

## 2.11. О ПРИМЕНЕНИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ

Поленова С.Н., к.э.н., доцент кафедры  
«Бухгалтерский учет»;  
Гильмутдинова А.Р., студент факультета  
финансов и кредита

*Финансовый университет при Правительстве РФ*

Глобализация и интеграция мировой экономики оказывает непосредственное влияние на все аспекты экономической деятельности. Одной из главных проблем нашего времени становится переход к универсальным и прогрессивным стандартам и принципам бухгалтерского учета и отчетности. Однако неоднозначность применения разработанных международных стандартов финансовой отчетности порождает множество вопросов. В целях попытки использования положений институциональной теории в разрешении противоречий применения международной учетной практики была написана данная статья.

В настоящее время переход российского бухгалтерского учета и отчетности на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) практически решен, о чем свидетельствуют государственные решения органов нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета. Несмотря на это в практической учетной деятельности остаются много вопросов, которые требуют обоснованного и взвешенного решения, поскольку речь идет о несоответствии правил МСФО российской учетной традиции, неясности положений стандартов, высоких затратах, сопровождающих их применение и других серьезных проблемах, без учета которых принятые на государственном уровне решения останутся без практической реализации.

Для оценки проблемы применения международных правил проанализируем их трудности и преимущества, характерные для российской учетной практики. Начнем с рассмотрения трудностей, с которыми сталкиваются организации в ходе применения МСФО.

1. Проблема регулирования. Распоряжением Правительства РФ «О приведении действующей системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами» от 21 марта 1998 г. №382-р общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в РФ было возложено на Министерство финансов РФ (за исключением кредитных учреждений, в отношении которых методологическое руководство осуществляет Центральный банк РФ). Говорить о способности объединений бухгалтеров к самостоятельной выработке методической нормативной базы, на наш взгляд, представляется преждевременным, хотя по нормам ст. 24 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ субъектам негосударственного регулирования бухгалтерского учета предоставлено право разработки проектов федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, их публичного обсуждения, проведения экспертизы проектов таких стандартов, выполнения других функций.
2. Проблема технической базы учета и уровня квалификации бухгалтерского персонала. Совершенно очевидно, что имеющаяся техническая база учета и уровень квалификации бухгалтерского персонала в большинстве случаев не позволяют корректно вести учет даже по существующим правилам, а внешний аудит не всегда способен выполнять свои функции, так как проводится под давлением администрации заказчика.

3. Проблема организации подготовки и переподготовки бухгалтерских кадров, без эффективного решения которой переход к МСФО будет невозможным.
4. Различия в принципах ведения бухгалтерского учета. Несмотря на наличие большого сходства между вариантами учетной политики, использование которых разрешено в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета, применение этих вариантов зачастую строится на различных основополагающих принципах, теориях и целях. Основные различия между МСФО и российской системой бухгалтерского учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. В отличие от российской отчетности, финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими организациями и финансовыми структурами. Следствием отличия информационных интересов пользователей учетной информации явилось то, что принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались в разных направлениях.
5. Отсутствие четкого разделения учета на бухгалтерский, управленческий и налоговый. Разделение учета на бухгалтерский, управленческий и налоговый является общепринятым в международной практике. С учетом данного принципа построения учета создавались и МСФО. В то же время в российской учетной системе только наметилось такое разделение, а также приняты официальные решения, направленные на сближение бухгалтерского и налогового учета. До тех пор пока отмеченные противоречия не будут разрешены, говорить о реальности внедрения МСФО в Российской Федерации представляется преждевременным.
6. Отсутствие необходимой законодательной базы и системы мониторинга исполнения этого законодательства. Переход на МСФО нельзя рассматривать как единственную цель реформирования российской системы бухгалтерского учета. В действительности реформа должна быть гораздо глубже и заключаться в конструировании эффективной надстройки над новым типом экономических отношений в России. В итоге должна быть создана информационная среда, обеспечивающая заинтересованность субъектов хозяйствования в формировании полной и объективной информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности. Невозможность перехода на МСФО в один день обусловлена необходимостью целого комплекса взаимосвязанных мероприятий и решением многочисленных проблем на макроэкономическом уровне. Поэтому единственным и наиболее рациональным способом перехода к МСФО является не просто их последовательное внедрение, а поэтапная адаптация с учетом специфики учетной системы и всей российской экономической среды.

Наряду с трудностями известны преимущества перехода российской бухгалтерской отчетности на МСФО.

1. Удобство МСФО для внутреннего использования. МСФО может служить в качестве отправной точки для разработки методики управленческого учета организации. Это правила, которые охватывают практически все области учета и развиваются по мере возникновения новых видов бизнеса. При этом они жестко не формализованы, а дают инструментарий, включают рекомендации по ведению учета. Организация (точнее ее руководство) сама определяет, какая степень детализации отчетности ей нужна, какой план счетов использовать, какие методики учета и расчетов лучше отражают ее деятельность.
2. Увеличение уровня квалификации бухгалтеров. Для работы с МСФО многим специалистам придется пройти переподготовку, что положительным образом скажется на их квалификации. С поиском места обучения не возникнет проблем, поскольку множество специальных курсов готовят специалисты по использованию МСФО на практике.
3. Унификация. Бухгалтерский отчет или баланс становятся понятными и прочитываемыми любыми специалистами вне зависимости от страны проживания. Международные стан-

дарты известны как универсальный язык бизнеса, на котором должны говорить все специалисты. Эффективное функционирование и развитие рынка капитала в России невозможно без наличия достоверной финансовой отчетности, позволяющей реально оценивать ресурсы и прогнозировать последствия принятых экономических решений.

