

Перед всеми профессиональными организациями аудита Литвы стоит первоочередная задача — создать стабильную систему подготовки аудиторов, которая решила бы двоякую задачу: 1) подготовки претендентов в аудиторы; 2) повышения квалификации аттестованных аудиторов. Думается, что в Литве пока не было именно системы подготовки аудиторов, а лишь процесс сдачи экзаменов.

Очень важно критически и объективно оценить настоящее литовского аудита и реально прогнозировать его будущее. Логичным поэтому является появление вопросов: как создать стабильную и достоверную систему аудита Литвы и интегрировать ее в европейскую модель аудита, что нужно сделать, чтобы поднять престиж профессии аудитора и его ответственность? Сейчас, при разработке перспективной Концепции развития аудита Литвы до 2005 года, эти и другие вопросы — на острие времени.

**Я. Соколов**, д-р экон. наук, проф.  
заступник голови Урядової комісії  
з реформування бухгалтерського обліку  
Санкт-Петербурзький державний університет

## **ОСОБЕННОСТИ ПЕРЕВОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ**

Под влиянием не столько западных инвесторов, сколько Международного банка развития, 6 марта 1998 г. постановлением Правительства № 283 была утверждена программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности — МСФО. Поскольку постановление принято, его надо выполнять. Но не всегда это легко сделать. Процесс перехода на МСФО идет уже десять лет. Ежегодно с принятием очередного правила бухгалтерского учета (ПБУ) международный стандарт входит в нашу жизнь. Учет постоянно меняется, и мы чуть ли не всякий раз сталкиваемся с конгломератом разноречивых, и даже взаимоисключающих, предписаний.

Сложности возникают, прежде всего, на уровне психологии. Российский бухгалтер требует четких и ясных предписаний. В основе его работы — План счетов, некая профессиональная конституция. Однако международные стандарты даже не предусматривают такого плана. Их базисом является профессиональное суждение. То есть бухгалтер, опираясь на свой опыт, знания, сам должен решить, как нужно поступать в каждом конкретном слу-

чае. Например, 2001 г. в стране ликвидируются МБП — малоценные и быстроизнашивающиеся предметы и предлагается сальдо счета 12/2 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» перенести на счета 01 «Основные средства» и 10 «Материалы». А вот как разделить сальдо между этими двумя счетами, не сказано. Ибо в каждом отдельном случае бухгалтер должен поступать самостоятельно, руководствуясь профессиональным суждением и принципом значимости. А суждения могут быть все значимыми для Плюшкина и все ничего не означать, если бухгалтер Ноздрев.

Таким образом, с переходом на международные стандарты возникают две проблемы: осознание общих принципов стандартов и проведение их в жизнь. Анализ и уяснение этих принципов и дает нам возможность понять, осознаем мы или нет, суть перехода на международные стандарты, констатировать, достаточно ли нами усвоена идеология международных стандартов.

**1. Начисление.** Факт хозяйственной жизни отражается не тогда, когда уплачены деньги, а тогда, когда возникло обязательство (или требование) их выплатить. Принцип начисления предполагает, что финансовые результаты (расходы и доходы) возникают не в том отчетном периоде, когда возникли обязательства их оплатить или получить, а в том, к которому эти результаты относятся. Так появляются счета расходов и доходов будущих периодов. Таким образом, учет наращивает свою информативность: в нем отражаются как завершенные (товары оплачены), так и незавершенные (товары отгружены или получены, но не оплачены) сделки. Этот международный принцип полностью принят у нас.

Однако многие иностранцы, ссылаясь на возможность наших предприятий считать моментом реализации не отгрузку (как вытекает из этого принципа), а оплату — поступление денег, делают вывод о том, что наш учет не соответствует международным стандартам. Но такое мнение ошибочно по следующим причинам:

- согласно Указу Президента РФ все российские предприятия и организации обязаны показывать в учете реализацию на момент отгрузки;

- если у нас можно выбирать момент реализации, то что мешает иностранным предприятиям выбирать начисление, а не оплату;

- принцип начисления предполагает возникновение обязательства, а обязательство возникает в момент перехода права собственности. И за рубежом, и у нас момент перехода этого права определяют участники договора.

Следовательно, ругают нас, как во времена Петра I писал И. Т. Посошков, напрасно.

Правда, возникают обстоятельства, когда принцип начисления понимается у нас не так, как его понимают авторы международных стандартов. Дело в том, что у нас, в сущности, в сознании счетных работников заложены два правила:

- 1) нет документа — нет записи;
- 2) нельзя никакое лицо сделать дебитором без его согласия.

