

А.В.Бугаев

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ РАЗЛИЧИЯ В
БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

Научное издание

МИНСК 2025

УДК 657.22:339.37
ББК 65.052
Б 90

Рецензенты:

Д.А.Панков, профессор, д.э.н., заведующий кафедрой бухгалтерского учета в Белорусском государственном экономическом университете;
Jerry Mason, PhD, professor at Utah Valley University (Woodbury School of Business).

Бугаев, А.В.

Б 90 Международные различия в бухгалтерском учете: научное издание (Монография)/ А.В.Бугаев.- Минск: Регистр, 2025.- 68с.

ISBN 978-985-6440-71-7

Целью этой книги является поиск путей гармонизации бухгалтерского учета в Беларуси с МСФО. Книга предназначена для научных работников, студентов вузов, аудиторов и бухгалтеров-экономистов.

УДК 657.22:339.
ББК 65.052
ISBN 978-985-6442-73-7

© 2025 Aliaksandr Buhayeu, Ph.D. All rights reserved. No part of this book may be used or reproduced in any manner whatsoever without written permission except in the case of brief quotations embodied in critical articles and reviews. For information contact Bugaev Scholar Press, 445 South 1230 West, Orem, Utah 84058, USA. E-mail: alexandr.bugaev@gmail.com

ОБ АВТОРЕ

Александр Бугаев - профессор кафедры экономики Витебского государственного технологического университета. Получил свою ученую степень (PhD) по бухгалтерскому учету в Белорусском государственном экономическом университете (1988) и также аттестован как профессиональный аудитор (1993), член Аудиторской Палаты в Беларуси (2020). В дополнение к работе в Витебском государственном технологическом университете занимается аудиторской практикой. Является членом различных профессиональных и международных бухгалтерских организаций ряда западноевропейских стран и США. Профессор Бугаев является автором более 500 научных статей по бухгалтерскому учету, налогообложению, IFRS, налоговому планированию в ведущих научных и практико-ориентированных журналах Беларуси. В 2000 был признан (по версии «Предпринимательской газеты») самым популярным автором по тематике бухгалтерского учета в Беларуси. В 2012 был определен Государственным департаментом США стипендиатом – лауреатом программы Фулбрайта (Fulbright Exchange Scholar), единственным лауреатом по бухгалтерскому учету в СНГ за всю историю существования данной премии, и выполнял свои научные исследования в Университете Долины Юта (Орем) (Utah Valley University (Orem, State of Utah) в США. Результатом проведенных исследований Александром Бугаевым по программе Fulbright явилось публикация его книги «Theory of income and capital and its application in practice: accounting aspects. US GAAP, IFRS & Belarus accounting instructions» в США. В данном издании предлагаются результаты исследования различий и общих черт в бухгалтерском учете. Настоящее издание является его 45 книгой.

БЛАГОДАРНОСТИ И ПРИЗНАТЕЛЬНОСТЬ

Несомненно, что любая книга пишется под влиянием на ее содержание различных авторитетных специалистов и частных лиц, высказывающих иногда крайне противоположные точки зрения и дающих иногда очень даже интересные комментарии. Вследствие чего часто крайне сложно выделить степень влияния каждого из них на этот процесс.

Поэтому я хочу поблагодарить всех своих коллег – как из США, так и из Беларуси – которые содействовали мне в написании данной книги.

Я очень признателен Donald E.Kieso, PhD, professor at Northern Illinois University, Jerry J.Weygandt, PhD, professor at University of Wisconsin-Madison и Terry D.Warfield, PhD, professor at University of Wisconsin-Madison за то, что вдохновили меня результатами своей деятельности на написание данной книги.

Я признателен профессору, PhD Jerry Mason из Woodbury School of Business (Utah Valley University) за его комментарии и предложения по улучшению структуры рукописи.

Я хочу выразить мою огромную благодарность администрации Витебского государственного технологического университета за создание целостной системы моральных стимулов в 2025 для автора при написании данной книги.

Я также хочу поблагодарить своих рецензентов за их комментарии и предложения, которые позволили успешно завершить настоящую книгу:

Дмитрия Панкова, профессора, д.э.н., заведующего кафедрой бухгалтерского учета в Белорусском государственном экономическом университете;

Jerry Mason, PhD, professor at Utah Valley University, Woodbury School of Business, Orem, State of Utah, USA.

