

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

**Я. В. Соколов**

докт. экон. наук, зав. кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

**В. Я. Соколов**<sup>1</sup>

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов

## КАК НАМ ПЕРЕЙТИ НА МСФО\*

Тот, кто желает чего-то, достигает цели; но хотеть по-настоящему — это труднейшее в свете дело.

*Жозеф де Местр*

Хотим ли мы перейти на международные стандарты бухгалтерского учета? Несомненно. Этого хотят люди, стоящие в верхних эшелонах власти, не знакомые с учетом, — ни международным ни национальным. Этого хочет международное сообщество, представленное скорее финансистами и экономистами, с поддержкой аудиторов. В этом перечне нет бухгалтеров, ибо, пока мы не перешли на эти стандарты, можно вежливо уклоняться от ответственности за запрашиваемые инвестиции. Хотят внедрения МСФО многие молодые люди, особенно женского пола, поскольку они учета не знают вообще и им легко отстаивать все западное и передовое. Хотят этого и международные институты, прежде всего Правление комитета по МСФО, которое эти стандарты и создает. Они слишком много вложили в них денег, которые необходимо оправдывать.

Скажем откровенно: МСФО хотим и мы, авторы настоящей статьи. Но мы знаем, что одних желаний недостаточно. Мы хотим, например, чтобы на берегах Москвы-реки выращивались финиковые рощи. Конечно, это очень хорошее дело. Но мы знаем, что по крайней мере в ближайшее время это невозможно.

---

\* Статья выдающегося русского бухгалтера, постоянного автора и члена редколлегии нашего журнала профессора Я. В. Соколова готовилась им на протяжении долгого времени реформирования учета в нашей стране, в котором автор не только принимал непосредственное участие, но и был своего рода ее идеологом, опубликовавшим многочисленные труды ведущих иностранных авторов и познакомившим международные учетные организации с теорией и практикой российской бухгалтерии. К сожалению, предлагаемая статья не была опубликована им при жизни. Но она не утратила своей актуальности. Напротив, введение МСФО в систему российских правил учета, предусмотренное Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», вновь ставит вопрос о практическом осуществлении этой задачи. Недавно было принято постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107 «Об утверждении положения о порядке признания Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации». Введенные в России в соответствии с данным постановлением стандарты учета будут выполняться бухгалтерами, и успех реформы зависит от того, как они сумеют это сделать. В этом им может помочь статья Ярослава Вячеславовича, завершенная его сыном В. Я. Соколовым.

<sup>1</sup> Эл. адрес: vyacheslav.sokolov@ru.pwc.com

К счастью, МСФО не финиковая роща. И внедрить их существенно легче. Не случайно наша экономическая, да и не только экономическая, пресса все чаще публикует статьи на тему МСФО, в которых многие бухгалтеры, прежде всего сотрудники международных компаний, требуют немедленного волевого, что в контексте данной статьи означает волюнтаристского, введения МСФО в России. И несмотря на то что принят Закон о консолидированной отчетности, расставивший все по местам и определивший, что консолидированную отчетность следует вести по МСФО, а бухгалтерский учет предприятия — по национальным традиционным правилам, требования тотального перевода учета на МСФО не стихают. Обычно в таких требованиях ссылаются на некоторые страны СНГ. К счастью, мы знаем, что в них произошло. Руководствуясь нашим опытом и опытом СНГ, мы понимаем не только необходимость, но и полезность перехода на МСФО. И именно поэтому мы хотели бы предложить схему перехода, которая представляется единственно реалистичной. В ее основе лежит процесс последовательного преодоления препятствий, мешающих внедрению МСФО.

1. Первым шагом к внедрению МСФО должно быть образование. Сегодня в России практически нет людей, которые знают и русский учет, и МСФО. Большинство бухгалтеров обладают знаниями русского учета, которые постепенно вытесняются, в силу практической необходимости, знаниями только налогового учета. Их знания МСФО приблизительны. Доказательством служит экзамен на аттестат аудитора. Вопросы и ответы по МСФО, включенные в данный экзамен, зачастую относятся к устаревшей редакции стандартов, следовательно, человек, знающий МСФО и дающий правильный ответ, считается ответившим неправильно. Меньшинство учили МСФО и сдавали экзамены на их знание прежде всего в рамках программы АССА, но они никогда не сталкивались с практическими трудностями и не знают ни русских правил, ни русской практики, более того, научившись по-западному, они и мыслят иначе, не по-русски: им документы не нужны, материальная ответственность — пережиток социализма и т. п. Подготовка российских бухгалтеров ведется в вузах, поэтому в вузах и необходимо ввести курс по МСФО, а в качестве преподавателей привлечь лиц, которые закончили программы АССА/СРА. Причем важно отобрать тех из них, кто знает или хотя бы понимает российский учет. Поскольку такие люди работают сегодня в основном в международных компаниях, ратующих за переход на МСФО, их работодатели будут счастливы принять участие в реализации подобных программ.

