволит привести компании к единым учетным нормам.

Несмотря на то, что МСФО может стать той мерой, которая позволит гармонизировать содержание финансовой отчетности компаний разных стран, на содержание схожих операций может оказывать влияние потребительский спрос. Как отмечают эксперты, одной из самых значительных проблем (и возможностей) при переходе телекоммуникационного сектора на МСФО является качество раскрываемой информации в отношении важных аспектов учетной политики. Те операторы, которые смогут обеспечить прозрачность своей учетной политики, получат на рынке очевидные преимущества [2].

Среди основных направлений, нуждающихся в корректировках применительно к учетной практике компаний телекоммуникационной отрасли, можно выделить следующие:

- учет доходов и расходов;
- сворачивание дебиторской и кредиторской задолженности;
- расчеты с контрагентами;
- форсирование резервов под дебиторскую задолженность при использовании услуг агентов;
- формирование резервов на вывод основных средств из эксплуатации.

По результатам исследования компании Standard & Poor's, самый высокий уровень информационной прозрачности отмечен именно в секторе телекоммуникаций. Сравнительный анализ 54 крупнейших компаний по отраслям показал, что наиболее прозрачными ос-

таются телекоммуникационные компании, где отраслевой индекс раскрытия информации, взвешенный по капитализации, составляет 72%. По мнению аналитиков, это связано с высокой капиталоемкостью отрасли, обуславливающей стремление компаний к снижению стоимости привлекаемого капитала и повышению стоимости бизнеса [2].

Как отмечается исследователями проблем внедрения МСФО, в различных отраслях народного хозяйства можно наблюдать различные темпы перехода на МСФО [6, с. 5]. Исследования показали, что в таких отраслях, как связь, транспорт, торговля, процент компаний, использующих МСФО, не превысил 8%.

Тем не менее, положительный эффект вследствие подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО может выражаться в следующем:

- отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, повышает качество управленческой информации;
- создаются условия для увеличения количества инвесторов;
- повышается возможность для привлечения заемных средств;
- повышается степень удовлетворения потребностей акционеров.

В соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 1 июля 2004 г. №180 «Об одобрении концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу» [1], доминирующим фактором реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности является обеспечение формирования информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов, полезной заинтересованным пользователям. В связи с этим в контексте выбранной темы отдельно остановимся на перспективе применения главного инструмента реформирования – МСФО с точки зрения формирования полезной информации.

Реализация Концепции должна быть произведена в период 2004–2010 гг. На 2004–2007 гг. был запланирован обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, кроме тех, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международным признаваемым стандартам. К общественно значимым должны быть отнесены хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц. К данной категории субъектов могут быть отнесены:

- открытые акционерные общества и иные организации, имеющие публично размещаемые и (или) публично обращающиеся ценные бумаги;
- финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц;
- другие организации.

В отношении реализации данных положений следует отметить, что, несмотря на указанные сроки, в период проведения настоящего исследования запланированные мероприятия выполнены не были.

То обстоятельство, что нарушаются сроки внедрения МСФО, установленные Программой реформирования, на наш взгляд, свидетельствует о том, что внедрение МСФО предполагает серьезную подготовку не только компаний и профессионального сообщества, но и государственных органов.

В постановлении Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с между-

народными стандартами финансовой отчетности» используется термин «МСФО». Совет по МСФО разработал и утвердил отдельные стандарты для малых предприятий. Для публичных и иных общественно значимых организаций предполагается использование так называемых «полных МСФО». По критериям, установленным в нормативных актах, предприятия телекоммуникационной отрасли могут быть отнесены к общественно значимым предприятиям [5].

С 2005 г. специалистами используется также понятие «МСФО ЕС», которые включают в себя только те нормы, которые получили признание в Европейском союзе. В 2007 г. появилось понятие «отчетность, адекватная (эквивалентная) МСФО», которое означает, что ряд таких стран, как США, Япония, Канада, получили право на предоставление отчетности, составленной в соответствии с национальными стандартами с включением отдельных дополнительных пояснений в соответствии с МСФО.

В состав МСФО входят следующие основные документы:

- предисловие к МСФО;
- концепция МСФО;
- стандарты (Международные стандарты бухгалтерского учета (IAS) и Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS));
- интерпретации стандартов;
- руководство по применению стандартов.

Международные стандарты по своей сути представляют собой систему принципов и требований. По нашему мнению, они должны выступать в качестве базы учетного процесса в компании. МСФО – это стандарты, ориентированные прежде всего на формирование отчетности. То есть они не регламентируют сам процесс счетоводства (рис. 1).