СОДЕРЖАНИЕ

ОТ АВТОРА.....	7
1 СРАВНЕНИЕ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: РАЗЛИЧИЯ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	8
1.1 Различия в финансовой отчетности	8
1.2 Глобальная среда бухгалтерского учета.....	9
1.2.1 Бухгалтерский учет и мировая политика.....	9
1.2.2 Экономическая глобализация, международная торговля и прямые иностранные инвестиции.....	10
1.2.3 Глобализация фондовых рынков	11
1.2.4 Модели владения акциями.....	13
1.2.5 Международная валютная система.....	13
1.3 Природа и рост Многонациональных предприятий (МНП)..	14
1.4 Сравнительные и международные аспекты бухгалтерского учета.....	16
2 ПРИЧИНЫ И ПРИМЕРЫ МЕЖДУНАРОДНЫХ РАЗЛИЧИЙ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ.....	19
2.1 Введение в проблему.....	19
2.2 Культура.....	19
2.3 Правовые системы.....	23
2.4 Поставщики финансов.....	24
2.5 Налогообложение.....	28
2.6 Другие внешние влияния.....	31
2.7 Профессия бухгалтера.....	33
2.8 Заключение о причинах международных различий.....	34
2.9 Некоторые примеры различий	35
2.9.1 Консерватизм и начисления.....	35
2.9.2 Различия в терминологии резервов компании.....	38
2.9.3 Оценка активов.....	39
2.9.4 Форматы финансовой отчетности.....	40
3. РАЗЛИЧНЫЕ ВЕРСИИ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО.....	44
3.1 Мотивация применения различных версий МСФО.....	44
3.2 Сфера применения различных методов использования МСФО.....	47
3.2.1 Различные версии МСФО.....	47
3.2.2 Различные переводы.....	48
3.2.3 Пробелы в МСФО.....	49
3.3 Переходный период в Центральной и Восточной Европе.....	49

3.3.1 Докоммунистический бухгалтерский учет.....	50
3.3.2 Коммунистический бухгалтерский учет в командной экономике.....	52
3.3.3 Проблемы перехода к рыночной экономике.....	53
3.4 Применение МСФО в отдельных странах	60
 Вместо заключения.....	 61
 ССЫЛКИ.....	 62

ОТ АВТОРА

Масштаб международных различий в корпоративной финансовой отчетности остается большим, несмотря на принятие МСФО для листинговых компаний в ЕС и других странах.

Финансовая отчетность после Второй мировой войны формировалась в глобальном контексте, который характеризовался следующими особенностями: огромными изменениями в мировой политике; резким ростом международной торговли и прямыми иностранными инвестициями (ПИИ); глобализацией фондовых рынков; различными моделями владения акциями; нестабильной международной валютной системой и ростом международных транснациональных компаний или многонациональных предприятий (МНП), которые являются основными экспортерами и импортерами ПИИ и важным фактором интернационализации бухгалтерской профессии.

Исторически не так уж и много стран внесли важный вклад в развитие бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Сравнение правил и практик бухгалтерского учета между странами является сильным противоядием от этноцентризма в бухгалтерском учете. Успешные инновации в одной стране копируются в других, иногда с переосмыслением, иногда машинально.

Гармонизация происходит как на региональном, так и на международном уровнях.

Эта книга была написана для того, чтобы помочь заинтересованным читателям в понимании общих черт и различий между существующими на нашей планете системами бухгалтерского учета, с целью ускорения заимствования передовых идей в систему бухгалтерского учета Беларуси и реформирования последнего в свете тенденций развития МСФО.

В книге исследуются подходы исследователей из экономически развитых стран по вопросам создания эффективных систем бухгалтерского учета организаций в эпоху цифровой экономики, а также излагаются взгляды автора по проблемам разработки и применения на практике МСФО.

Целью этой книги является поиск путей повышения действенности системы бухгалтерского учета в Беларуси на основе гармонизации с международными подходами к данной проблеме.

1. СРАВНЕНИЕ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: РАЗЛИЧИЯ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1 Различия в финансовой отчетности

Различия в финансовой отчетности являются нормой. Если нескольким бухгалтерам из разных стран или даже из одной страны предоставить набор транзакций для подготовки финансовых отчетов, вряд ли получатся идентичные отчеты. Для этого есть несколько причин. Хотя все бухгалтеры будут следовать набору правил, будь то неявных или явных, ни один набор правил не охватывает все возможные ситуации или не является предписывающим до мельчайших деталей. Таким образом, всегда есть место для профессионального суждения, которое будет частично зависеть от среды бухгалтеров (например, считают ли они налоговые органы основными пользователями отчетов). Более того, сами правила бухгалтерского учета могут различаться не только между странами, но и внутри стран. В частности, правила для групп компаний могут отличаться от правил для отдельных компаний.

