



Рубрику ведет Татьяна РЫБАК,
заместитель начальника главного управления регулирования бухгалтерского учета,
отчетности и аудита Министерства финансов, кандидат экономических наук, аудитор, DipIFR

Александр ШАВЛЮК,
консультант отдела МСФО
Главного управления
регулирования бухгалтерского
учета, отчетности и аудита
Минфина,
кандидат экономических наук

АСПЕКТЫ ГАРМОНИЗАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ

По сути, большинство национальных систем бухгалтерского учета и отчетности построены сейчас на основе двух концепций: континентально-европейской и англосаксонской. К первой из них в принципе можно отнести и белорусскую систему учета и отчетности.

КОНТИНЕНТАЛЬНО-ЕВРОПЕЙСКАЯ система исходит из постулата *защиты кредиторов* (сохранения капитала). Предполагает наличие тесной взаимосвязи между бухгалтерским и налоговым учетом, между методикой исчисления бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли и передает права на разработку стандартов законодательному органу. Основанная на принципах осторожности, сохранения капитала она достаточно широко распространена и применяется в Германии, Франции, Италии, Испании, Бельгии, Швеции и Японии.

Англосаксонская концепция ориентируется на периодическое составление отчетности, *предназначенной для инвесторов*. При этом в определенной мере она пренебрегает идеями защиты интересов кредиторов и сохранения капитала и особо подчеркивает независимость бухгалтерского учета от учета для целей налогообложения, а также

независимость методики исчисления бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. Англосаксонская концепция предоставляет право профессиональным сообществам (например, сообществам бухгалтеров, ученых или отдельным доверенным лицам) принимать участие в процессе разработки стандартов. Исходя из этого, характеризуется подробной детализацией и менее выраженным абстрактным или общим регулированием. Концепция доминирует в Великобритании, США, Ирландии, Канаде, Австралии.

СНАЧАЛОМ реализации проекта по международной гармонизации финансовой отчетности предпринята попытка устранить или, по меньшей мере, снизить различия между национальными системами бухгалтерского учета и определяющими их правовыми нормами. Таким образом, планируется обеспечить сопоставимость годовой отчетности предпри-

ятий различных стран. Однако гармонизация – лишь общая задача. Она может быть решена как на 100-процентном уровне, когда устраняются все различия и создается полностью идентичная система отчетности, так и на менее высоком уровне, когда часть различий сохраняется.

ГЛАВНОЕ препятствие для полной гармонизации бухгалтерского учета и отчетности – различия национальных экономических, правовых и социальных систем. Вместе с тем, сегодня, как никогда ранее, возникает необходимость в гармонизации этих систем. Причины – увеличивающаяся доля транснациональных операций, совершаемых на рынках ссудного капитала; сокращение специфических правовых барьеров по допуску субъектов хозяйствования на фондовые биржи; упрощение и снижение затрат на подготовку отчетности и ее аудит; возрастающие информационные потребности инвесторов как основных пользователей отчетности. В таких обстоятельствах финансовая информация должна быть сопоставимой.

Возможно, гармонизация отчетности и не потребовалась, если бы законодательные и национальные контро-



лирующие органы обоюдно признавали отчетность предприятий других государств (взаимное признание). Но в этом случае внешним пользователям отчетности пришлось бы заниматься изучением особенностей бухгалтерского учета и формирования отчетности в других странах.

Сопоставимость информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности и базирующейся на гармонизации, не может быть достигнута быстро и без проблем. При составлении, к примеру, параллельной отчетности, у предприятия возникнут дополнительные существенные затраты. «Двойная» отчетность, то есть отчетность, которая одновременно может соответствовать правовым нормам различных стран, будет невозможна в тех случаях, когда одинаковые с точки зрения экономической сути хозяйственные операции в силу различных концепций бухгалтерского учета должны отражаться по-разному. Если за основу национальной системы бухгалтерского учета и отчетности принимается соответствующая система законодательства другого государства или частной организации, то принимающее ее государство теряет свои полномочия в области общего методологического руководства бухгалтерским учетом. Если, наконец, государство решит применять единую международную систему учета и отчетности, то чаще всего для этого потребуются создание в соответствующей стране определенных правовых условий.

УСИЛИЯ по международной гармонизации бухгалтерской отчетности поддерживают различные учреждения. При этом исключительное значение имеют три из них: Европейский Союз, Совет по Международ-

ным стандартам финансовой отчетности и Совет по стандартам финансового учета (СФУ).

Еще в 60-е годы Европейский Союз начал разработку Директив, которые могли бы применяться отдельными странами – участниками ЕС в их национальном законодательстве. Эти Директивы определяли многочисленные варианты выбора относительно их окончательного применения в национальном законодательстве и были обусловлены сложным политическим процессом поиска компромисса на европейском уровне. В последующем эта позиция изменилась. С ноября 1995 года ЕС отказался от разработки таких Директив и начал поддерживать позицию по гармонизации отчетности Совета по МСФО. В результате Европейский парламент издал административное распоряжение. В соответствии с ним всем предприятиям ЕС, акции которых котируются на фондовых биржах Европы, с 2005 года предписывается применять принципы МСФО при составлении *консолидированной отчетности*.