Рис. 1. Сферы регулирования национальных стандартов учета и МСФО

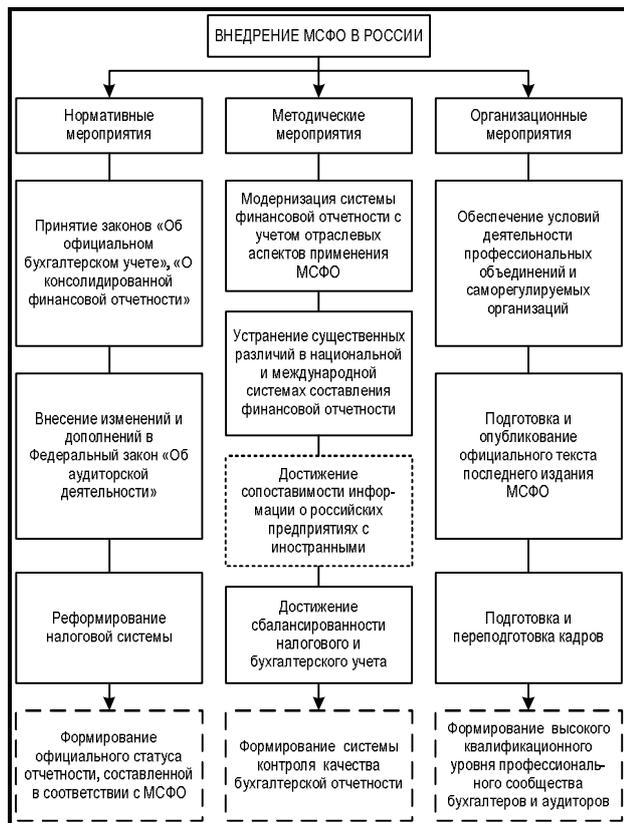
МСФО позволяют формировать качественную индивидуальную и консолидированную отчетность. Принципы, заложенные в МСФО, являются потенциальной базой для формирования управленческого учета.

Для инвесторов использование МСФО является показателем того, что отчетность является более прозрачной. Последнее, в свою очередь, позволяет снизить информационный риск и, соответственно, предоставлять кредиты или инвестировать по пониженным ставкам.

На рис. 2 представлена система мероприятий, которые, по мнению автора, должны быть реализованы с целью обеспечения эффективности внедрения МСФО в РФ.

Ключевым моментом перехода на МСФО является синхронность этого процесса для всех хозяйствующих субъектов. Прежде всего это затрагивает предприятия, которые выходят на фондовый рынок в целях привлечения капитала, то есть проводят публичное размещение своих ценных бумаг (акций и облигаций). В частности, на этом было акцентировано внимание участников Девятого Международного форума бухгалтеров и ауди-

торов, в рамках которого было указано, что предприятия, размещающие акции и облигации на фондовом рынке, нуждаются в информационной прозрачности эмитента для правильной оценки рискованности возможных вложений [15, с. 4].



**Рис. 2. Система мероприятий, направленных на стимулирование инновационного развития экономики РФ в контексте внедрения МСФО**

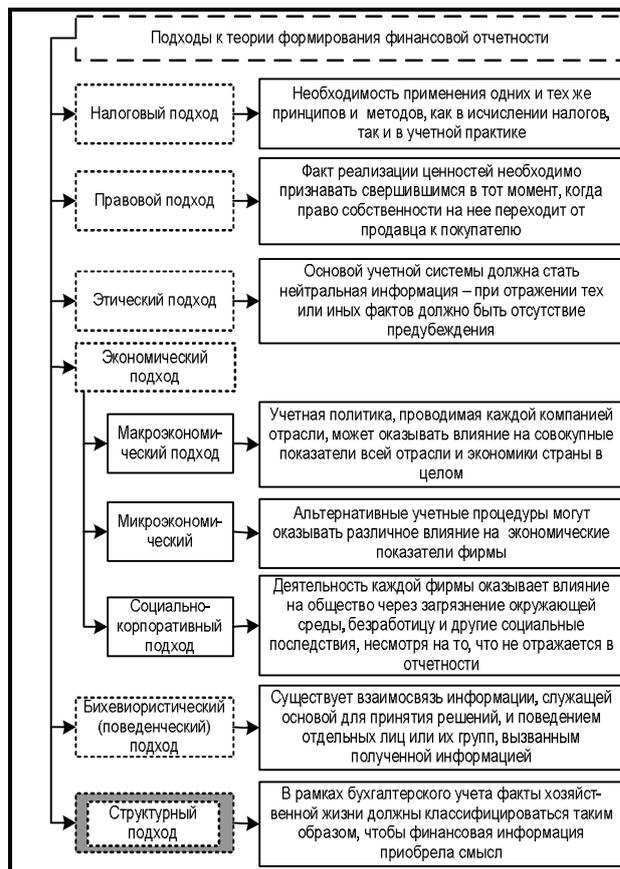
Особенно актуально звучит вопрос о том, в какой именно редакции и в каком объеме необходимо готовить финансовую отчетность. Авторы сделали попытку сгруппировать существующие проблемы внедрения МСФО, которые характерны для всего мирового сообщества.