4. Привлечение финансирования. Сегодня практически невозможно привлечение зарубежного капитала без отчетности по МСФО. Причем это касается как западных банков и выхода на зарубежный фондовый рынок, так и привлечения частных иностранных инвестиций. Та отчетность, которая составлена по отечественным правилам бухгалтерского учета, для зарубежного инвестора является просто непонятной.

Суммируя положительные качества МСФО, можно сделать выводы:

- для финансовых аналитиков и инвесторов главными достоинствами МСФО выступают понятность, сравнимость, прозрачность, надежность, меньшие издержки по анализу отчетности;
- для компаний преимуществами МСФО являются меньшие издержки по привлечению капитала, одна система учета, отсутствие необходимости согласовывать финансовую информацию, последовательность внутреннего и внешнего учета;
- для аудиторов – единообразные принципы бухгалтерского учета, возможность участия в принятии стандартов, тренинги в глобальном масштабе;
- для национальных разработчиков стандартов – обмен опытом, основа для национальных стандартов, большее доверие к национальным стандартам.

Таким образом, анализ преимуществ и проблем международных стандартов показал, что он не позволяет сделать конструктивные выводы о сфере их применения в национальной учетной системе. В решении проблемы внедрения МСФО целесообразно, по нашему мнению, использовать разработки институциональной теории, где правила и нормы (неформальные и формальные институты) любой деятельности подчиняются определенным закономерностям. Их учет в установлении направлений практики МСФО в российской экономической среде позволяет рационализировать процесс, осуществляя его с минимальными издержками, а также заинтересовать специалистов в применении положений МСФО, внесенных в российские нормативные правовые документы (положения по бухгалтерскому учету, методические указания), которые зачастую игнорируются при составлении бухгалтерской отчетности.

Развитие институциональной теории зарубежными учеными, как (Т. Вебленом, Дж. Бьюкененом, Д. Нортон, Дж. Коммонсом, Р. Коузом, О. Уильямсоном, Э. Остром, У. Митчелл и др.) и российскими (С.Б. Авдашевой, И.И. Агаповой, А.А. Аузаном, Р.М. Нуреевым, А.Н. Нестеренко, Р.И. Капелюшниковым, А.Н. Олейником, В.Л. Полтерович, Е.В. Поповым, И.В. Розмаинским, В.В. Радаевым, О.С. Сухаревым, В.Л. Тамбовцевым, А.Е. Шаститко и др.) учеными позволило обосновать, что национальная система бухгалтерского учета, состоящая из совокупности формальных институтов, организуется с опорой на исторические прошлое, бухгалтерскую субкультуру, национальные традиции и стереотипы поведения специалистов, обуславливающих такие социальные транзакционные издержки по совершению сделок между субъектами бизнеса, которые будут ниже получаемых социальных выгод. В противном случае новые формальные институты бухгалтерского учета, внедряемые в соответствии с правовыми нормативными актами и адекватные МСФО, не будут восприняты в практической деятельности, вызовут высокие затраты по их применению, что может при-

вести к их отторжению, замене неформальными институтами.

Генетические свойства неформальных институтов, обладающие более скрытым и стабильным характером, нежели формальные нормы, обуславливают их инерционность, означающую «...перенос акцента с желаемого конечного результата на действительно существующее «наследие прошлого» [6, с. 6]. Исторический опыт учит: механическое внедрение формальных институтов другой институциональной среды, не соответствующих национальным неформальным правилам, часто ведет к непредсказуемому результату.

В условиях глобализации экономической жизни перераспределение приоритетов прогресса должно опираться на большее следование культурным традициям, выступающим неотъемлемым компонентом бухгалтерского учета. Коллектив авторов под руководством Ф.Ф. Бутынец отмечают: «Бухгалтерия... является зеркалом, которое отображает часть явлений культурного развития народов мира» [9, с. 36]. Следовательно, неформальные правила бухгалтерского учета, обладающие жесткой конструкцией, мало подверженной трансформации, должны соблюдаться в определении направлений реформирования учетной системы, обновления ее инструментария и механизма регулирования. Их следует рассматривать как опосредованные культурой, традициями, составляющими генеративный компонент преобразований и служащими проводником мощного влияния прошлого на настоящее и будущее. Мы согласны с выводом одного из немногих исследователей бухгалтерской субкультуры И.Н. Санниковой: «В настоящее время мы наблюдаем попытку корректировки бухгалтерской субкультуры в РФ на фоне реформирования отечественного бухгалтерского учета. Осмелимся предположить, что попытка эта останется тщетной, если действительно не будут учтены соответствующие факторы, формирующие эту культуру» [8, с. 75].