Многонациональные предприятия (МНП), которые действуют как группы компаний в более чем одной стране, могут считать межстрановые различия особенно утомительными. Осознание этих различий привело в последние десятилетия к впечатляющим попыткам сократить их, в частности, со стороны Международного совета по Международным стандартам бухгалтерского учета (IASB, который выпускает Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)), и Европейского союза (ЕС), который выпустил Директивы и положения по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности. Важность американских фондовых рынков привела к тому, что общепринятые принципы бухгалтерского учета США (US GAAP), наиболее подробные и известные из всех национальных наборов правил, оказали большое влияние на процесс принятия учетных правил во всем мире. Работа всех этих регулирующих органов, безусловно, привела к уменьшению международных различий, но, как покажет эта книга, многие из них все еще остаются, а некоторые останутся навсегда.

Одной из причин этого является то, что различия в учете зависят не только от выбора между двумя или более наборами правил, но и от выбора, разрешенного компаниям их учетной политикой в рамках этих правил. Принятие листинговыми компаниями в ЕС стандартов МСФО с 2005 года и большая конвергенция между этими стандартами и US GAAP сократили, но не устранили эти различия. Понимание того, почему в прошлом существовали различия в финансовой отчетности, почему они сохраняются в настоящем и не исчезнут в будущем, является одной из основных тем предлагаемого издания.

1.2 Глобальная среда бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет — это технология, которая практикуется в различных политических, экономических и социальных контекстах. Они (контексты) всегда были как международными, так и национальными, но, по крайней мере, с последней четверти двадцатого века глобализация правил и практик бухгалтерского учета стала настолько важной, что узконациональные взгляды на бухгалтерский учет и финансовую отчетность больше не являются доминирующими.

Особое контекстное значение имеют: А) основные политические вопросы, такие как доминирование Соединенных Штатов и расширение Европейского Союза; Б) экономическая глобализация, включая либерализацию и резкое увеличение международной торговли и прямых иностранных инвестиций; возникновение глобальных финансовых рынков; В) модели акционерной собственности, включая влияние приватизации; Г) изменения в международной валютной системе; Д) рост многонациональных предприятий (МНП). Эти события взаимосвязаны, и все они повлияли на финансовую отчетность и передачу бухгалтерских технологий из одной страны в другую. Рассмотрим их по очереди.

1.2.1 Бухгалтерский учет и мировая политика

Важные политические события после окончания Второй мировой войны в 1945 году, повлиявшие на бухгалтерский учет, включают в себя: возникновение Соединенных Штатов и Советского Союза как двух мировых сверхдержав, за которым последовал крах советской власти в конце 1980-х годов; распад британских и континентальных европейских заморских империй; создание Европейского союза, который расширился от своего первоначального ядра из шести стран, включив, среди прочего, Великобританию и в конечном итоге многие бывшие коммунистические страны.

В частности:

1. Идеи из США по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности на протяжении многих десятилетий были и остаются самыми влиятельными в мире. Крах американской энергетической торговой компании Enron в 2001 году и крах ее аудитора Andersen отразились на всех крупных экономиках.
2. Развитие Международных стандартов бухгалтерского учета (поначалу не вызывавшее особого интереса в США) в большей степени обязано бухгалтерам из бывших стран-членов Британской империи, чем каким-либо другим источникам.
3. Бухгалтерский учет в развивающихся странах по-прежнему находится под сильным влиянием бывших колониальных держав. Бывшие британские

колонии, как правило, имеют Институты дипломированных бухгалтеров (созданы после обретения этими странами независимости, а не до этого), Законы о компаниях и органы по установлению стандартов бухгалтерского учета в частном секторе.

Бывшие французские колонии, как правило, имеют подробные правительственные инструкции по всей системе бухгалтерского учета, от двойной записи до опубликованных финансовых отчетов, которые изложены в национальных планах бухгалтерского учета и коммерческих кодексах.

4. На бухгалтерский учет по всей Европе большое влияние оказала программа гармонизации ЕС, особенно его Директивы по бухгалтерскому учету и принятие им МСФО для консолидированной финансовой отчетности листинговых компаний.

5. Крах коммунизма в Центральной и Восточной Европе привел к трансформации бухгалтерского учета и аудита во многих бывших коммунистических странах. Воссоединение Германии оказало давление на немецкую экономику, так что крупным немецким компаниям пришлось привлекать капитал за пределами Германии и менять свою финансовую отчетность, чтобы иметь возможность сделать такие заимствования.

1.2.2 Экономическая глобализация, международная торговля и прямые иностранные инвестиции

Примечательной чертой мировой экономики после Второй мировой войны стала глобализация экономической деятельности. Это означало распространение по всему миру не только товаров и услуг, но и идей, технологий и концепций. Количество профессионально квалифицированных бухгалтеров значительно возросло. В настоящее время в состав Международной федерации бухгалтеров (IFAC) входит несколько миллионов человек. Бухгалтеры во всех основных странах столкнулись с правилами, практиками и идеями, ранее чуждыми им. О глобализации было написано много, причем с самых разных и противоположных точек зрения. Одним из привлекательных подходов является «индекс глобализации», ежегодно публикуемый в журнале Foreign Policy.