1. Проблема выработки окончательной редакции МСФО, которую можно, в том числе официально, перевести на русский язык и использовать в практической деятельности. Во многом этот процесс осложняется тем, существующее противопоставление между US GAAP и МСФО обусловило появление новых международных стандартов IFRS.
2. Проблема пересмотра Концептуальных основ МСФО и ряда других стандартов. На необходимость этих мероприятий было указано Институтом дипломированных бухгалтеров Великобритании, которым проводилось исследование общественного мнения в отношении применения МСФО. В связи с рядом негативных высказываний относительно качества финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, деятельность по редактированию стандартов будет продолжена [4].
3. Проблема нормативного закрепления стандартов, положения которых необходимо использовать для формирования отчетности в соответствии с МСФО. Прежде всего необходимо законодательно определить, «полные МСФО» или «МСФО ЕС» должны использоваться российскими предприятиями.
4. Проблема ранжирования хозяйствующих субъектов, которым будет вменяться императивное применение МСФО

- и сроков перехода на МСФО. Требуется законодательного закрепления понятия «общественно значимой компании» и критериев соответствия предприятиям этой категории.
5. Проблема выбора способа гармонизации финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с национальными учетными стандартами и в соответствии с МСФО.

Проблема гармонизации финансовой отчетности должна раскрываться не только с точки зрения выбора способа гармонизации и методов гармонизации. В рамках данной работы нами отдельное внимание уделено обоснованию цели формирования финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, является объектом пристального внимания внутренних и внешних пользователей и детального финансового анализа.

Предприятия заинтересованы в формировании финансовой отчетности в соответствии с МСФО, прежде всего рассматривая перспективы, открывающиеся перед ними на международном рынке. Для телекоммуникационных компаний данный аспект также является актуальным. Таким образом, на современном этапе развития учета, применение международных стандартов используется не столько для формирования информации для внутренних пользователей, сколько для обеспечения информационной прозрачности бизнеса для потенциальных инвесторов и иных заинтересованных внешних пользователей отчетности.



**Рис. 3. Подходы к теории формирования финансовой отчетности по Э.С. Хендриксену и М.Ф. Ван Бреда**

На рис. 3 представлены основные подходы к теории формирования финансовой отчетности в интерпретации Э.С. Хендриксона и М.Ф. Ван Бреда. Можно говорить о том, что каждый из подходов имеет свои достоинства и недос-

татки. В частности, отмечается, что экономический и поведенческий подходы помогают сформировать совокупность представления о ситуации, в которой реализуется учет. Этический подход формулирует фундаментальные цели для установления бухгалтерских стандартов и т.д. В контексте темы настоящей работы анализ этих подходов позволил определить направление поиска методов внедрения МСФО в телекоммуникационных компаниях.

Авторами основное внимание предполагается уделить структурному подходу, который заключается в том, что бухгалтеры пытаются одинаково классифицировать сходные факты хозяйственной деятельности или, более формально, пытаются отыскать последовательность в записях и отчетах о хозяйственной деятельности; и только в том случае, если они сталкиваются с фактом, который не вписывается в знакомую схему, они прибегают к другим методам [18, с. 24]. Данный подход нами выбран по следующим причинам:

- в его основе лежит допущение того, что внедрению тех или иных новых учетных стандартов должен предшествовать анализ существующей учетной практики и поиск «точек соприкосновения»;
- данный подход позволяет выработать наименее ресурсоемкие способы внедрения на предприятии международных учетных стандартов;
- предполагает минимизацию количества необходимых корректировок;
- опровергает необходимость построения параллельного учета в компании;
- является методологической основой для обоснования целесообразности единой учетной системы предприятия.

Различия национальной учетной системы и системы, выстроенной в соответствии с МСФО, кроется уже в самом определении учета. Так, в 1941 г. Комитет по терминологии института бухгалтеров США (American Institute of Accountants, AIA) определил бухгалтерский учет следующим образом: «Бухгалтерский учет – это искусство регистрации, классификации и обобщения в денежном измерении фактов хозяйственной жизни, которые полностью или частично носят финансовый характер, а также интерпретации полученных результатов» [17]. Несмотря на то, что нормативное определение бухгалтерского учета содержит значительно более строгие формулировки, в научной литературе неоднократно высказывались мнения и возможности гармонизации двух учетных систем.

В современном экономическом словаре под гармонизацией экономических процессов, отношений, товаров, налогов следует понимать взаимное согласование, сведение в систему, унификацию, координацию, упорядочение, обеспечение взаимного соответствия [14]. В контексте этого определения под гармонизацией финансовой отчетности следует понимать унификацию требований к финансовой отчетности и соответствие отчетности, подготовленной в соответствии с российской системой бухгалтерского учета, международным стандартам.

Используя ранжирование гармонизации на международную и локальную [7, с. 534], можно отметить, что процесс подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО укладывается в рамки международной гармонизации и, соответственно, является процессом длительным и трудоемким.