Наряду с неформальными институтами бухгалтерского учета установление направлений внедрения МСФО должно опираться на национальные формальные институты, наиболее существенными из которых является конструкция романо-германской правовой системы, образующая правовое поле, отличное от системы прецедентного (общего) права, на которой базируется практика МСФО, а, значит, затрудняющая их применение в РФ. Несоответствие МСФО концепции российского права способствует разбалансировке национального правового поля, несоблюдению принципа его единства, изменениям, сопровождающимся высокими транзакционными издержками (ведением налогового учета, составлением финансовой отчетности, невостребованной внешними пользователями, не выполнением требований положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), построенных на базе МСФО, и др.). В связи с приведенными аргументами считаем, что:

- наиболее оптимальным вариантом МСФО является их использование при составлении консолидированной финансовой отчетности для работы на российском фондовом рынке не в обязательном, как это предусмотрено Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности» (2010 г.), а в произвольном режиме;
- необходимы разделение бухгалтерской и финансовой отчетности, отдельная разработка положений по бухгалтерскому учету, бухгалтерской и финансовой отчетности;
- целесообразно сохранение и развитие национальной системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, отделенных от МСФО;

- необходимо создание национальной нормативно-правовой базы для финансовой отчетности, опирающейся на МСФО.

Полагаем, что постепенное и взвешенное использование МСФО, учитывающее взаимосвязи формальных и неформальных институтов страны, с одновременным развитием и сохранением национальной системы бухгалтерского учета и отчетности позволит сократить транзакционные издержки бизнеса, сблизить бухгалтерский и налоговый учет, а значит, увеличить доходность экономики в целом.

## Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]. – М.: Омега-Л, 2011. – 712 с.
2. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 22.11.2011 № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. // URL:<http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=122855>.
3. О консолидированной бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс]. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ // URL:<http://www.minfin.ru>
4. Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99). Приказ Минфина России от 06.07.1999 №43н (в ред. от 08.11.2010 №142н) [Электронный ресурс]//URL:<http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=107971>
5. О приведении действующей системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности. Распоряжение Правительства РФ от 21.03.98 №382-р [Электронный ресурс]. // URL:<http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=18201>
6. Институциональная экономика: учебник / Под общ. ред. А. Олейника [Текст]. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 704 с.
7. Миславская Н.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник [Текст] / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2011. – 372 с.
8. Санникова И.Н. Бухгалтерская субкультура как предмет изучения и коррекции [Текст] / И. Н. Санникова. – Барнаул: Изд-во Алт. ун-та, 2003. – 212 с.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учебник [Текст] // Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.А. Горечкая, Д.А. Панков. – М.: ТК Велби, 2005. – 664 с.
10. URL: // [http://www.nsfo.ru/item.php?doc\\_id=503&sec\\_id=24](http://www.nsfo.ru/item.php?doc_id=503&sec_id=24).
11. URL: // <http://www.msfofm.ru/pbuvsmsfo>.

## Ключевые слова

Международные стандарты финансовой отчетности; принципы ведения бухгалтерского учета; налоговый учет; управленческий учет; регулирование финансовой отчетности; институциональная теория.

*Поленова Светлана Николаевна*

*Гильмутдинова Аида Рамилевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) считаются наиболее перспективным направлением совершенствования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в национальной практике России. Однако затраты, сопровождающие их внедрение и применение, достаточно велики и зачастую не соответствуют доходам, которые получают организации в результате использования передовой практики. Кроме этого, недостатки МСФО и коммерческая составляющая этих стандартов обуславливают особенную осторожность и обдуманность в принятии решений, несмотря на положения Концепции перехода Российской Федерации на международную учетную практику, утвержденной постановлением Правительства РФ (1998 г.). В связи с противоречивым характером полного внедрения МСФО в национальную учетную практику, их несоответствием российской правовой системе, вызывающих обоснованные сомнения в целесообразности такого перехода, статья С.Н. Поленовой и А.Р. Гильмутдиновой актуальна.

Научная новизна представленного в статье материала заключается в применении нетрадиционного подхода – положений институциональной теории, представляющей современное и перспективное направление теоретической мысли, к прикладным проблемам национального бухгалтерского учета. Используя интерпретативный подход, получающий все большее признание в разных областях экономической науки, анализ практического опыта их внедрения в российских организациях, авторы обосновали собственную позицию решения проблемы использования международной учетной практики.

Статья С.Н. Поленовой и А.Р. Гильмутдиновой построена на современных подходах к исследованию вопросов бухгалтерского учета. Содержание статьи отличается хорошим литературным языком, логичное построение материала, нетрадиционный взгляд на решение актуальной учетной проблемы, позволяющий сохранить национальную систему бухгалтерского учета, с одновременным использованием международных подходов. В связи с отмеченным, полагаю: статья С.Н. Поленовой и А.Р. Гильмутдиновой «О применении международных стандартов финансовой отчетности в российской практике» является своевременной, обладающей теоретической и практической значимостью, что позволяет рецензенту рекомендовать ее к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Миславская Н.А., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего профессионального образования «Финансовый университет при Правительстве РФ»*