Это попытка количественно оценить концепцию, ранжируя страны по степени их глобализации. Компонентами индекса являются: политическая вовлеченность (измеряемая, в частности, членством в международных организациях); технологическая связанность (измеряемая использованием Интернета); личные контакты (измеряемые, в частности, путешествиями и туризмом, и телефонным трафиком); и экономическая интеграция (измеряемая, в частности, международной торговлей и прямыми иностранными инвестициями). Составители индекса признают, что не все можно количественно оценить; например, они не включают культурные

обмены. Рейтинг стран меняется из года в год, но наиболее глобализированными странами согласно индексу, являются малые открытые экономики, такие как Сингапур, Швейцария и Ирландия. Однако небольшой размер — не единственный фактор, и в двадцатку лучших обычно также входят США, Великобритания и Германия. Возможный вывод из рейтингов заключается в том, что на показатели глобализации влияют национальные границы.

С точки зрения финансовой отчетности, двумя наиболее важными аспектами глобализации являются международная торговля и прямые иностранные инвестиции (ПИИ) (т. е. доля участия в капитале иностранного предприятия, удерживаемая с намерением получить контроль или значительное влияние). Одним из показателей либерализации и роста международной торговли является экспорт товаров в процентах от валового внутреннего продукта (ВВП). Во всем мире этот процент более чем утроился с момента окончания Второй мировой войны. Важность международной торговли для государств-членов ЕС особенно очевидна; большая ее часть приходится на торговлю внутри ЕС, равно как для государств СНГ большая часть торговли также приходится на торговлю между странами содружества. На региональном уровне экономическая интеграция и более свободная торговля поощрялись через ЕС и такие институты, как Североамериканская зона свободной торговли (НАФТА) (США, Канада и Мексика), а среди постсоветских стран — СНГ и его зону свободной торговли, а также Шанхайскую Организацию Сотрудничества (ШОС), которая имеет свои цели и задачи в области безопасности, но также затрагивает вопросы торговли. Ну и Союзное государство.

Либерализация также была обусловлена устранением торговых барьеров посредством «раундов» переговоров под эгидой Генерального соглашения по тарифам и торговле (ГАТТ) и его преемника Всемирной торговой организации (ВТО). На постсоветском пространстве был создан с этой же целью Таможенный союз между Беларусью, Казахстаном и Россией. Одной из областей, в которой торговля недостаточно либерализована, является сельскохозяйственная продукция, что привело к критике того, что либерализация принесла пользу развитым, а не развивающимся странам.

1.2.3 Глобализация фондовых рынков

В то же время, когда международная торговля и прямые иностранные инвестиции возросли, рынки капитала стали все более глобализированными. Это стало возможным благодаря дерегулированию ведущих национальных финансовых рынков (например, «Большому взрыву» на Лондонской фондовой бирже в 1986 году); скорости финансовых инноваций (включая новые торговые методы и новые финансовые инструменты порой ошеломляющей сложности); резкому прогрессу в области электронных

технологий связи, а также и растущим связям между внутренними и мировыми финансовыми рынками. Точный уровень интернационализации мировых фондовых рынков трудно определить.

Двумя оценочными показателями являются трансграничные листинги и степень, в которой компании переводят свои годовые отчеты на другие языки для удобства иностранных инвесторов. Например, французские компании котируются на фондовых биржах в Австралии, Бельгии, Канаде, Германии, Люксембурге, Нидерландах, Испании, Швеции, Швейцарии, Великобритании и США (Gélard, 2021, p. 108–109). В абсолютном выражении наибольшее количество иностранных листингов приходится на Нью-Йоркскую фондовую биржу; в процентном отношении больше всего иностранных листингуемых компаний в Швейцарии.

Дэвис и др. (Davis et al., 2003), исследовавшие международный характер фондовых рынков с девятнадцатого века и позднее, отмечают рост требований к листингу на биржах Лондона, Берлина, Парижа и Нью-Йорка. Некоторые компании публикуют свои годовые отчеты на более чем одном языке. Наиболее важной причиной этого является необходимость для крупных МНП привлекать деньги и торговать своими акциями в США и Великобритании. Это объясняет, почему английский является наиболее распространенным вторым языком отчетности. Другие причины использования более чем одного языка заключаются в том, что МНП часто базируются в странах с более чем одним официальным языком, а также тем, что МНП имеют штаб-квартиры в более чем одной стране или что они ведут существенные коммерческие операции в нескольких странах.