Профессор М.И. Кутер выделяет формальные и существенные способы гармонизации. Под формальным способом гармонизации финансовой отчетности им предлагается понимать механические приемы перевода финансовой отчетности отдельно взятой страны в условиях функционирования принципов и стандартов учета другой страны или группы стран. Существенный же способ гармонизации предполагает сближение внутренних и международных стандартов учета. Не вызывает сомнений, что

существенный способ гармонизации в РФ должен доминировать, так как в задачи реформирования всей системы учета входит сближение именно принципов, понятий, методов, процедур учета и отчетности. Тем не менее, руководствуясь современным состоянием внедрения МСФО, мы вынуждены сделать вывод о том, что подготовка финансовой отчетности с использованием существенных способов гармонизации в настоящее время не может быть эффективна. Данный вывод основан на том, что учет должен строиться прежде всего в соответствии с нормативными требованиями учетной системы, закрепленными соответствующими правовыми актами.

В РФ официальный текст МСФО в нормативном порядке не устанавливался. Обеспечение гармонизации существенными способами может вызвать «обратный эффект» – регистрация фактов хозяйственной деятельности в соответствии с международными требованиями учета вызовет несопоставимость подготовленной отчетности с национальной системой учета. Таким образом, удовлетворив информационные потребности одних пользователей, отчетность, подготовленная в рамках национальной системы учета, может оказаться бесполезной для российских потребителей. Резюмируя изложенное выше, подчеркнем, что гармонизация существенными способами должна осуществляться исключительно сплошным методом в рамках всей страны или группы стран.

Изучив подходы исследователей к классификации видов гармонизации финансовой отчетности, мы можем сделать вывод, что наиболее полная классификация приводится авторским коллективом во главе с М.И. Кутером, Н.Ф. Таранец, И.Н. Улановой [6, с. 8]. По нашему мнению, данную классификацию можно дополнить таким основанием, как степень актуальности. Уточненная классификация представлена на рис. 4.

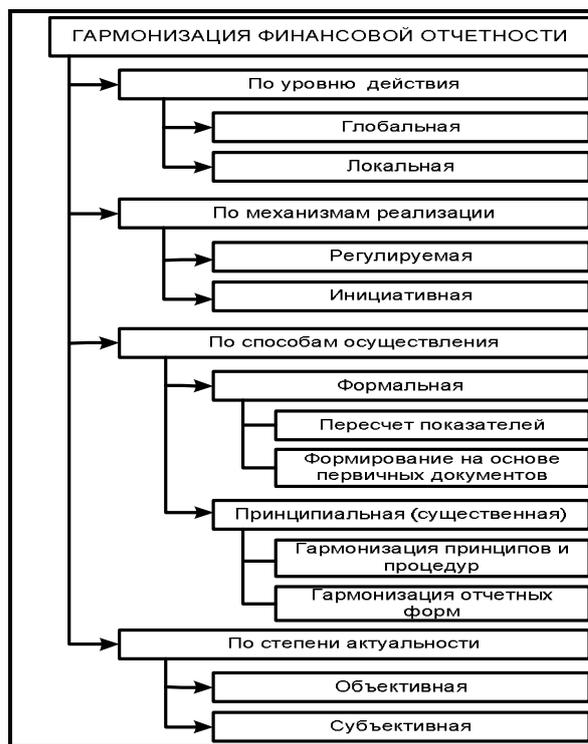


Рис. 4. Классификация видов гармонизации отчетности

По степени актуальности гармонизация может быть объективной или субъективной. Под объективной гармонизацией нами понимается такое сближение национальной системы учета и отчетности по международным стандартам, которое

обусловлено реально существующими потребностями хозяйствующих субъектов, потребителей отчетной информации. Соответственно под субъективной гармонизацией мы считаем возможным понимать гармонизацию, основанную не столько на объективных потребностях в учетной информации, сколько на императивных предписаниях к ее формированию в соответствии с международными стандартами.

Таким образом, мы считаем, что в основе определения гармонизации как объективной или субъективной лежит актуальность сформированной информации в соответствующей системе учета.

Наиболее дискуссионным способом гармонизации является формальная гармонизация. Анализ научных исследований и существующей практики использования МСФО позволяет выделить следующие виды формальной гармонизации:

- трансформация;
- конверсия.

Процесс научно-исследовательской работы, посвященной внедрению МСФО, включает в себя целый ряд значительных разработок. Тем не менее, мы вынуждены отметить отсутствие унифицированных подходов и понятийного аппарата. Так, Т.Н. Малькова под трансформацией понимает перегруппировку учетной информации в соответствии с другими бухгалтерскими стандартами [8]. При этом в основе трансформации лежит трансляция показателей, выраженных в российской валюте в иностранную валюту.

