

**А. Джатэжь**

PhD, старший преподаватель Бизнес-колледжа Техасского международного университета (США)

**Р. Сарикас**

PhD, ассоциированный профессор Бизнес-колледжа Университета Огайо (США)

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ПЕРЕХОДНЫЙ ПЕРИОД: НЕОБХОДИМОСТЬ ИЗУЧЕНИЯ ИСТОРИЧЕСКОГО ОПЫТА И АНАЛИЗ ПРОБЛЕМ РЕОРГАНИЗАЦИИ СОВРЕМЕННОГО УЧЕТА В КОНТЕКСТЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ РЕФОРМ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ<sup>1</sup>**

### **Вступление и обзор**

Россия переживает экономический и политический переходный период от плановой экономики Советского Союза к новым институтам, соответствующим ее национальным приоритетам как одного из мировых лидеров XXI в. Европейские страны и США оказывают давление на Россию с тем, чтобы она ввела Международные стандарты финансовой отчетности (IAS) в качестве национальных. Однако за 15 лет переходного периода этого так и не случилось.

Часто в России, и еще чаще на Западе, неспособность принять Международные стандарты (IAS) в качестве собственных, рассматривается как неудача реформы. Авторы этой статьи имеют иную точку зрения и постараются убедить в том, что нежелание российского правительства и российских бухгалтеров безоговорочно принять международные стандарты в их нынешней форме следует рассматривать не как неудачу, а как проявление благоразумной осторожности. Осторожность действительно благоразумна, принимая во внимание сложность и неоднозначность российской действительности, бремя исторического наследия, а также потенциальные проблемы адаптации национальной бухгалтерской системы к заимствованиям с Запада.

### **Российская история**

Известно, что важнейшие достижения цивилизации последних веков пришли из Западной Европы. Россия, расположенная на восточной окраине континента, часто отставала от других европейских стран в применении экономических, политических, технологических или социальных нововведений. Причина этого явления кроется в том, что история России на протяжении многих сотен лет была сложна и болезненна. Географическое расположение России не защищало страну ни от европейских завоевателей, ни от азиатских нашествий. Сосе-

---

<sup>1</sup> Следует отметить, что статья была написана авторами без учета тех изменений, которые произошли в начале XXI в. в России. Редакционная коллегия не вполне разделяет мнения авторов статьи по поводу оценки экономических реформ 1990-х гг. (*Прим. ред.*)

ди понимали, что Россия владеет колоссальными запасами природных ресурсов, имеющими для них огромную ценность и стремились захватить то, что их более всего привлекало. Россия, в свою очередь, старалась отстоять свои богатства и использовать достижения Запада в разных областях деятельности. Известно, например, что Петр Великий прославился своими масштабными и смелыми реформами, призванными улучшить экономическое, политическое, техническое и социальное положение России. Стремительность их проведения в значительной степени объяснялась тем, что Петр I должен был защитить страну от набегов захватчиков.

Россия вступила в XX в., являя миру пример динамичного развития, но ее неспособность в то время добиться равного успеха, как в экономике, так и в социальной сфере, имела следствием ее уязвимость и создавала условия для революционных потрясений. Позднее коммунистическая партия добилась технического и военного усиления России, достаточного, по крайней мере, для защиты от начавшегося в 1941 г. немецкого вторжения. Вместе с тем, Великая Отечественная война, а следом и холодная война потребовали стольких материальных затрат, что на строительство успешного общества, о котором мечтает каждая нация, не оставалось средств. Сильное советское государство с плановой экономикой, безусловно, обеспечивало научный и технический прогресс, но при этом испытывало потребность в адекватных механизмах для экономических, политических и социальных инноваций. Когда в 1991 г. советское правление закончилось, ни у кого не оказалось определенной программы дальнейшего развития России. Немногие, если вообще кто-либо, понимали, какие испытания ждали Россию, открестившуюся от советского прошлого, и руководство которой стремилось к безмерному заимствованию западной модели развития.

Известно, что знание исторического опыта и его использование помогает избежать повторения прошлых ошибок. От царского и советского прошлого России остались ее политическая и социальная структура. И через 15 лет после распада СССР это наследие продолжает сдерживать экономическое, культурное и религиозное развитие страны. Советское прошлое определило многое из того, что происходило в России в 1990-е гг. Впрочем, и в начале социалистического строительства прошлое страны, так или иначе, влияло на ее будущее.