Например, финская компания Nokia публикует свой годовой отчет и финансовую отчетность не только на финском и шведском языках (два официальных языка Финляндии), но и на английском. Раздел отчета «Обзор бизнеса» также доступен на французском, немецком, итальянском, португальском, испанском, китайском и японском языках (Parker, 2001b). Китайские компании также публикуют свои отчеты на английском языке, не говоря уже о крупных европейских компаниях. Более сложной мерой интернационализации является степень, в которой фондовые рынки стали «интегрированными», в том смысле, что ценные бумаги оцениваются в соответствии с международными, а не внутренними факторами (Wheatley, 1988).

Froot and Dabora (1999) показали, что внутренние факторы по-прежнему важны даже для таких англо-голландских «близнецов» акций, как Unilever NV/PLC. Национальные регуляторы фондовых бирж не только работают на своих внутренних рынках, но также, через международные органы, к которым они принадлежат, такие как Международная организация комиссий по ценным бумагам (IOSCO) и Комитет европейских регуляторов ценных бумаг

(CESR); все они играют все более важную роль в интернационализации правил бухгалтерского учета.

1.2.4 Модели владения акциями

Глобализация фондовых рынков не означает единообразия поведения инвесторов по всему миру. Модели и тенденции владения акциями заметно различаются от страны к стране. Характер инвесторов в листинговых компаниях влияет на стили финансовой отчетности. Чем больше дистанция между владельцами и менеджерами этих компаний, тем больше потребность в общедоступных и независимо проверенных финансовых отчетах. Ла Порта и др. (1999) различают компании, акции которых широко распространены, от тех, которые контролируются семьей, государством, широко распространенной финансовой корпорацией или широко распространенной нефинансовой корпорацией. Согласно их данным, которые охватывают 27 стран (не включая Китай, Индию и Восточную Европу) в середине 1990-х годов, 36 процентов компаний в мире были акционерными, 30 процентов контролировались одной семьей и 18 процентов контролировались государством.

Приватизация, т. е. распродажа государственных предприятий, значительно расширила частный сектор во многих странах. Например, в Великобритании приватизация коммунальных предприятий и других государственных предприятий, начавшаяся в 1980-х годах, привела к тому, что несколько очень крупных организаций оказались под действием корпоративного права и стандартов бухгалтерского учета.

В краткосрочной перспективе это увеличило количество акций, принадлежащих лицам, но многие из них впоследствии были проданы, и некоторые компании намеренно пытались сократить количество своих мелких акционеров. Приватизация открыла компании для иностранной собственности, тем самым стимулируя рост прямых иностранных инвестиций и способствуя их расширению на зарубежные рынки.

Приватизация была наиболее драматичной в бывших коммунистических странах Центральной и Восточной Европы. В некоторых случаях, особенно в России, приватизация передала право собственности на крупные компании от государства небольшой группе так называемых «олигархов».

1.2.5 Международная валютная система

С 1945 по 1972 год международная валютная система в соответствии с Бреттон-Вудским соглашением была основана на фиксированных обменных курсах с периодическими девальвациями. С 1973 года основные валюты плавали по отношению друг к другу, и обменные курсы были очень

нестабильными. Однако в ЕС большинство национальных валют, за исключением фунта стерлингов, были заменены единой валютой — евро — в 1999 году. Разработчики стандартов бухгалтерского учета были очень обеспокоены деятельностью по хеджированию и другими транзакциями в иностранной валюте.

1.3 Природа и рост Многонациональных предприятий (МНП)

МНП можно в широком смысле определить, как компании, которые производят товары или услуги в двух или более странах. «МНП» — это экономическая, а не юридическая категория (исходя из приведенного нами чуть выше определения, белорусские МТЗ и МАЗ также являются МНП. Согласитесь, что это серьезно). Размер большинства МНП таков, что им необходимо привлекать внешнее финансирование и, следовательно, быть зарегистрированными компаниями, котирующимися на фондовых биржах. Как листинговые компании (т. е. чьи акции публично торгуются), их финансовая отчетность подчиняется особым правилам. Существование МНП привнесло новое измерение в такие области, как аудит, который уже существовал на национальном уровне. Такие вопросы, как перевод финансовой отчетности иностранных дочерних компаний для подготовки консолидированной отчетности, свойственны многонациональным компаниям.