Одним из наиболее детально проработанных можно признать исследование, которое было проведено ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» в рамках проекта «Реформа бухгалтерского учета и отчетности» [12]. Аналитиками этих агентств трансформация рассматривается в двух аспектах:

- трансформация как метод корректировки предшествующих периодов;
- трансформация как метод ведения параллельного учета.

В то же время в рамках методики, предложенной аналитиками компании Sagana Corporation, кроме трансформации, выделяется в качестве способа гармонизации конверсия. При этом под конверсией понимается ведение параллельного учета.

Обратимся к этимологии термина «трансформация». В соответствии с Современным экономическим словарем, трансформация (от лат. *transformatio* – «изменять») – преобразование структур, форм и способов экономической деятельности, изменение ее целевой направленности. Конверсия (от лат. *conversio* – «изменение», «превращение»), – существенное преобразование, изменение условий, замена одних объектов производства другими или одних финансовых инструментов на другие. Таким образом, мы можем сделать вывод о том, что конверсия – это радикальная форма трансформации.

В контексте настоящей работы мы будем придерживаться точки зрения М.Ю. Медведева. Так, под конверсионной отчетностью им понимается один из способов приведения отчетности в соответствии с требованиями МСФО, который заключается в выполнении всех бухгалтерских записей в соответствии с требованиями МСФО. Трансформационная отчетность – один из способов приведения отчетности в соответствие с требованиями МСФО или ГААП США, который заключается во внесении изменений в готовую отчетность [10].

Некоторые авторы выделяют в качестве отдельного вида формальной гармонизации вариант перехода на МСФО с использованием специального программного обеспечения [10]. Мы не поддерживаем данную позицию, так как программное обеспечение является не столько видом формальной гармонизации, сколько специальным инструментарием, который может быть использован как в рамках трансформации, так и в рамках конверсии.

Таким образом, конверсия подразумевает построение параллельного учета, в то время как трансформация – внесение необходимых корректировок на величину отличий между правил учета по российским стандартам и международным стандартам.

Соответствие учетного процесса международным стандартам является определенной качественной характеристикой. В тоже время выстраивание параллельного учета носит исключительно формальный характер.

Проведем сравнительный анализ трансформации и конверсии как способов формальной гармонизации (табл. 1).

Таблица 1

**СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ФОРМАЛЬНЫХ СПОСОБОВ ГАРМОНИЗАЦИИ (КОНВЕРСИЯ И ТРАНСФОРМАЦИЯ)**

Критерий сравнения	Конверсия (параллельный учет)	Трансформация (корректировка отчетности)
Достоверность отчетности	Высокая степень надежности информации	Высокий информационный риск
Затратность (расходы на квалифицированный персонал, программное обеспечение, реорганизацию подразделений)	Требует от компании значительных материальных затрат, в том числе на приобретение и настройку мощных компьютерных систем	Не требует от компании значительных материальных затрат
Периодичность использования	Применяется на постоянной основе	Применяется по мере необходимости
Оперативность составления отчетности	Может быть представлена по первому запросу пользователей	Может быть представлена только после составления российской отчетности

Несмотря на то, что отчетность, полученная в результате трансформации, имеет высокий информационный риск, величина этого риска напрямую зависит от квалификации исполнителей.

В научной литературе высказывается мнение о том, что финансовая отчетность должна удовлетворять интересы ее пользователей в максимальной степени [6, с. 26]. В основе порядка формирования финансовой отчетности лежат аргументированные идеи и концепции (концептуальная основа). Поддерживая изложенное мнение авторов, следует отметить, что конверсия как способ формальной гармонизации противоречит концептуальным основам учета в компании. Конверсия основывается на формировании параллельного учета в компании, что означает культивирование не просто двойного учета, но и использование различных учетных принципов.

По мнению С.В. Модерова, трансформация – это тот способ, с которого целесообразно начинать движение к МСФО; она позволяет выявить основные отличия в учете и отчетности по российским стандартам учета и МСФО, а также необходимость в получении дополнительной аналитической информации для целей составления отчетности, соответствующей МСФО [11, с. 10].

Внедрение в компании МСФО с использованием конверсии может свидетельствовать о следующем:

- в компании не предвидится гармонизации и унификации отчетных форм;
- национальные и международные стандарты существенно различаются;
- учетная политика предприятия несостоятельна – она не способна обеспечить сближение учетных стандартов;
- введение пользователей в заблуждение относительно финансового состояния предприятия.

Соответственно, трансформация свидетельствует о следующем:

- в основе гармонизации лежит наличие многих точек соприкосновения между российскими национальными стандартами и МСФО;
- учетная политика сформирована в соответствии с целями реформирования бухгалтерского учета, то есть максимально приближена к международным стандартам;
- это способ, обеспечивающий гармонизацию в переходный период.

Конверсия является регрессивным подходом, трансформация – это прогрессивная форма гармонизации, так как сориентирована на реальное внедрение международных стандартов.