Годы спустя после Октябрьской революции большевики продолжали использовать профессиональные навыки специалистов, подготовленных в царской России. Подобный феномен, но еще в большей степени, имел место после развала СССР. В 1990-е гг. бывшие советские руководители и представители партийного аппарата заняли все ключевые должности в федеральном правительстве и местном самоуправлении вопреки ельцинскому заявлению 1991 г. о прекращении деятельности и незаконности коммунистической партии. К ноябрю 1997 г. 79% советников и помощников Б. Н. Ельцина являлись бывшими номенклатурными работниками. В правительстве «номенклатура» составляла до 75%, в российском парламенте 60%, а в российских регионах бывший партийный аппарат составлял 83% деятелей местного самоуправления (Российская газета, 1998, 6 окт.; Вахрамеев, Дашичев, 1999).

Экономическая модель постсоветской России была во многом ориентирована на сохранение советского наследия и его основополагающих принципов. Советское народное хозяйство производило впечатление масштабной и успешной промышленно-ориентированной экономической системы. На самом деле, производство часто субсидировалось за счет низких цен на сырье и характеризовалось нерациональным использованием капитала. На первый взгляд, советская экономика обладала значительным производственным сектором, создававшим новые ценности, но в действительности производство часто лишь уничтожало ресурсы, и этот негативный результат маскировался с помощью произвольного

ценообразования (Gaddy, Ickes, 1999). После распада Советского Союза это ложное производство какое-то время еще продолжалось.

Возможно, здесь будет уместным упоминание постсоветской Восточной Германии. За 15 лет восстановление восточных территорий обошлось немецким налогоплательщикам предположительно в 1,25 трлн евро (Weber, 2005). Несмотря на столь внушительные капиталовложения, уровень безработицы в Восточной Германии до сих пор остается равным 25%, а темп роста ее экономики составляет лишь 5,5%. Площадь Восточной Германии составляет менее 0,3% российской территории. И, если продолжить сравнение, надо отметить самое главное: у России нет экономического патронажа, сопоставимого с тем, которым располагает Восточная Германия. Длинный и тернистый путь реформ политической и экономической системы России вынуждена пройти без посторонней помощи. Будущие успехи хрупких российских демократических и государственных институтов, между тем, вызывают сомнения. Эти сомнения усилились в постельцинские времена. Выстраивая систему власти, необходимую для успешных преобразований, президент В. В. Путин недавно усилил свой и без того жесткий контроль над парламентом, местным самоуправлением, средствами массовой информации, судами и гражданским обществом.

Советский Союз, его экономическая модель, включающая, в том числе, бухгалтерский учет, фактически предшествовали современным российским экономическим институтам. Вместе с тем, кто-то может и не согласиться, что исследования недавней истории России имеют какое-либо отношение к современности и, тем более, неисторическим проблемам. Казалось бы, множество факторов, таких как время, политическая система, экономическая модель, руководство, международные отношения, технологии и другие, указывают на различия между СССР в прошлом и современной Российской Федерацией. В опровержение этой точки зрения сошлемся на Лавджоя (*одного из руководителей аболиционистского движения — движения за отмену рабства в Америке XIX в. — прим. перев.*). Анализируя ценность историографии в решении современных проблем, он провел пусть несовершенную, но своеобразную и весьма характерную параллель. Лавджой утверждал, что исторические экскурсы в логические построения теории Аристотеля мало помогут, к примеру, современным астрономам в их исследованиях. Однако до сих пор из истории науки невозможно исключить открытия Аристотеля. Следовательно, и по прошествии 2000 лет они все еще представляют ценный материал для современной науки. Для сравнения, Российское государство было создано лишь 15 лет назад после распада СССР. Следовательно, знание советского прошлого и ельцинской эры, свойственной им экономики и бухгалтерии, исключительно важно для будущего России. Как говорил Джордж Сантаяна (*американский философ и поэт, 1863—1952 — прим. перев.*), тот, кто не знает своего прошлого, будет это прошлое постоянно повторять (Santayana, 1905, p. 284).