По международным стандартам обязательство возникает не тогда, когда есть документ (1), и тем более не тогда, когда счета акцептованы руководством (2), а тогда, когда имел место сам факт, порождающий обязательство. Не самый важный, но очень наглядный пример. Некто в Москве поговорил по телефону с Киевом. Расход возникает сразу же после окончания разговора, а не тогда, когда поступит счет, и не тогда, когда кто-то из руководства акцептует его.

Ясно, что в этом отношении нам трудно изменить наше профессиональное суждение, да и стоит ли. Ведь суммы расходов в этом случае будут определяться «на глазок», что дает возможность для сознательного бухгалтерского произвола.

**2. Постоянно действующее предприятие (непрерывное функционирование).** Этот принцип предполагает, что предприятие не прекратит свою деятельность в обозримом будущем. Отсюда напрашиваются два вывода:

во-первых, смена собственника не влечет за собой изменений в отчетности предприятия;

во-вторых, пока объект не продан (не сменил собственника), он не может изменить цену и принести прибыль, и, следовательно, все ценности должны учитываться по себестоимости или, как любят говорить на Западе, по исторической цене.

Действующие нормативные документы позволяют администрации каждого предприятия выбирать в своей учетной политике один из трех вариантов определения себестоимости: ФИФО, ЛИФО, метод средних цен. В части основных средств в нашей стране этот принцип признается, но в части основных средств в результате производимых переоценок систематически извращается. Предприятия произвольно увеличивают стоимость основных средств и за счет «дутой» амортизации прячут прибыль.

Сложность, однако, заключается в том, что сейчас на Западе наблюдается отход от требований этого принципа. И многие иностранные, не столько инвесторы, сколько эксперты из теоретиков и чиновники от бухгалтерии, оказывают давление на наших руководящих работников, проводя новый, противоречащий данно-

му положению, принцип справедливой цены, под которой понимают «сумму денежных средств, достаточных для приобретения актива или использования обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами» (МСФО 16). И возникают требования оценки всех активов по такой «справедливой» цене. Но этот подход позволяет на легальной основе либо свести все активы к нулю, либо, в зависимости от надобности, взвинтить как угодно стоимость любого металлолома.

**3. Значимость.** Данные бухгалтерского учета считаются значимыми (материальными, существенными), если их пропуск или ошибочное представление могут повлиять на принимаемые решения. Однако сама трактовка значимости остается весьма субъективной. Хорошим принципом может служить МСФО 17, в котором проводится различие между финансовой и оперативной арендой (эти категории приняты и в нашем учете).

При финансовой аренде арендуемое имущество отражается у арендатора, а у арендодателя оно показывается как дебиторская задолженность.

При оперативной аренде действует наша традиционная схема: арендованное имущество показывается на балансе собственника-арендодателя. Авторы стандарта связывали определение вида аренды с риском: если риск лежит на арендаторе, то речь идет о финансовой аренде, если на арендодателе, то об оперативной.

Такой подход к арендным отношениям отражает практику, сложившуюся в экономически развитых странах. Любопытно, что в данном случае в основу кладется не такой критерий, как собственность (юридический подход), а риск, хотя и вытекающий из правовых отношений, но имеющий самостоятельное значение (экономический подход).

Таким образом, принцип значимости, и степень риска в частности, рассматривающийся как существенность информации, принят в нашем учете. Но, к сожалению, значительная часть наших счетных работников, полагающих, что все надо считать до копейки, не понимает его. Однако, если счетные работники осознают этот принцип, то положение станет еще хуже. Представьте, что, как мы уже писали, один администратор что-то считает значимым, а другой скажет, что это не значимо. Нам нужна установка, а установки-то и нет. Бухгалтер должен опираться на свое профессиональное суждение. А это, по нашему мнению, очень сомнительный аргумент. Для налоговых органов он — как красная тряпка для быка.

**4. Достоверность.** Бухгалтер обязан достоверно и добросовестно отразить финансовое положение предприятия. Это внешне чисто пропагандистское требование на деле несет глубокий и для нашего учета революционный (или контрреволюционный?) смысл. Сей принцип введен в Закон о бухгалтерском учете (ст. 13, часть 4) и позволяет бухгалтеру, если он считает, что требования нормативных документов и их методологические установки не позволяют ему объективно и точно отразить финансовое положение своего предприятия, использовать другие, более адекватные методы.

Лучшим примером этого принципа может служить такая категория, как капитализация, под которой следует понимать расходы, относимые в актив баланса, т. е. капитализируемые.