Таким образом, одним из главных факторов качества услуг по трансформации отчетности является выбор специалиста в области МСФО, профессиональное суждение которого позволит избежать недостоверности отчетности. Следует учитывать, что работа по трансформации предполагает выявление разниц в учете и отчетности по национальным и международным стандартам. Для этого от специалиста потребуются знание национальных стандартов бухгалтерского учета, знание практики применения национальных стандартов в рамках конкретной отрасли, знание принципов МСФО.

В процессе работы над статьей нами был проведен сравнительный анализ основных положений, регламентирующих порядок составления отчетности в соответствии с российскими стандартами и в соответствии с международными стандартами. В практике аудиторских компаний уже предпринимались подобные попытки. В качестве критики имеющегося опыта следует отметить, что выявленные несоответствия не классифицировались, что затрудняет их анализ и выбор способа корректировки.

Авторы, проанализировав существующие принципиальные различия между российскими и международными стандартами формирования отчетности, может отметить следующее.

1. Основные отличия заключаются не в формулировках учетных стандартов, а в практике применения нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет в РФ. Так, одним из основных требований МСФО является приоритет экономического содержания перед правовой формой. В основе лежит представление о том, что одни и те же факты хозяйственной деятельности могут учитываться по-разному, в зависимости от того, в какую правовую форму они облечены. Следует отметить, что, несмотря на то, что приоритет экономического содержания над формой закреплен в п. 7 Положения по бухгалтерскому учету 1/98 «Учетная политика организации», при идентификации того или иного факта, сотрудник бухгалтерии ориентируется главным образом на его правовую форму. При этом в ПБУ 1/98 указывается, что отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности должно быть исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Данное требование соответствует положениям МСФО о том, что операции и другие события должны учитываться и представляться в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только в соответствии с юридической формой. В этом проявляется надежность отчетной информации, ее объективное и достоверное представление.
2. Принципиальным учетным аспектом, требующим гармонизации, является способ оценки. В соответствии с МСФО, основным способом оценки является оценка по справедливой стоимости. В российской же практике такого понятия, как «справедливая стоимость», нет. В МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» под справедливой стоимостью понимается сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, независимыми друг от друга и желающими совершить такую сделку сторонами.
3. Третий аспект – объем раскрываемой информации.

Проведенный в рамках программы ТАСИС «Осуществление реформы бухгалтерского учета в РФ» опрос выявил три основные проблемы внедрения МСФО:

1. Отсутствие законодательного оформления, вследствие чего применение МСФО не является обязательным в России (29%). Эта точка зрения занимает первое место среди всех категорий опрошенных.
2. Несоответствие российских стандартов и МСФО. Эту точку зрения высказали 26% респондентов.
3. Принципы практического применения МСФО не корреспондируют с нормами российского законодательства (25%) [12].

В тоже время эксперты установили, что сходство российских и международных учетных стандартов составляет около 90% [17]. Обозначим существующие отклонения термином «активные точки». Эти «активные точки» регистрируются в качестве редких событий.

В рамках предлагается рассматривать положения российских стандартов учета и МСФО с учетом следующей классификации существующих моментов, нуждающихся в корректировках, – активных точек:

- 1-я группа: активные точки, образующиеся вследствие того, что российские учетные стандарты вступают в прямое противоречие с МСФО;
- 2-я группа: активные точки, образующиеся вследствие того, что российские учетные стандарты трактуют те или иные аспекты учета детальнее, чем они раскрываются в МСФО. При этом они не противоречат международным стандартам;
- 3-я группа: активные точки, образующиеся вследствие того, что российские учетные стандарты, в отличие от МСФО, не детализируют отдельные аспекты формирования финансовой отчетности.
- 4-я группа: нормы, регламентирующие формирование финансовой отчетности, которые совпадают в обеих учетных системах.

Значение представленной классификации заключается в том, что в зависимости от того, к какой группе относится активная точка (отклонение), мы можем предложить метод корректировки; Как следует из представленных таблиц, наибольшие группы представляют 3-я и 4-я группы активных точек. Мы можем сделать вывод о том, что действующие редакции нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет и подготовку финансовой отчетности, в значительной степени соответствуют международным стандартам. Соответственно, это еще один довод в пользу того, что нет оснований для создания параллельной системы учета.



Рис. 5. Методы осуществления корректировок учетных процедур в соответствии с МСФО

Особого внимания, на наш взгляд, заслуживают 2-я и 3-я группа активных точек. Напомним, что во 2-ю группу мы отнесли активные точки, образующиеся вследствие того, что российские учетные стандарты трактуют те или иные аспекты учета детальнее, чем они раскрываются в МСФО. Последнее означает, что данные активные точки не нуж-

даются в корректировках, так как они не противоречат международным стандартам, а лишь детализируют те или иные учетные моменты. И, напротив, в 3-й группе собраны активные точки, образованные вследствие того, что в российских стандартах не уточняются отдельные стороны формирования финансовой отчетности. Таким образом, в корректировках разной степени нуждаются активные точки 1-й, 2-й и 3-й групп. На рис. 5 представлены методы осуществления корректировок.