Сейчас едва ли не во всех вузах есть такая дисциплина, как МСФО. Однако особенность нынешнего преподавания состоит в том, что, как правило, этот курс ведут обычные преподаватели, часто думающие, что МСФО — это некая инструкция типа нашей. При этом сам курс зачастую читается без связи с курсами, посвященными бухгалтерскому учету. Отсюда — отсутствие какого-либо прогресса в преподавании МСФО в высшей школе, несмотря на все усилия последних двадцати лет. Для исправления ситуации необходимо перестроить программы и последовательно проводить идеи, заложенные не только в МСФО, но и в бухгалтерских подходах, принятых в экономически развитых странах. В связи с этим преподавание должно вестись *ab ovo* «от начала», но с учетом того, как преподается бухгалтерский учет в России. Это значит, что необходимо начать с курса «Теория учета» и показать различия в подходе к объяснению целей, принципов и методов учета. У нас с теми странами, где учет отвечает требованиям МСФО, существует множество различий в оформлении учетных записей, в содержании учебной литературы, в формах счетоводства. Обучение может и должно сформировать слой бухгалтеров, для которых МСФО представляли бы понятные вещи, так как сегодня главным препятствием для их внедре-

ния служит абсолютное противоречие базовых идей МСФО всему тому, к чему привыкли не только наши бухгалтеры, но и русские люди вообще.

Тут мы сталкиваемся с совершенно новой методологией бухгалтерского учета. В нашей стране она должна получить четкое отражение в совершенно обязательных инструкциях, ибо, как говорил Ф. Ницше (1844—1900), «мы имеем то мнение, которое нам велят иметь» (Франк). В западных, преимущественно англоязычных, странах методология органически впитывается в сознание бухгалтера, дабы помочь ему сформировать свое профессиональное сознание.

*Следовательно, расплывчатые, чересчур вариативные суждения следует заменять четкими и ясными предписаниями.*

2. В результате внедрения МСФО потеряют смысл и многие основные положения нашего бухгалтерского учета:

*факт хозяйственной жизни получает самостоятельное значение, и он подлежит отражению в бухгалтерских регистрах независимо от того, оформлен он внешним по отношению к бухгалтеру документом или нет.*

Поговорил сотрудник предприятия по междугородному телефону — не надо бухгалтеру ждать счета от телефонной станции, а надо сразу же списывать понесенный расход. Догадываемся, что наш судебный иск будет отклонен, не ждем официального решения, а сразу же списываем дебиторскую задолженность в убыток и т. д. и т. п.

Таким образом, учет из архивных описей превращается в орудие управления предприятием, его данные выражают мнения и оценку хозяйственной деятельности руководства. Теперь факты хозяйственной жизни фиксируются в соответствии с их сутью исходя из всего комплекса знаний о них, а не потому, что кто-то что-то написал в «бумажках». А чего стоили эти документы-бумажки, люди поняли очень давно. Вот что писал полтора-два года тому назад человек, хорошо знавший практику выплаты двух зарплат: «Никто из офицеров своими руками ничего от посторонних не принимал, но каждому ежемесячно, при выдаче казенного жалованья, раздавалась “прибавка” или “дача”, о происхождении которой известно было только, что она “идет из кружки...”. При разделе кружечный сбор составлял для каждого такую значительную сумму, при которой казенное жалованье было сравнительно сущою безделицей. Расписывались же только в одной этой казенной безделице, а самое значительное получение, “из кружки”, выдавалось на руки без всяких расписок — по-домашнему, или по-семейному. Сколько командир собирал, об этом этикетом принято было не любопытствовать, но тем, что он дарствовал, все были довольны, потому что он был “человек благородный и давал не скупясь”» (Лесков, 1958, с. 254—255). Правда, никому в голову не приходило включать размеры «дачи» в подсчет пенсии. И то хорошо. Так вот: вся суть МСФО состоит в раскрытии информации, т. е. в том, чтобы «дача» вошла в состав заработной платы. Сейчас это нам не грозит, ибо «ходить бывает склизко по камешкам иным, и так о том, что близко, мы лучше умолчим» (Толстой). Но напомним, что и за рубежом, и в нашей стране все время говорят о достоверной информации, составленной добросовестными бухгалтерами. Ибо не «липы», а правды хочет человек от нашей отчетности. Отсюда и бухгалтер из фотографа первичных документов становится активным художником-реалистом того, что происходит на предприятии.