В МСФО 9 рассматривается возможность капитализировать затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. Сложность состоит в том, что, согласно принципам начисления и достоверности, такие расходы будут окупаться только после практической реализации разработок. Например, расходы на конструирование модели нового автомобиля начнут окупаться только с того момента, когда эта модель будет запущена в производство и ее первые образцы начнут продаваться. Так поступали бухгалтеры известного концерна «Роллс-Ройс». Поскольку огромные расходы на НИР капитализировались, т. е. списывались на расходы будущих периодов, прибыль отчетных периодов была завышена и, соответственно, выплачивались значительные суммы в виде дивидендов и налогов. В результате платежеспособность концерна была подорвана, что привело к его краху. Авторы стандарта подходят к проблеме иначе и прямо пишут: «затраты на исследование и развитие относятся к расходам за период, в котором они были произведены». Отказываясь от капитализации и, несомненно, отступая от принципа начисления (в части соответствия затрат и доходов), они просто отвечают требованиям реальной действительности. Вместе с тем, понимая, что они грешат против принципов, заложенных в концепции стандартов, авторы вводят целый ряд оговорок, в отдельных случаях позволяющих капитализировать такие затраты.

В решении этой проблемы у нас весьма мудро была выбрана тактика, позволяющая как капитализировать НИР, списывая их на счет 20 «Основное производство», так и не капитализировать, относя их на счет 46 «Реализация».

Приведенный пример — один из немногих, когда администрация предприятия получает право «добросовестно» решать, что капитализировать, а что нет. Достоверность воспринимается как

общая фраза. И хотя это правило международных стандартов у нас не только принято, но и закреплено законодательно, на практике бухгалтеры еще не научились им пользоваться, а когда это произойдет, то могут возникнуть очень большие трудности, так как каждый добросовестный бухгалтер может, и даже обязан, по своему, а не согласно нормативным документам, понимать достоверность учетных данных.

**5. Примат содержания над формой.** Это принцип, с точки зрения нашей действительности, отечественных традиций и национальных особенностей, для нас малопонятен. И независимо от того, вносится ли он под диктовку очередного иностранного эксперта в очередной нормативный документ или нет, для нас смысл подобного требования весьма необычен. Например, если предприятие по документам продало свое имущество другому предприятию, но это было сделано формально и псевдопродавец продолжает распоряжаться этим имуществом, то это имущество должно оставаться на балансе продавца. Если по документам товары были проданы за  $X$  руб., а фактически за  $(X + Y)$  руб., то в учете надо показать не юридическую кабелистику, а отразить реальные факты. Ибо содержание всегда важнее формы, даже если она носит юридически безупречный характер.

Любопытно, что наши бухгалтеры, формально принимая этот принцип, на самом деле на практике бессознательно исповедуют совершенно обратное требование: примат формы над содержанием. Все российские бухгалтеры взяли за такие книги, как Гражданский и Налоговый кодексы, и все только их и читают.

Интересно отметить, что 23 и 24 марта 2000 г. в Лиссабоне, на заседании Президиума Европейского Совета, был рассмотрен вопрос о гармонизации учета в странах ЕС и было принято решение, согласно которому «...только если международные стандарты будут встроены в систему законодательства ЕС», появится возможность для их применения. Следовательно, Западная Европа не разделяет, по крайней мере полностью, принципа приоритета содержания над формой. И в этом понимание данного принципа ближе к нам.

**6. Осмотрительность (консерватизм).** Этот достаточно расплывчато сформулированный принцип с 1992 г. официально применяется в нашей стране. Он противоречит принципу постоянно действующего предприятия и вытекающему из него следствию — учету ценностей по себестоимости (по историческим ценам), так как допускает уценку активов ниже их себестоимости.

Принцип осмотрительности предполагает два четких правила:

1) прибыль, возникшая в данном отчетном периоде, должна быть отражена в том отчетном периоде, когда были реализованы ценности или оказаны услуги;

2) убыток должен быть отражен в том отчетном периоде, в котором он возник. Отсюда следует, что активы всегда должны показывать реальное или очень близкое к реальному положение дел.

Применение этого принципа осложняется придирками налоговых органов. Они искренне считают тех предпринимателей, которые продают активы с убытком, уклоняющимися от уплаты налогов.

Вот эти-то шесть основных принципов, а не детализированные инструкции, и определяют профессиональное суждение бухгалтера. Каждый принцип, как говорил А. Фойоль, «это маяк, помогающий ориентироваться: служить он может только тем, кто знает путь в порт».

Все сказанное позволяет сделать вывод об определенном продвижении России к заветному берегу — международным стандартам. И главная сложность, связанная с продвижением в этом направлении, — ни методологические особенности, ни отсутствие компьютерной техники, а менталитет. Наши бухгалтеры воспитаны в других традициях и потому задача перехода на новые стандарты может быть решена только путем длительного и массового обучения огромной армии счетных работников. При этом надо принять во внимание, что в целом значение международных стандартов значительно меньше, чем может показаться на первый взгляд. Ни одна экономически развитая страна их не применяет, каждая пользуется своими, национальными, стандартами. Правда, проводится работа по изучению международных стандартов и их сравнению со стандартами национальными. Это, как и предполагали составители стандартов, способствует сближению учетных систем, сложившихся в разных странах.