Таким образом, в качестве приоритетных методов внедрения международных стандартов мы можем выделить следующие:

1. Соблюдение требований российских учетных стандартов, соответствующих международным стандартам.
2. Формирование учетной политики предприятия в соответствии с требованиями МСФО. В настоящее время учетная политика предприятия является действенным инструментом для реализации отдельных положений международных стандартов в учетной практике предприятия. Так, грамотное использование диспозитивных формулировок позволяет максимально сблизить рассматриваемые стандарты. Кроме того, в соответствии с п. 4 ст. 13 Федерального закона Российской Федерации от 21.11.1996г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», допускаются отступления от правил бухгалтерского учета при условии раскрытия такого факта в пояснительной записке к финансовой отчетности.
3. Использование трансформации для гармонизации российских учетных правил в соответствии с МСФО.

## Литература

1. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 1 июля 2004 г. №180. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Вопросы применения МСФО в телекоммуникационном секторе [Текст] // Новости МСФО : информация о деятельности Правления КМСФО. – 2004. – №20.
3. Делягин М.Г. Мировой кризис: общая теория глобализации [Текст] : курс лекций / Михаил Делягин. – М. : ИНФРА-М, 2003.
4. Институт дипломированных бухгалтеров Великобритании [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.icaew.com>.
5. Исследование информационной прозрачности российских компаний за 2005 г.: прогресс продолжается, но в основном за счет менее прозрачных компаний [Текст] / Standard & Poog's, при поддержке ММВБ. – М., 2005. – 25 с.
6. Куттер М.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность [Текст] : учеб. пособие / М.И. Куттер, Н.Ф. Таранец, И.Н. Уланова. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 232 с.
7. Куттер М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М.И. Куттер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 640 с. : ил.
8. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие / Т.Н. Малькова. – 2-е изд., перераб. и доп. – СПб. : Бизнес-пресса, 2003. – 352 с.
9. Марцев А. Международные отношения: политический анализ и прогнозирование [Текст] / А. Марцев // Свободная мысль. – 2007. – №4. – с. 70-81.
10. Медведев М.Ю. Бухгалтерский словарь [Текст] / М.Ю. Медведев. – М. : Велби, Проспект, 2007.
11. Модеров С.В. Трансформация финансовой отчетности в соответствии с МСФО [Текст] / С.В. Модеров // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – №2. – с. 10-16.
12. Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в РФ [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Режим доступа: <http://www.accountingreform.ru>.
13. Поленова С.Н. Влияние глобализации информации на процесс стандартизации бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – №7. – С. 10-15.
14. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 495 с. – (Бка словарей «ИНФРА-М»).

15. Резолюция девятого международного форума бухгалтеров и аудиторов от 27 мая 2008 г. [Текст] // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – №7. – с. 2-7.
16. Семенов А.С. Особенности трансформации отчетности телекоммуникационных компаний в соответствии с МСФО [Текст] / А.С. Семенов // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – №2. – с. 17-22.
17. Теория и практика финансового и управленческого учета [Электронный ресурс] : Интернет-издание. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru>.
18. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета [Текст] : пер. с англ. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с. : ил.

## Ключевые слова

Телекоммуникационная отрасль; Международные стандарты финансовой отчетности; Российские учетные стандарты, гармонизация финансовой отчетности; трансформация финансовой отчетности; конверсия финансовой отчетности; активные точки; справедливая стоимость, учетная политика.

*Чая Владимир Тигранович*

*Дроздова Лариса Анатольевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

В конкурентной борьбе за новых заказчиков и региональные рынки предприятиям отрасли необходимо проводить гибкую ценовую политику, возможную лишь при значительном снижении издержек, и привлекать инвестиции для технического совершенствования. При этом компании должны обеспечивать высокое качество и надежность предоставляемых услуг. Кроме того, особенно актуально звучит вопрос о необходимости привлечения инвестиций, неизменным атрибутом чего является составление отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

В настоящее время проблемы применения МСФО в телекоммуникационном секторе приобрели особую актуальность. Остаются дискуссионными целый ряд вопросов, связанных с применением международных стандартов именно в рассматриваемой отрасли. В частности, одной из проблем учета, которая затронула страны Европейского союза, является непоследовательность учетной политики из-за того, что различные компании телекоммуникационной отрасли в различных странах применяют разные методы учета в одинаковых ситуациях. Внедрение МСФО в данных случаях позволит привести компании к единым учетным нормам.

Среди основных направлений, нуждающихся в корректировках применительно к учетной практике компаний телекоммуникационной отрасли, можно выделить следующие:

- учет доходов и расходов;
- сворачивание дебиторской и кредиторской задолженности;
- расчеты с контрагентами;
- форсирование резервов под дебиторскую задолженность при использовании услуг агентов;
- формирование резервов на вывод основных средств из эксплуатации.