3. Поскольку в России успех может быть только при соблюдении четких и ясных всем требований, постольку и начинать надо не столько с освоения всеми МСФО, а с создания рабочего коллектива, который проведет четкую инвентаризацию всех требований МСФО и составит их «сличительную ведомость». Как это ни странно, такая работа до сих пор не проводилась. В результате должны быть сформированы три группы требований: 1) совпадения наших требований

и предписаний МСФО; 2) противоречия между ними; 3) расплывчатые рекомендации МСФО, которые предоставляют бухгалтеру возможности для профессиональных суждений.

В первом случае надо всячески, особенно в целях психологической пропаганды, подчеркивать сложившуюся близость нашего учета и МСФО. Во втором — не торопиться с принятием западных норм. Именно здесь необходимы тщательный анализ и широкое обсуждение: «Почему у нас не так, как у людей?» И очень может быть, что «в наши игрушки в нашей избушке» играть-то лучше. Не случайно великий русский писатель М. М. Зощенко (1894—1958), кстати, в молодости работавший бухгалтером совхоза, не без основания писал: «Но что хорошо в буржуазных странах, то у нас иногда выходит боком» (Зощенко). Уже сейчас возможности типа тех, что представлены в нашей учетной политике, воспринимаются многими бухгалтерами, и особенно бизнесменами, как возможность уходить от налогов, скрывать дивиденды, необоснованно получать кредиты и т. д. и т. п. Поэтому введение МСФО возможно только в виде жесткого регулирования. Такое регулирование не может сводиться только к изданию МСФО на русском языке, так как МСФО представляют не жесткое регулирование, в них нет даже Плана счетов, т. е. отсутствует детальная и ясная регламентация записей, которая так нужна и которую так ждут наши коллеги.

Отсюда в третьем случае необходимо ликвидировать все альтернативные возможности, и бухгалтер должен понять, что от него хотят. И поскольку в России все реформы, если и возможны, то только сверху, поэтому переход к МСФО возможен только через указания Минфина, через его инструкции, которые должны иметь юридическую силу. Никакой иной институт не имеет должного авторитета для реформирования учета в нашей стране.

4. Международные стандарты, как и стандарты в англоязычных странах, разрабатываются не властными государственными органами типа Минфина, а общественными профессиональными организациями. Именно они полностью определяют и нормативное регулирование, и правила профессионального поведения в учете. Хорошими примерами, и даже аналогами, могут служить памятные российские клубы бухгалтеров, существовавшие в застойные времена в Ленинграде, Москве и Тбилиси.

5. Надо чтобы подобные общества непременно проводили аттестационную работу. Многие ошибочно полагают, что аттестация — это не что иное, как подмена образования. Однако вопреки распространенному мнению они совсем не связаны. Задача образования — научить предмету. Задача сертификации — добиться признания своего образования, своих знаний и возможностей. Образовывать могут те, кто знает, аттестовывать должны те, кто работает и кому доверяют.

Международное сотрудничество и современные задачи учета позволяют сделать вывод о том, что никакого зарубежного признания российских бухгалтерских дипломов в ближайшее время ожидать не следует. Если для работы с МСФО вполне может хватить образования, то для того, чтобы получить такую работу, одного образования мало. Нужны аттестаты, подтверждающие профессиональную пригодность. Практика показывает, что в международных компаниях даже аттестаты, выданные в таких странах, как Франция, вызывают большие сомнения. И это неудивительно. Если МСФО основаны на англо-американской модели учета и постоянно под воздействием объективных факторов на рынке капитала изменяются в сторону сближения с GAAP США, то и уважением пользуются только АССА, да еще СА (английские) и CPA (американские) аттестаты, уже канадский и австралийский аттестаты имеют существенно меньший престиж. Следовательно, нужна аттестация именно по МСФО, иная аттестация