Большинство мировых МНП составляют консолидированную финансовую отчетность в соответствии с US GAAP, IFRS или приближенными к ним вариантами. Приведенное выше определение МНП достаточно широко, чтобы включать в себя предприятия начала четырнадцатого века из Европы, такие как компания Gallerani, сиенская фирма торговцев, имевшая филиалы в Лондоне и других местах, и чьи сохранившиеся счета представляют собой один из самых ранних сохранившихся примеров двойной записи (Nobes, 1982). С конца шестнадцатого века и позднее чартерные земельные и торговые компании — в частности, английские, голландские и французские Ост-Индские компании — были ранними примерами «ресурсищущих» МНП, т. е. тех, чьей целью является получение доступа к природным ресурсам, которых нет в родной стране. Истоки современных МНП следует искать в период с 1870 по 1914 год, когда европейские инвестиции экспортировались в больших масштабах в остальной мир, и когда Соединенные Штаты стали промышленной державой. Накануне Первой мировой войны запас накопленных ПИИ был наибольшим в Великобритании, США, Германии, Франции и Нидерландах. Две мировые войны снизили относительное экономическое значение европейских стран и увеличили значение Соединенных Штатов.

После Второй мировой войны Соединенные Штаты стали, как и остаются, крупнейшим в мире экспортером прямых иностранных инвестиций. Однако

совсем недавно европейские транснациональные корпорации восстановили часть своей относительной значимости, и как американские, так и европейские МНП, по крайней мере на какое-то время, столкнулись с конкуренцией со стороны Японии и Китая. Все эти страны являются основными получателями прямых иностранных инвестиций, а также их поставщиками. МНП можно классифицировать по их основной деятельности. Большинство транснациональных корпораций девятнадцатого века и ранее были «искателями ресурсов». В двадцатом веке появились другие типы МНП. Некоторые МНП являются «искателями рынка», т. е. они создают дочерние компании, основной функцией которых является производство товаров для поставок на рынки стран, в которых они расположены. Другие МНП являются «искателями эффективности», т. е. каждая дочерняя компания специализируется на небольшой части гораздо более широкого ассортимента продукции или на отдельных этапах производства определенного продукта.

Производственные МНП также создали дочерние компании, специализирующиеся на торговле и дистрибуции или на предоставлении таких услуг, как страхование, банковское дело или финансы. Некоторые МНП, такие как крупные банки и бухгалтерские фирмы, предоставляют услуги на глобальной основе. Усовершенствования в технологиях привели к созданию зарубежных дочерних компаний, специализирующихся на передаче информации. Степень интернационализации производства товаров и услуг различается в зависимости от страны и отрасли. Соединенные Штаты имеют самую высокую в мире абсолютную стоимость прямых иностранных инвестиций, но размер их экономики таков, что инвестиции за рубежом относительно менее важны для Соединенных Штатов, чем для многих европейских стран.

Экономисты и другие эксперты пытались объяснить, почему существуют МНП. Наиболее предпочтительным объяснением является эклектичная парадигма Даннинга (Dunning's eclectic paradigm), которая гласит, что склонность фирм конкретной страны заниматься или увеличивать зарубежное производство определяется тремя взаимосвязанными условиями. Это степень, в которой предприятия обладают или могут получить привилегированный доступ к активам, которые обеспечивают им конкурентное преимущество перед местными фирмами; степень, в которой относительные транзакционные издержки делают целесообразным для предприятий использовать такие преимущества самостоятельно, а не лицензировать или предоставлять франшизу другим фирмам; и степень, в которой соответствующие издержки и государственная политика подталкивают предприятия к размещению производства за рубежом, а не к удовлетворению спроса за счет экспорта из родной страны.

Важным следствием роста многонациональных предприятий является то, что большая часть мировой торговли происходит как внутри фирм, так и

между странами. Цены, по которым совершаются транзакции, являются внутренними трансфертными ценами, которые часто не совпадают с ценами открытого рынка. Это имеет важные последствия для налогообложения, управленческого контроля и отношений между МНП и странами их пребывания. Рост МНП является одним из основных факторов, ответственных за интернационализацию бухгалтерской профессии. Бухгалтерские фирмы следуют за своими клиентами по всему миру, открывая новые офисы за рубежом и/или сливаясь с зарубежными фирмами.

1.4 Сравнительные и международные аспекты бухгалтерского учета

Учитывая глобальный контекст, изложенный выше, существуют явно веские аргументы в пользу изучения международного бухгалтерского учета. Более того, есть по крайней мере три причины, по которым сравнительный подход уместен. Во-первых, он служит напоминанием о том, что США и другие англосаксонские страны не являются единственными участниками бухгалтерского учета в том виде, в котором он практикуется сегодня. Во-вторых, он демонстрирует, что составители, пользователи и регулирующие органы финансовых отчетов в разных странах могут учиться на идеях и опыте друг друга. В-третьих, он объясняет, почему международная гармонизация бухгалтерского учета считалась желательной, но оказалась труднодостижимой (Parker, 1983). Эти три причины мы рассмотрим более подробно ниже. Исторически ряд стран внесли важный вклад в развитие бухгалтерского учета. У римлян были формы бухгалтерского учета и способ расчета прибыли, хотя еще и не было двойной записи (но это утверждение является достаточно спорным). В мусульманском мире, пока христианская Европа находилась в Темных веках, развитие арифметики и бухгалтерского учета проложило путь для последующего прогресса общества.