В советское время данные бухгалтерского учета рассматривались как дополнение к статистической информации. Последняя была необходима экономистам-плановикам для того, чтобы они имели возможность давать оценку прошлым успехам и строить планы на будущее. Советский бухгалтерский учет, таким образом, имел лишь одно назначение — обслуживать экономические прогнозы центральных органов власти. Он не был похож на современный ему западный учет, имеющий целью решать одновременно множество задач. Западная система учета в то время обобщала финансовую информацию, полезную для принятия решений, как внутренними, так и внешними ее пользователями, включая собственников, инвесторов, банкиров. Советский учет был иным, поскольку строился на основе более ранней учетной системы, созданной еще в царские времена. Эволюция бухгалтерского учета с приходом советской власти была неизбежна. Маркс и Ленин не оставили детальных предписаний, разъясняющих, как построить коммунистическую экономику в стране развивающе-

гося капитализма. Поэтому коммунистическая партия предприняла эксперимент по созданию новых структур и институтов Советского государства.

Прошло время, и Советское государство, вступившее в период застоя, потеряло способность к сколько-нибудь заметному экономическому росту. Бухгалтерский учет стали использовать для сокрытия недостаточной экономической активности. Традиция использовать учетные данные для того, чтобы скрывать правду о состоянии экономики, является крайне негативным наследием Советского Союза. Экономическая стагнация в поздний период существования СССР и характерный для советского правительства недостаток честности и прозрачности во взаимоотношениях с российским народом имеют то же свойство. С таким тяжелым наследием сложно, да и не нужно было ждать, что в одночасье российский учет станет правдивым и прозрачным, таким как МСФО.

Распад Советского Союза и окончание холодной войны дали россиянам надежду, что демократия и рыночная экономика смогут обеспечить долгожданное улучшение жизни. Новое правительство в Москве и обещания Запада о помощи вселяли оптимизм; доверие и любовь к Западу тогда были сильны. Однако вскоре стало очевидно, что новое правительство на самом деле не знало, как вывести Россию из советского прошлого и создать демократическую экономику, подобную западной. Не знали этого и многочисленные западные «эксперты», работавшие в России. Российское руководство и российские «эксперты» понимали важность рыночной экономики так же, как и их западные коллеги, но все они недооценивали советское наследие и сложность реального установления демократии и современной капиталистической экономики в государстве, не подготовленном для успешного восприятия и того и другого.

Западные правительства панически боялись возврата коммунистического правления и холодной войны. Как следствие, они безоговорочно поддерживали Б. Н. Ельцина, несмотря на его коррумпированное правительство и собственную управленческую несостоятельность. Умные головы советовали западным лидерам поддерживать реформы, а не личность. Тем не менее, поддержка Ельцина виделась им как наиболее безопасный вариант из тех, что можно было противопоставить возвращению коммунистического правления. Следует отметить, что, оказав помощь Б. Н. Ельцину в победе на выборах 1996 г., западные демократические правительства тем самым продемонстрировали как недостаток доверия русским людям, так и неверие в демократические принципы. Для настоящего демократа волеизъявление народа более ценно, нежели возможность повлиять на иностранные выборы. Демократия — вещь хрупкая. Запад ошибочно полагал, что Россия охотно примет демократию, после того как иностранные правительства повлияли на результат российских президентских выборов 1996 г. В то же время любая западная демократия протестовала бы против попытки другой нации повлиять на выборы в собственной стране.

После распада СССР толпы так называемых «экспертов по рыночной экономике», в большей степени из США и меньшей из Западной Европы, хлынули в Россию для помощи в построении рыночной экономики. Первое, последовавшее за этим, важное событие произошло 2 января 1992 г., когда под давлением «экспертов» 80% цен были освобождены из-под контроля, в результате инфляция превратила в пыль накопленные за всю жизнь сбережения рабочего и среднего классов. Уничтожение личных накоплений заставило многих россиян задуматься о необходимости форсированного перехода к рыночной экономике. Обесценивание сберегательных вкладов создавало контраст огромным личным богатствам олигархов, нажитым путем плохо замаскированного грабежа государственной собственности в период ваучерной приватизации 1993—1994 гг. и залоговых аукционов в 1995—1997 гг. Продажа государственной собственности «своим людям» по смехотворно низким ценам под видом создания рыночной

экономики возмущала простых россиян, которые наблюдали, как инфляция продолжала обесценивать их личные сбережения.