не будет иметь признания. Настоящая аттестация нужна там, где требуют аттестат, т. е. в международном бизнесе. То есть аттестация нужна и принесет пользу, только если она проводится по программам АСА/СРА/СА. Соответствующие рекрутерские организации это уже поняли и зарабатывают, кажется, неплохие деньги, подбирая кадры в России. Необходимо постараться прийти к соглашению, чтобы организации, проводящие аттестацию по МСФО, смогли получить доступ к финансированию (из бюджета РФ, из бюджетов профессиональных организаций и т. п.). Это позволит радикально расширить число обучающихся и снизить стоимость обучения, которое сегодня доступно только для служащих крупных компаний. Договориться на уровне МФ и Минвуза о программах подготовки, чтобы оказалось возможным зачесть те части курса, которые изучаются в российских университетах. Сблизить российские вузовские программы и АССА с тем, чтобы таких общих курсов стало больше (например, теория учета, статистика, аудит и т. п.). Стремиться к тому, чтобы места преподавателей в программах АССА постепенно замещались российскими, аттестованными по данной программе, с перспективной целью замещения программ российскими кадрами и превращения их в национальные обучающие программы. Нам надо, чтобы мы понимали наших партнеров лучше или, по крайней мере, не хуже, чем они понимают нас.

6. Особое внимание необходимо уделять истолкованиям инструкций и других нормативных документов. Для наших бухгалтеров профессиональное понимание заключается в том, чтобы бухгалтер делал все строго в соответствии с инструкцией. Она не должна оставлять бухгалтеру ни малейшего выбора. Она должна быть подробной, однозначной, понятной и предельно ясной. Для нас инструкция — это прежде всего учебник. Еще в самом начале XX в. великий русский юрист Г.Ф. Шершеневич (1863—1912) писал, что по особенностям наших работников «... законодатель решился взять на себя не свойственную ему роль учителя» (Шершеневич, 1908, с. 196). Наши счетные работники ждут, что инструкция не только обяжет их, но и научит. Отсюда мы любим не сколько ПБУ, сколько методические указания к ним, а их нет!

Если инструкция не дает однозначного понимания того, как должен поступить бухгалтер, то этот бухгалтер окажется в очень сложном положении: его всегда все кому не лень, и прежде всего налоговые сотрудники, могут обвинить в том, что он поступает неправильно. Без определенности предписаний бухгалтер становится беззащитным и перед работодателем, и перед сторонними лицами.

Сказанное приводит нас к важному практическому выводу.

Переходя на МСФО, следует составлять не ПБУ — этот переходный вид полунормативных документов, а необходимо выбрать из предлагаемых МСФО, как правило, вариантов только один единственно возможный для применения в нашей стране, ибо строгость инструкций должна заключаться в их однозначном толковании. Поскольку МСФО обычно вариативны, то необходимо выбрать из них наиболее консервативные варианты.

Разумная или достаточная осмотрительность — основная цель МСФО. Следовательно, такие инструкции никак не будут противоречить требованиям МСФО. Так, следует не предлагать начислять резерв по сомнительным долгам, а обязать это делать, установив четкие критерии и показав на примерах, как это надо делать. Например, для просроченной дебиторской задолженности, срок неоплаты которой превышает средний для данного предприятия, начисляется резерв в размере средней прибыли. Задолженность сроком более одного года полностью резервируется. В любой момент руководство может начислить резерв в большем размере, но не в меньшем. Например, сразу после отгрузки предприятие может начислить резерв в размере 100%, но не может начислить

его через год, даже если оно надеется взыскивать задолженность. Поскольку такой порядок не противоречит МСФО и может быть описан русским бюрократическим языком, он представляется вполне реализуемым на практике. Или переоценки основных средств, вносящие много произвола в учет и явно по недомыслию разрешенные МСФО, должны быть прямо запрещены, так же как и необдуманные рассуждения о «справедливых ценах». Такой порядок не будет повторять МСФО, но и не будет противоречить им, ибо никто не утверждает, что ГААР США противоречит, а говорят «имеет расхождение» с МСФО. Поэтому сейчас нужна ревизия ПБУ. Она должна заключаться в исключении из ПБУ неясных мест и двусмысленных толкований, во введении строгих формулировок в соответствии с принципом осмотрительности (консерватизма). Результаты ревизии полезно согласовать с международными организациями, передав им готовые тексты с предложением: укажите, что и почему противоречит МСФО. По получении детального ответа необходимо будет внести исправления, неясные ответы необходимо аргументированно оспорить. Проревизованные ПБУ следует дополнить обновленным Планом счетов с детальной инструкцией по его применению. Институт профессиональных бухгалтеров должен подготовить справочники, содержащие объяснения и толкования возможно большей части вопросов, одобренных МФ РФ. После этого система ПБУ должна быть прокомментирована с участием представителей международных организаций. Все расхождения должны быть выявлены и объявлены: оформлены в виде писем этих учреждений и размещены на их сайтах для всеобщего ознакомления.