В четырнадцатом и пятнадцатом веках итальянские города-государства были лидерами в торговле, а, следовательно, и в бухгалтерском учете. «Итальянский метод» ведения бухгалтерского учета с помощью двойной записи сначала распространился на остальную Европу, а затем и на весь мир. Одним из долгосрочных результатов этого доминирования является количество бухгалтерских и финансовых слов в английском и других языках, имеющих итальянское происхождение. Вот некоторые примеры в английском языке: bank, capital, cash, debit, credit, folio, imprest и journal. В девятнадцатом веке Британия заняла лидирующее положение в мире в вопросах бухгалтерского учета, а в двадцатом веке за ней последовали Соединенные Штаты. В результате английский язык стал признанным мировым языком бухгалтерского учета (Parker, 2000 и 2001a). Современная бухгалтерская профессия впервые возникла в Шотландии и Англии.

Бухгалтерские методы, институты и концепции импортировались и экспортировались по всему миру. Например, Великобритания не только

импортировала двойную запись из Италии и экспортировала профессиональную бухгалтерию в остальной мир, но также экспортировала концепцию правдивого и справедливого подхода в учете, сначала в другие страны Британского Содружества, а позднее и в другие государства-члены Европейского Союза (Parker, 1989; Nobes, 1993). Концепции и практика управленческого учета во всем промышленно развитом мире во многом обязаны американским инициативам. Во второй половине двадцатого века Япония внесла свой вклад в управленческий учет и контроль. Карнеги и Напье (Carnegie and Napier) (2002) приводят убедительные доводы в пользу изучения сравнительной международной истории бухгалтерского учета.

Вторая причина использования сравнительного подхода заключается в том, что он позволяет учиться как на достижениях, так и на неудачах других и избегать опасностей этноцентризма в учете. Страна может улучшить свой собственный учет, наблюдая, как другие страны реагируют на проблемы, которые, особенно в индустриальных странах, могут не сильно отличаться от проблем в родной стране наблюдателя. Также можно изучить, оправданы ли различия в случаях, когда методы учета отличаются, вследствие не состыковок в экономической, правовой и социальной среде и не являются ли они просто историческими случайностями. Такие случайности могут не препятствовать гармонизации, тогда как с более фундаментальными различиями, вероятно, будет гораздо сложнее справиться.

Характерной чертой последних десятилетий стала степень, в которой страны были готовы перенимать и адаптировать методы и институты бухгалтерского учета из других стран. Так, Великобритания приняла континентальные европейские идеи о большем единообразии в структуре финансовой отчетности. Франция и Германия приняли подходы США и Великобритании к консолидированной отчетности. Нидерланды приняли гораздо большую степень регулирования бухгалтерского учета и аудита компаний, чем ранее. Франция и Австралия создали свои собственные версии Комиссии по ценным бумагам и биржам США (SEC). Германия, где обеспечение соблюдения стандартов бухгалтерского учета было слабым, пытается найти компромисс между SEC и Группой по проверке финансовой отчетности Великобритании.

Даже США, потрясенные бухгалтерскими скандалами с 2001 года, демонстрируют готовность рассмотреть достоинства подхода к установлению стандартов бухгалтерского учета на основе принципов, поддерживаемого в Великобритании и IASB. Третья причина для применения сравнительного подхода заключается в лучшем понимании гармонизации, процесса, важность которого неуклонно растет с 1970-х годов. На данном этапе можно отметить, что основные проблемы, такие как учет аренды, консолидированный учет и перевод иностранной валюты, решались в разных странах существенно по-разному, хотя иногда можно различить определенную закономерность. Решения, разработанные Советом по стандартам финансового учета (FASB) в США — самым влиятельным в мире

национальным органом по установлению стандартов бухгалтерского учета — были очень весомыми, но не всегда принимались. Действительно, одной из причин принятия многими странами и компаниями международных стандартов является то, что они не являются US GAAP.

С другой стороны, они достаточно близки к US GAAP, чтобы быть приемлемыми для большинства регуляторов фондовой биржи. Растущая сила IASB и принятие его стандартов ЕС (отчасти для того, чтобы не допустить принятия US GAAP многонациональными компаниями, базирующимися в ЕС) можно рассматривать как процесс нормативной конкуренции (Esty and Geradin, 2001), в котором IASB и FASB соревнуются в «гонке за лидерство». Процесс гармонизации в ЕС означал, что все основные страны столкнулись с проблемой собственных нормативных решений и были вынуждены пойти на компромиссы как технического, так и политического характера. Очевидно, что любая попытка гармонизировать финансовую отчетность затрагивает более широкие вопросы, чем бухгалтерский учет. В Главе 2 мы рассмотрим некоторые из основных причин существующих различий.