По данным ученых из Всероссийского научно-исследовательского института общественного здравоохранения, в 1990-е гг. продолжительность жизни российских мужчин упала с 62,0 до 57,6 лет, а женщин с 73,8 до 71,2 лет (Gavrilova, Semyonova, Evdokushkina, Gavrilov, 2000, p. 397—401). Согласно тому же исследованию продолжительность жизни в Российской Федерации в настоящее время существенно отстает от соответствующих показателей любой индустриально развитой страны в мирное время (Ibid., p. 399). Стремительное падение продолжительности жизни совпало по времени с началом болезненных экономических реформ в России, которые привели к быстрому снижению реальных доходов и пенсий, почти полной потере личных сбережений и катастрофическому росту уровня бедности (Ibid., p. 397—401). По данным разных источников в период с 1992 по 1998 г. к числу бедных в России можно было отнести от 29 до 40% населения, а в некоторые периоды и до 48% (Graham, Eggers, Sukhtankar, 2002). В 2001 г. уровень бедности стабилизировался на отметке в 33%. По этому показателю Россия находится в одном ряду с некоторыми странами Латинской Америки, Юго-Восточной Азии и Африки, имеющими наибольший уровень социального неравенства.

Еще одним потрясением, в особенности для тех, кто получал фиксированный доход, стал финансовый кризис и девальвация рубля в августе 1998 г. Рубль упал до 25% от курса, который он имел по отношению к американскому доллару до кризиса. Финансовый кризис 1998 г. был результатом ошибочной экономической политики российского правительства (Кузнецов, 2003, с. 4). Начиная с 1989 г., внутренний валовой продукт РСФСР, и в дальнейшем РФ, стремительно уменьшался с каждым годом. В 1999 г. ВВП России составлял около 55% от уровня 1989 г. Это куда более резкое падение, нежели то, что было зарегистрировано во время Великой депрессии в США в начале 1930-х гг. Новые инвестиции в производственный капитал в 1998 г. составляли менее одной пятой от уровня 1989 г. Российское правительство планировало ВВП в 4 трлн руб. в 1999 г. При официальном курсе обмена это составляло менее 2% от ВВП США годом ранее (The Status of the Russian Economy, 1999).

Многие российские и западные экономисты нашли глубокие систематические и структурные ошибки в теоретических моделях российских реформ. По мнению Элмана, катастрофический финал экономических реформ 1990-х гг. был прямо связан с неспособностью правительства должным образом регулировать деятельность национальных экономических институтов, что, в свою очередь, привело к распространению бартерных операций, несвоевременным выплатам заработной платы и пенсий, криминализации экономики, ненадежности банковской системы и т. д. (Ellman, 2000, p.1417—1420). Збигнев Бжезинский открыто критиковал западных «консультантов», в особенности так называемых «гарвардских мальчиков», которые поспешили безоговорочно поддержать ельцинское правительство, и, принимая участие в ошибочных реформах, тем самым дискредитировали себя (Brzezinski, 2001, p. 24).

Он также осудил критиков, которые слишком много внимания обращали на олигархов из стран бывшего Советского Союза, не замечая в то же время финансовых аферистов и проходимцев с Запада, разбогатевших на разорении и бесконтрольном разграблении России. Он пришел к выводу, что реформа в России была отчасти следствием разрушительных процессов, и преемники советской элиты взаимодействовали с так называемыми «западными советниками» не во благо реформ как таковых, а ради собственного обогащения (Ibid., p. 24—25).

Российское правительство потерпело неудачу и в деле развития необходимых обществу институтов корпоративного управления. Оно оставалось равнодушным к слабости национальной системы корпоративного бухгалтерского уче-

та и аудита, и операции между корпорациями и их акционерами по-прежнему были непрозрачны. Недостаток публичности и, в сущности, неверие в разумное корпоративное управление привели к усилению правительственного регулирования бизнеса и внесли существенный вклад в появление так называемого «олигархического или воровского капитализма» на фоне безудержной национальной коррупции. По данным ежегодного обзора «Standard and Poor's» «Прозрачность информации в России и исследование ее раскрытия», в конце 2004 г. ничего не было известно о владельцах трех четвертей акций 50 крупнейших российских компаний (Korchagina, 2004). Российская система корпоративного управления, которая не обеспечивала достаточную защиту инвесторов или не защищала их вовсе, позволяла олигархам заниматься воровством путем разделения активов и самообогащаться, расхищая средства иностранных и местных инвесторов.