Вместе с тем необходимо помнить, что эти стандарты служили и служат своего рода маяком, к которому многие стремились и стремятся.

По поводу перехода на международные стандарты в России ведутся большие дискуссии. И тут выделяются три группы взглядов:

1) МСФО противоречат нашей традиции и могут только провоцировать негативные моменты в хозяйственной жизни предприятий. Об этом говорят многие, но взгляды эти не печатаются;

2) МСФО как воздух необходимы нашей экономике и переходить на них надо сразу и немедленно, каждый час промедления несет многочисленные убытки в виде потери западных инвестиций;

3) МСФО — дело хорошее, но переходить на них надо постепенно, люди должны к ним привыкнуть. Это официальная точка зрения. Она напоминает случай в одной школе: умер учитель математики. Новый учитель, узнав, что его предшественник учил, что  $2 \times 2 = 10$ , поставил перед дирекцией вопрос ребром:

- если учить, что  $2 \times 2 = 4$  — это, хотя и будет правильным в отвлеченном смысле, но подорвет авторитет школы;

- если же учить и дальше, что  $2 \times 2 = 10$ , то это может привести к большому научному конфузу и подорвет авторитет учителей еще больше.

Педагогический совет принял разумное решение: первый год учить:  $2 \times 2 = 9$ , следующий —  $2 \times 2 = 8$  и так постепенно выйти на желаемую истину:  $2 \times 2 = 4$ .

Как это не покажется странным, в нашем случае это весьма разумный путь. С одной стороны, на бухгалтеров оказывается давление в целях перехода на эти стандарты, а с другой, — для этого нет ни желания, ни возможностей.

Наш рассказ не будет полным, если мы не примем во внимание те критические замечания, которые высказывались против международных стандартов:

- так, никто не хочет ущемлять свои права, свой суверенитет, каждый отстаивает свои традиции. Американские специалисты, например, говорят, что если Совет по международным стандартам признает стандарты США своими, то в США сразу же начнут «сочинять» новые национальные стандарты. И, в сущности, это можно отнести к любой стране;

- международные стандарты очень близки к стандартам США, навязывающим миру свои методологические представления;

- нет смысла создавать особенные международные стандарты, которые не приемлемы ни для одной страны. Вместо этого следует разработать алгоритмы, позволяющие трансформировать финансовую отчетность одной страны в отчетность другой, что, собственно, и делается уже много лет.

Есть и другие возражения, но и приведенных достаточно, чтобы понять, насколько неоднозначно отношение к проблеме перехода на международные стандарты.

Уже десятилетний опыт нашей страны, связанный с движением в сторону международных стандартов, позволяет сделать несколько важных выводов:

- ✓ во-первых, значительная часть методологических приемов, заложенных в международных стандартах, вписывается в концептуальную систему, принятую в нашей стране;

✓ во-вторых, по некоторым аспектам учет, сложившийся в России, превосходил и превосходит систему, заложенную в международных стандартах, в которых отсутствуют понимание сторнировочных записей и таких, теперь теряемых, категорий, как отвлеченные средства, устойчивые пассивы, МБП и т. д.;

✓ в-третьих, с 1992 г. идеи международных стандартов оказывают серьезное влияние на систему российского учета, наиболее ярко проявившееся в введении в нашу бухгалтерскую систему понятия «учетная политика»;

✓ в-четвертых, с точки зрения стандартизации или, как предпочитали у нас говорить, унификации, наш учет был гораздо более строг, чем международные стандарты, которые позволяют использовать достаточно широкий спектр методологических приемов. Составители МСФО только пытаются добиться того учетного единства, которое было у нас;

✓ в-пятых, наши бухгалтерские нормативные документы имели обязательную силу, теперь Минюст отказывается их регистрировать. В силу вступает принцип приоритета содержания над формой, система учета распадается, а суды отказываются рассматривать положения бухгалтерского учета и План счетов.

Таким образом, в юридическом смысле бухгалтерский учет и аудит стали бесхозными.

Итак, международные стандарты — это тот идеал, к которому надо подходить медленно и осторожно. И тем, кто идет по этому пути, мы можем дать только один совет: «Спешите не спешить».

**П. Безруких**, д-р экон. наук, проф.  
член Методологічної ради з бухгалтерського обліку  
при Міністерстві фінансів Російської Федерації

## **ОСОБЕННОСТИ ПЕРЕХОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРЕДПРИЯТИЙ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Долгое время научные и практические работники нашей страны в области бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в условиях централизованной плановой экономики были лишены возможности подробного ознакомления с работой коллег и изучения методики бухгалтерского учета предприятий стран с развитой рыночной экономикой. Только внешнеторговые организа-