Международные стандарты по своей сути представляют собой систему принципов и требований, позволяющую формировать качественную индивидуальную и консолидированную отчетность. Принципы, заложенные в МСФО, являются потенциальной базой для формирования управленческого учета.

В качестве приоритетных методов внедрения международных стандартов в работе выделены следующие.

1. Соблюдение требований российских учетных стандартов, соответствующих международным стандартам.
2. Формирование учетной политики предприятия в соответствии с требованиями МСФО.

В настоящее время учетная политика предприятия является действенным инструментом для реализации отдельных положений международных стандартов в учетной практике предприятия. Грамотное использование диспозитивных формулировок позволяет максимально сблизить рассматриваемые стандарты.

Работа отвечает предъявляемым требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Суиц В.П. д.э.н., профессор МГУ*

## 2.8. INTRODUCTION OF THE INTERNATIONAL STANDARDS OF THE FINANCIAL REPORTING IN PRACTICE OF THE COMPANIES OF TELECOMMUNICATION BRANCH OF RUSSIA: THEORETICAL APPROACHES AND A STATEMENT OF THE PROBLEM

V.T. Chaya, *Doctor of Science (Economics), Professor of the Moscow State M.V. Lomonosov University, Academician of the Russian Academy of Natural Sciences;*

L.A. Drozdova, the Post-graduate Student of Faculty Book Keeping, Statistics the Moscow Institute of Book Keeping and Audit

In article problems of application IFRS are mentioned by the companies of telecommunication sector. On the basis of the lead analysis of operating statutory acts, the scientific literature the author's assessment of system of the undertakings which have been directed on stimulation of innovative progress of economy of Russia in a context of introduction IFRS is resulted. The specified classification of types of harmonization of the financial reporting is considered. Efficiency of use by the telecommunication companies of transformation as the basic method of realization of updatings of registration procedures according to IFRS is proved.

### Literature

1. S.N. Polenova. Influence of globalization of the information on process of standardization of book keeping and the reporting // The International book keeping. 2008. №7 (115) – p. 10-15.
2. A. Marcev The international attitudes: the political analysis and forecasting // the Free idea. – 2007. – №4. p. 70-81
3. M.G. Deljagin. World crisis: the general theory of globalization: the Rate of lectures. M.:INFRA-M, 2003.
4. A.S. Semenov. Features of transformation of the reporting of the telecommunication companies according to IFRS // the International book keeping. – 2008.2 (110) . p.17-22.
5. Questions of application IFRS in telecommunication sector // News IFRS. The information on activity of Board KMSFO. – 2004. – 20 p.
6. Research of an information transparency of the Russian companies for 2005: progress proceeds, but basically due to less transparent companies. Standard and Poor's, at support MICEX.2005. – 25 p.
7. The resolution of the ninth international forum of bookkeepers and auditors from May, 27th 2008 // the International book keeping. – 2008. №7 (11) – p. 2-7.
8. www.icaew.com
9. E.S. Hendrixen., M.F. Van Breda. The theory of book keeping: Translation from English/Under edition of professor J.V. Sokolov. – M.:The finance and statistics, 2000. – 576 p.: art.
10. www.gaap.ru
11. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 01.07.2004 №180 «About approval of the concept of progress of accounting and the reporting in the Russian Federation on intermediate term prospect».
12. B.A. Raizberg, L.S. Lozovskij, E.B. Starodubtseva. The modern economic dictionary. 5 edition, is advanced and added – M.: INFRA-M, 2007. – 495 p. - (Library of dictionaries of «INFRA-M»).
13. M.I. Kutter. The theory of book keeping: the Textbook. – 2 edition, is advanced and added – M.: the Finance and statistics, 2002. – 640 p: art.
14. M.I. Kutter, N.F.Taranec, I.N. Ulanova. The accounting (financial) reporting: The manual. – M.: Finance and statistics, 2005. – 232 p.
15. T.N. Malkova. The theory and practice of the international book keeping: The Manual. The second edition, is advanced and added – SPB.: The Publishing house «Business-press», 2003. – 352p.
16. www.accountingreform.ru
17. M.J. Medvedev. The accounting dictionary/M.J.Medvedev. M.: TK VELBI, publishing house the Prospectus. 2007.
18. M.I. Kutter, N.F. Taranec, I.N. Ulanova. The accounting (financial) reporting: The manual. – M.: Finance and statistics, 2005. – 232 p.
19. Moderov S.V. Transformation of the financial reporting according to IFRS // the International book keeping. 2008. №2 (110). p. 10-16.
20. www.accountingreform.ru
21. www.gaap.ru

### Keywords

Telecommunication industry; International standards of the financial reporting; Russian registration standards; Harmonization of the financial reporting; transformation of the financial reporting, conversion of the financial reporting; active points; fair value, registration policy.