Низкий уровень защиты инвесторов и отсутствие жизнеспособного корпоративного управления в России привели к беспрецедентному бегству капитала из страны. По подсчетам Американского Казначейства, МВФ и других источников оказалось, что более 100 трлн долл. были вывезены из России в период с 1991 по 2000 г. (Kramer, 2000). Одна часть этих денег осталась в западных банках и на рынках ценных бумаг, а другая — пошла на приобретение футбольных клубов, яхт, шикарных автомобилей и роскошных домов в США, Западной Европе и на тропических курортах. Значительный отток капитала, который продолжается и по сегодняшний день, является прямым следствием неблагоприятного инвестиционного климата в России. Отток капитала и низкий уровень инвестиций привели к деградации ключевых элементов Российской экономической инфраструктуры: портов, автомобильных и железных дорог, электрических сетей, телекоммуникаций, в некоторой степени и нефтяного сектора — до состояния, близкого к физическому уничтожению национальной системы коммуникаций (Lynch, 2002, p. 38).

В середине 1990-х гг. российский кредитный риск оценивался выше чем в Кот-д'Ивуар, Кении, Нигерии, но ниже чем в Ираке (Андрянов, 2000, с. 188). Источники неудач в деле создания эффективного корпоративного управления в России кроются также в изъянах законодательства, регулирующего создание и деятельность корпораций и обеспечивающего правовую защиту акционеров, особенно в части эмиссии, распространения и торговли ценными бумагами. Немногие из утвержденных законов практически не применялись.

Бухгалтерский учет играет весьма важную роль в корпоративном управлении и обеспечении его прозрачности, поскольку создает информацию о деятельности компаний, подлежащую раскрытию. Строгость требования о раскрытии информации служит залогом осуществления прав акционеров, мониторинга компаний и порядка в менеджменте (The corporate governance..., p. 21). Неспособность России ввести необходимые принципы корпоративного управления негативно повлияла на экономические реформы, и, как следствие, замедлила прогрессивные изменения в национальной экономике.

США и другие западные партнеры Ельцина, безмерно напуганные возможностью реставрации коммунизма, по существу препятствовали развитию российской демократии. Именно страх возврата коммунистического правления привел к тому, что США поддержали радикальные экономические реформы в России, повлекшие инфляцию и несправедливое распределение российской государственной собственности по схеме «акцию за ваучер» и системе так называемых «залоговых аукционов». Эти схемы, вероятно, содержали потенциально верные идеи, но они требовали продуманного и детального плана осуществления, адаптированного к российским реалиям — сильному центральному правительству — и нацеленного на искоренение коррупции. Урок для России заключается в том, что надо быть осторожней в отношении идей, не сопровождаемых заслуживающей доверия и детально разработанной программой применения.

В данной в статье будет особенно подчеркиваться то, что вера в возможность эффективного применения Международных стандартов финансовой отчетности в России не должна, тем не менее, лишать нас рассудительности и осторожности, а переход на МСФО следует отложить до тех пор, пока не будет создана соответствующая инфраструктура.

### Реформа бухгалтерского учета и МСФО

Российская бухгалтерская отчетность никогда не рассматривалась как исключительно объективная информационная система, нейтрально отражающая деятельность экономического субъекта. Напротив, с давних пор и особенно в Советском Союзе и современной России бухгалтерский учет и его преобразования находятся под политическим давлением и являются частью политических процессов. Российский бухгалтерский учет в той или иной мере испытывал политическое влияние на протяжении всей своей истории. Со времен Петра Великого российские правители явно или неявно были вовлечены в регулирование бухгалтерского учета или изменение его норм. И во времена царизма, и в современной России Государственная Дума, федеральный парламент руководили нормотворчеством в области бухгалтерского учета, контролировали исполнительные норм и вносили в них фундаментальные изменения. Как в средневековье, так и в XIX в., заинтересованные стороны, в том числе торговые сословия, правительство, другие социальные группы и институты совместно или по отдельности также могли влиять на бухгалтерские нормативы и были вовлечены в процесс их изменений.