Чем больше заинтересованных лиц примет участие в обсуждении, тем лучше.

7. Изменения, вносимые в учет, влекут за собой и изменения в подходе к аудиту. Аудиторские стандарты должны быть пересмотрены с целью их приведения в соответствие с нормами Международной федерации бухгалтеров. Правка аудиторских стандартов — тема, требующая отдельного рассмотрения, но очевидно, что подходы к ней должны быть аналогичны подходам к изменению нормативной базы учета. Сегодня наша система аудиторских стандартов незначительно отличается от стандартов международных, и она требует сравнительно небольших исправлений. Серьезные изменения ожидают практику аудита. В ней необходима немедленная переориентация от «проверки соответствия» на «проверку по существу». Сегодня аудиторы большей частью проверяют, насколько предприятия соблюдают ту или иную, в первую очередь налоговую инструкцию, и только затем — правильно ли составлена отчетность. Основная же цель изменений в практике нашего аудита должна заключаться в сборе доказательств о том, верно ли отчетность отражает активы, пассивы и финансовые результаты предприятия. Переориентация аудита, чтобы быть эффективной, должна сопровождаться внедрением системы контроля качества, санкциями за нарушение стандартов.

Внесение изменений в стандарты и контроль за их соблюдением с неизбежностью приведут к концентрации аудита публичных компаний в руках небольшого числа наиболее крупных аудиторских фирм, которые смогут обеспечить реальную, в том числе и материальную, а не декларируемую ответственность аудиторов за качество проверяемых данных. Без изменений практики аудиторов и психологии аудиторов нельзя ожидать реального, а не мнимого перехода на МСФО.

8. Следующим шагом по внедрению стандартов МСФО должно стать активное участие русских бухгалтеров в деятельности международных профессиональных организаций. Без этого российский учет не только не сможет влиять на создание МСФО, но и, оказавшись в стороне от развития бухгалтерии, останется

ся непонятной, а потому опасной экзотикой для международного профессионального сообщества.

Заканчивая этот обзор, мы должны выделить шесть главных отличий между особенностями учета отечественного от МСФО:

- наши нормативные требования основаны на концепции динамического баланса и должны защищать интересы администрации производственных предприятий, МСФО построены исходя из концепции статического баланса и направлены на отстаивание интересов финансового капитала;

- мы идем от инструкций, которые должны обязывать бухгалтера делать то-то и то-то, МСФО скорее предоставляет бухгалтеру право выбора тех или иных методологических решений, бухгалтер должен в каждом конкретном случае опираться на свое профессиональное суждение;

- наши бухгалтеры считают, что законодатель должен не только провозглашать требования поступать так или иначе, а и учить их, как правильно эти требования надо выполнять. МСФО полагает, что профессиональный аттестованный бухгалтер уже достаточно обучен, чтобы принимать самостоятельные решения;

- наши нормативные документы предполагают, что бухгалтер должен отразить в финансовой отчетности все данные согласно требованиям действующих нормативных документов. МСФО требует раскрытия подлинного финансового положения предприятия, понимая под этим прежде всего, что факты хозяйственной жизни фиксируются в учете в полном объеме;

- наш аудит ориентирован на проверку правильности расчетов с налоговыми органами, тогда как аудит отчетности по МСФО — на защиту инвесторов, актуальных и потенциальных собственников;

- в основе нашего учета с начала XX в. лежит принцип постоянно действующего предприятия, согласно которому все активы должны оцениваться по себестоимости. Этот же принцип лежит и в основе МСФО. Однако МСФО в последнее время предполагает от оценки по себестоимости перейти в оценке активов на использование понятия справедливой стоимости, что в нашей стране дает простор для возможных искажений отчетных данных.

По-своему МСФО становится тестом на добросовестность бухгалтеров. Таким образом, только тщательное осознание этих различий позволит совершить нужное дело и перевести наш учет на МСФО.

### Источники

*Зоценко М. М.* Прелести культуры. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.litra.ru/fullwork/get/woid/00516121203327381129/>.

*Лесков Н. С.* Собр. соч. М., 1958. Т. 8.

*Толстой А. К.* История государства российского от Гостомысла до Тимошева. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.litera.ru/stixiya/authors/tolstoj/poslushajte-rebyata-chto.html>.

*Франк С. Л.* Фридрих Ницше и этика «любви к дальнему». [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://tululu.ru/read52447/4/>.

*Шершеневич Г. Ф.* Курс торгового права. СПб., 1908. Т. 1.