Совет по стандартам финансового учета – частная организация. По поручению американского регулирующего органа (Комиссии по ценным бумагам и биржам) она занимается разработкой стандартов отчетности. Речь идет о так называемых американских стандартах бухгалтерского учета – US-GAAP. Они представляют собой объемный и достаточно подробный регулирующий механизм, содержащий конкретные указания по составлению отчетности для предприятий, акции которых котируются на американских фондовых биржах. При этом US-GAAP не является законченной и полностью систематизированной

концепцией бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Совет по МСФО, преобразованный с января 2004 из Комитета по МСФО, также как и Совет по СФУ является частной организацией. Он занимается разработкой единых высококачественных, понятных и применимых стандартов финансовой отчетности – МСФО (IAS/IFRS). Стандарты, разрабатываемые Советом по МСФО, создаются на основе англосаксонских правовых традиций. В отличие от Совета по СФУ, издающего US-GAAP, страны, организации которых составляют отчетность по МСФО, могут сопровождать процесс разработки и утверждения стандартов и конструктивно влиять на него. Таким образом, обеспечивается достижение широкого политического и профессионального консенсуса относительно содержания стандартов финансовой отчетности, издаваемых Советом по МСФО.

Совет по МСФО – от- правная организация международной гармонизации отчетности.

По инициативе Великобритании 29 июля 1973 года с целью осуществления международной гармонизации отчетности был создан предшественник нынешнего Совета по МСФО – Комитет по МСФО. Одновременно с созданием этого Комитета в его рамках учреждена комиссия, которая обеспечивала профессиональному сообществу бухгалтеров возможность участвовать в разработке стандартов финансовой отчетности. Основателями Комитета по МСФО считаются сообщество профессиональных бухгалтеров из Австралии, Германии, Великобритании, Ирландии, Франции, Японии, Канады, Мексики, Нидерландов и США.



В деятельности Комитета по МСФО с 1973 года и до настоящего времени можно выделить **четыре периода**, характеризующих своеобразные этапы гармонизации отчетности.

Первый длился с 1973 по 1987 годы. Тогда были приняты первые усилия по гармонизации национальной отчетности. Критерии признания элементов финансовой отчетности и их оценки, которые не были общепринятыми на международном уровне, не включались в МСФО, а при отсутствии единого мнения относительно бухгалтерского учета некоторых элементов финансовой отчетности вводились альтернативные методы. Континентально-европейская и англосаксонская модели бухгалтерской (финансовой) отчетности по-прежнему существовали параллельно друг другу.

На втором этапе (1987–1993 гг.) Комитет по МСФО стремился к большему международному признанию разработанных им стандартов. Так, в 1987 году Международная организация комиссий по ценным бумагам, которая объединяет институты регулирования и контроля финансовых рынков в разных странах, была включена в состав консультационной группы Комитета по МСФО в качестве международной организации, контролирующей деятельность бирж. Задача этой группы заключалась в консультировании Комитета по МСФО в вопросах стратегии, рабочей программы и содержания новых проектов. По настоянию этой международной организации в рамках проекта по улучшению сопоставимости отчетности были исключены многочисленные альтернативные методы учета и переделаны десять существующих стандартов. Это позволило улучшить сопоста-

вимость международной отчетности. Параллельно с этими изменениями в указанный период создается Концептуальная основа подготовки и представления финансовой отчетности, в которой определяются так называемые рамочные принципы отчетности по МСФО.

На третьем этапе (1993–1998 гг.) усилия Комитета по МСФО направлялись на разработку по согласованию с Международной организацией комиссий по ценным бумагам, так называемых *ключевых стандартов*. Подготовка этих стандартов стала основной предпосылкой, которая позволила IUSCO рекомендовать своим странам-участникам (в том числе США и его регулирующему органу – Комиссии по ценным бумагам и фондовым биржам) рассматривать стандарты Совета по МСФО в качестве основного критерия для допуска предприятий на фондовые биржи.

Заключительный этап начался в 1998 году. Его суть – в реорганизации и стратегической переориентации деятельности существовавшего до сих пор Комитета по МСФО. В результате сформулирован новый устав организации, который вступил в силу с апреля 2001 г. Задачи и компетенция нового Совета по МСФО при этом существенно расширились.

НАРЯДУ с реорганизацией Комитета по МСФО важным событием на пути гармонизации отчетности можно назвать рекомендацию странам – участникам Международной организации комиссий по ценным бумагам признавать 30 стандартов МСФО (включая соответствующие интерпретации) пригодными для составления отчетности для предприятий, совершающих операции на фондовых биржах. Тем временем Ко-

миссия по ценным бумагам и биржам признала отчетность организаций, составленную по МСФО, одной из предпосылок для котировки их ценных бумаг на американской фондовой бирже (при соблюдении определенных условий) и модифицировала существовавшие ранее условия по допуску иностранных эмитентов на американский рынок ценных бумаг. Кроме того, с этого момента для иностранных предприятий желание котировать свои ценные бумаги на Нью-Йоркской фондовой бирже более не связывается с необходимостью представлять отчетность по американским стандартам US-GAAP.

Тесное сотрудничество между Комитетом по МСФО и Советом по СФУ в рамках так называемого Норволкского соглашения, заключенного в 2002 году, позволило устранить еще больше различий между МСФО и US-GAAP и расчистило барьеры на пути дальнейшего сближения двух систем. Это обстоятельство является признаком возрастающего признания МСФО в США. Результатом совместной работы стало подписание в феврале 2006 года «Меморандума о взаимопонимании между СМСФО и ССФУ». В этом документе, который основывается на Норволкском соглашении, предусмотрены отдельные шаги, направленные на полную конвергенцию МСФО и US-GAAP.

Эти организации обязались предпринимать все, чтобы как можно скорее сделать существующие стандарты финансовой отчетности сопоставимыми, координировать свои будущие рабочие программы с целью обеспечения совместимости стандартов.

При этом **сопоставимость подразумевает не дословное повторение, а отсутствие существенных расхождений** между двумя системами стандартов. ■