В настоящее время Россия все еще находится в процессе социально-экономических преобразований, последовавших за распадом Советского Союза в 1991 г. К данному моменту российские политические и экономические институты претерпели существенные изменения. Россия развивается в направлении демократической рыночной экономики. Вместе с тем, во многих областях политическое и экономическое развитие ограничено теми пределами, которые допускает общий уровень развития страны. Так происходит и в случае с реформой бухгалтерского учета. Реформирование бухгалтерского учета в России включает с одной стороны новации в бухгалтерском законодательстве, основанные на международных нормах, а с другой — корректировки сложившейся ранее системы финансовой отчетности. Бухгалтерская реформа в России, таким образом, направлена на приведение российского бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и интеграцию российской экономики во всемирное экономическое пространство. Недостаточность усилий в деле реформирования бухгалтерских стандартов в России была отмечена в 2003 г. Ириной Хакамадой, позднее вице-спикером Государственной Думы, нижней палаты

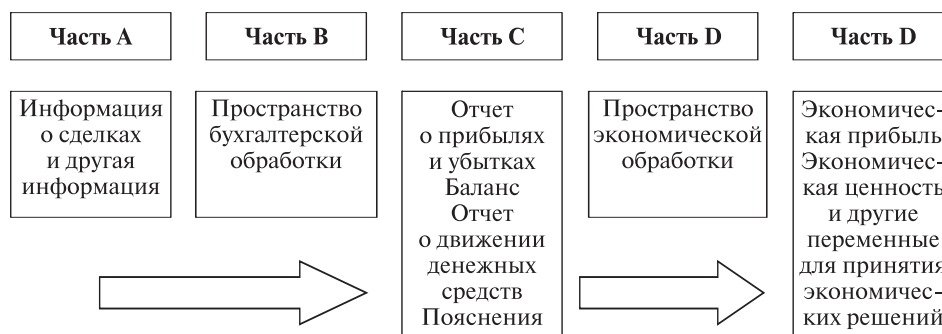


Рис. Использование бухгалтерской информации для принятия экономических решений инвесторами

российского парламента, как типичный пример несостоятельности реформ в России (Khamada, 2003, p. 2).

Бухгалтерская (финансовая) отчетность является жизненно важной частью любой рыночной экономики, так как представляет собой «знания и способы, которые используются для понимания и контроля экономического потенциала и экономической активности, и анализа ее эффективности» (Barrett, 1968, p. 105). Рисунок наглядно показывает, как используются МСФО (IAS) или ГААП (GAAP) и составленная на их основе финансовая отчетность для принятия управленческих решений. Он будет полезен для исследования природы сложных проблем использования МСФО или ГААП, с которыми столкнется Россия, если выберет одну из указанных альтернатив для адаптации западного учета к национальной учетной системе. Надо отметить, что МСФО и ГААП, направленные на представление учетной информации широкому кругу пользователей, в первую очередь отдают предпочтение инвесторам, как настоящим, так и потенциальным. Инвестор (настоящий или потенциальный) будет использовать учетную информацию для принятия решений, а это, вероятно, потребует ее обработки и использования дополнительных данных.

Крайней слева (на рисунке — прим. перев.) представлена информация о сделках и другая информация, которая подлежит обработке в системе бухгалтерского учета при подготовке финансовых отчетов. Она включает, главным образом, сведения о контактах фирмы с другими хозяйствующими субъектами. Часть В — это собственно пространство бухгалтерской обработки, в котором принципы и правила бухгалтерского учета применяются для преобразования сведений о сделках и других данных в элементы финансовой отчетности и пояснения к финансовой отчетности. Часть С представляет собой финансовую отчетность и пояснения к ней, которые также принято считать частью финансовой отчетности. Обычно пояснения представляются к финансовой отчетности в целом, но возможен вариант, когда отдельные комментарии будут сопровождать каждую отчетную форму. Часть D — это пространство экономической обработки, где данные финансовой отчетности являются всего лишь подмножеством информации, используемой для принятия экономических решений, и почти всегда требуется их дополнительная экономическая обработка.

Как было отмечено ранее, Часть А — это законные контакты предпринимателей, которые заключаются в соответствии с национальным законодательством. Российские законы в этой части отличаются от западных, и поэтому российским компаниям, составляющим финансовую отчетность по МСФО или ГААП, могут потребоваться дополнительные руководства. Часть В — это пространство бухгалтерского учета, и именно в этой части большинство принципов и правил МСФО или ГААП будут использованы при обработке исходных данных и формировании элементов финансовой отчетности и пояснений к ней. Здесь российским бухгалтерам будет недоставать плана счетов и инструкций по его применению, разъясняющих записи в журнале хозяйственных операций.

Инструкции и руководства, которые российские бухгалтеры привыкли использовать при обработке информации, ни МСФО, ни ГААП США не предполагают. На Западе, и это принципиальное отличие от российской практики, большая часть бухгалтерской информации рассматривается как специфическая для отраслей промышленности. МСФО еще предстоит дополнить набором отраслевых бухгалтерских положений. Если же использовать ГААП США в качестве альтернативы, то будет доступен достаточно полный набор отраслевых бухгалтерских положений. Ключевая информация по отраслевому учету содержится в правилах и стандартах, выпущенных Американской комиссией по ценным бумагам и биржам или Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров. Дополнительными сведениями об отраслевом учете обладают отраслевые союзы, но доступ к этим источникам информации затруднителен. Значимость отраслевого учета — важный аспект западной бухгалтерии и большинство запад-



ных бухгалтеров обучаются его технике на рабочих местах в течение длительного времени. Россия, как и другие страны, заимствующие западную модель учета, столкнется с серьезными проблемами соответствия отраслевых правил бухгалтерского учета, разрешение которых требует продолжительного времени.

И МСФО, и ГААП содержат концептуальные положения. Ими руководствуются в ситуациях, когда ни одно правило бухгалтерского учета не может быть использовано. Подготовить к этому российских бухгалтеров — пожалуй, самая непростая задача. Сложность заключается в том, что существуют противоречия между некоторыми бухгалтерскими нормами и концептуальными положениями, так что изучение концептуальных положений является для большинства непростой задачей.

Наиболее серьезная проблема, с которой сталкиваются новые сторонники МСФО и ГААП состоит в том, что дополнительные правила выпускаются ежегодно. Кроме того, часто появляются новые официальные интерпретации уже существующих правил. Они также вносят изменения в процедуру подготовки элементов финансовой отчетности. Даже тщательно обученные и опытные главные бухгалтеры на Западе считают эти перманентные изменения бухгалтерских нормативов тяжким профессиональным бременем.

В отличие от бухгалтерского учета континентальной Европы, который изначально был положен в основу российского бухгалтерского учета, МСФО и ГААП США используют принцип соответствия. Поскольку правила признания доходов существуют для того, чтобы определить сумму дохода, подлежащую признанию в текущем отчетном периоде, постольку принцип соответствия должен использоваться для определения величины расходов, которые относятся к данному периоду, в случае когда нельзя использовать конкретные правила их признания. Некоторые из правил, к примеру те, что регулируют признание амортизационных расходов, являются частным случаем применения принципа соответствия. Другие же, как, например, правила признания расходов на НИОКР, в порядке исключения не подпадают под действие принципа соответствия.

Часть С включает отдельные формы финансовой отчетности и примечания к ним. Формат отчетности не так строго регламентирован, как в российском учете, но опять же существуют особые отраслевые формы, отличные от стандартного варианта. Главной заботой новых сторонников МСФО и ГААП США становится формат пояснений к отчетам, поскольку здесь может потребоваться весьма подробное раскрытие информации о деятельности компании с привлечением данных, выходящих за рамки финансового отчета. Отражение в пояснениях отраслевой специфики также может стать серьезной проблемой.

Часть D — это пространство экономической обработки. Главные бухгалтеры здесь должны смириться с запросами финансовой прессы или финансовых аналитиков, которые добиваются уточнений либо дополнительной информации, или подробностей по мере того, как превращают финансовую отчетность в финансовую информацию, полезную для принятия решений. В ближайшем будущем ожидается, что многие расчеты и аналитические выкладки, которые в настоящее время выполняют на этапе обработки экономической информации, станут частью бухгалтерской процедуры. Некоторые даже ожидают, что финансовая отчетность по МСФО и ГААП США так усовершенствуется, что отчет о прибылях и убытках станет отражать экономическую прибыль, а баланс — рыночную стоимость или оценочную рыночную стоимость активов. Эволюционные изменения такого рода, вероятно, потребуют дополнительного обучения российских бухгалтеров.

### Заключение

Подводя итоги, мы видим, что существующие ныне МСФО и ГААП находятся лишь на середине пути продолжающихся многофакторных изменений.

Практикующие бухгалтеры, использующие эти стандарты, должны быть готовы не только принять рекомендуемые ими формы отчетности, но и практически применить их при минимальном руководстве. Без по-настоящему объемной подготовки процедур применения и серьезного обучения можно ожидать, что торопливый переход как на МСФО, так и на ГААП потребует существенных инвестиций со стороны России. Но и с существенными инвестициями и серьезным обучением, очевидно, что некоторое время уровень ошибок в использовании МСФО и ГААП будет достаточно высок. Российское правительство, следовательно, должно осуществлять внедрение МСФО и ГААП со всей возможной осторожностью и постепенностью.

Полный переход на МСФО — это хорошая идея в своем роде, так как использование международных стандартов поможет притоку иностранных инвестиций в Россию и снижению стоимости привлеченного капитала для многих фирм. Тем не менее, если внедрение МСФО окажется недостаточным или неудачным, объем инвестиций не повысится, а издержки лишь возрастут. Имея за плечами опыт 1990-х гг., Россия достаточно осведомлена о том, что любой реформе, в том числе переходу на МСФО, как завершающей процедуре реформирования бухгалтерского учета, должна предшествовать детальная проработка процедур внедрения.

### Источники

- Андрянов В. Д.* Россия в мировой экономике. М., 2000.
- Вахрамеев Д. В., Дашичев В. И.* Социально-политический кризис в России: причины и последствия // Социально-гуманитарные знания. 1999. № 1 (<http://en.edu.ru/db/journals/article/717/717.htm>).
- Кузнецов А.В.* Кризис 1998 года и факторы, определяющие успешное развитие банка. Препринт # BSP/2003/062R. М., 2003.
- Barrett W.B.* A Functional Approach to Accounting // *The Accounting Review*. 1968. Vol. 43. N. 1. Jan.
- Brzezinski Z.* The Primacy of History and Culture. Ten Years After the Soviet Breakup // *Journal of Democracy*. 2001. Vol. 12. N 4. Oct.
- Ellman M.* The Russian Economy under El'tsin // *Europe-Asia Studies*. 2000. Vol. 52. N 8.
- Gaddy C.G., Ickes B.W.* Beyond the Bailout: The Roots of Russia's Economic Crisis // CIAO. 1999. June. (<http://www.ciaonet.org/wps/gac01/>).
- Gavrilova N.S., Semyonova V.G., Evdokushkina G.N., Gavrilov L.A.* The response of violent mortality to economic crisis in Russia // *Population Research and Policy Review*. Kluwer Academic Publishers. 2000. N 19.
- Graham C., Eggers A., Sukhtankar S.* Does Happiness Pay? An Exploration Based on Panel Data from Russia and Economic and Governance Studies Programs // *The Brookings Institution*. Revised Version. 2002. December.
- Khamada I. M.* Bills will not stifle red tape // *Moscow News*. 2003. 8 Oct.
- Korchagina V.* S&P Claims Firms Lack Transparency // *The St. Petersburg Times*. 2004. 15 Oct. N 1012.
- Kramer M.* Capital Flight and Russian Economic Reform / PONARS Policy Memo 128 Harvard University, 2000. April.
- Lynch A.C.* Roots of Russia's Economic Dilemmas: Liberal Economics and Illiberal Geography // *Europe-Asia Studies*. 2002. Vol. 54. N 1.
- Santayana G.* *Life of Reason, Reason in Common Sense*. Scribner, 1905.
- The corporate governance framework should ensure that timely and accurate disclosure is made on all material matters regarding the corporation, including the financial situation, performance, ownership and governance of the company. Art. IV. OECD Principles of Corporate Governance.
- The Status of the Russian Economy. Testimony of Keith Bush, Director of Russian and Eurasian Program Center For Strategic and International Studies before the Committee on Banking and Financial Services // United States House of Representatives. 1999. 10 June.
- Weber T.* Waiting for the East to flourish // BBC News website. 2005. 9 Sept. (<http://news.bbc.co.uk/1/hi/business/4225346.stm>).

Пер. с англ. канд. экон. наук Д. А. Львовой