2 ПРИЧИНЫ И ПРИМЕРЫ МЕЖДУНАРОДНЫХ РАЗЛИЧИЙ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

2.1 Введение в проблему

То, что существуют основные международные различия в практике бухгалтерского учета, не очевидно для всех бухгалтеров, не говоря уже о не бухгалтерях. Последние могут рассматривать бухгалтерский учет как синоним двойной записи, которая действительно одинакова везде. Большая часть этой книги исследует основные различия в бухгалтерском учете. В качестве прелюдии к этому мы пытаемся определить вероятные причины различий. Невозможно быть уверенным, что факторы, обсуждаемые ниже, вызывают их, но можно установить связь и сделать разумные выводы. Большой список возможных причин международных различий можно найти в трудах ряда исследователей (например, Choi and Meek, 2005, Глава 2; Radebaugh, Gray and Black, 2006, Глава 3).

Некоторые исследователи использовали свои оценки таких причин в качестве средства классификации стран по их системам учета. Другие исследователи изучали, коррелируют ли воспринимаемые различия в методах учета с воспринимаемыми причинными факторами (например, Frank, 1979; Dournik and Salter, 1995). Прежде чем двигаться дальше, важно также определить, что такое термин «**учет**». В этом контексте мы имеем в виду опубликованную годовую финансовую отчетность компаний. В той степени, в которой полезно использовать такой термин, как «**система учета**», мы имеем в виду **набор методов составления финансовой отчетности, используемых конкретной компанией для годового отчета.** **Разные компании в стране могут использовать разные системы учета.**

То же самое относится к разным целям. Например, во многих странах ЕС консолидированная отчетность составляется с использованием МСФО, тогда как неконсолидированная отчетность использует национальные правила. В этой главе исследуется, почему и как различаются национальные учетные системы. Однако идеи, изложенные здесь, можно использовать для объяснения того, почему разные страны могут демонстрировать разные стили и подходы практики МСФО (например, США и Беларусь), как это объясняется далее в Главе 3. Теперь рассмотрим несколько факторов, которые, по-видимому, связаны с различиями в системах учета. Они не обязательно являются причинами различий; они могут быть результатами того, что мы будем обсуждать несколько позже.

2.2 Культура

Очевидно, что на бухгалтерский учет влияет его окружение, включая культуру страны, в которой он используется. Хофстеде (Hofstede) (1980) разрабатывал модель культуры как коллективного программирования разума, которое отличает членов одной человеческой группы от другой.

Хофстеде утверждает, что подобно тому, как операционная система компьютера содержит набор правил, которые действуют как точка отсчета, и набор ограничений для программ более высокого уровня, так и культура включает в себя набор общественных ценностей, которые управляют институциональной формой и практикой. Как отмечает Грей (Gray) (1988, стр. 5), общественные ценности определяются экологическими влияниями и изменяются внешними факторами... В свою очередь, общественные ценности имеют институциональные последствия в форме правовой системы, политической системы, характера рынков капитала, моделей корпоративной собственности и так далее.

Культура в любой стране содержит самые основные ценности, которых может придерживаться человек. Она влияет на то, как люди хотели бы, чтобы их общество было структурировано, и как они взаимодействуют с его подструктурой. Бухгалтерский учет можно рассматривать как одну из таких подструктур. Как объясняет Грей (1988, стр. 5), можно ожидать, что системы ценностей или отношения бухгалтеров будут связаны с общественными ценностями и выведены из них с особым упором на ценности, связанные с работой. Бухгалтерские «ценности», в свою очередь, повлияют на системы бухгалтерского учета. Чтобы получить некоторое представление об основных культурных моделях различных стран, мы снова обратимся к Хофстеде. Основываясь на исследовании более 100 000 сотрудников IBM в 39 странах, Хофстеде (1984, стр. 83, 84) определил и оценил следующие четыре основных подхода измерения уровня культуры, которые можно обобщить следующим образом:

1 Индивидуализм против коллективизма. Индивидуализм означает предпочтение слабосвязанной социальной структуры в обществе, в которой индивиды должны заботиться только о себе и своих ближайших семьях. Основным вопросом, рассматриваемый этой характеристикой, — это степень взаимозависимости, которую общество поддерживает между индивидами.

2 Большая или малая дистанция власти. Дистанция власти — это степень, в которой члены общества принимают, что власть в учреждениях и организациях распределена неравномерно. Люди в обществах с большой дистанцией власти принимают иерархический порядок, в котором у каждого есть место, не требующее дальнейшего обоснования. Основным вопросом, рассматриваемый этим показателем, — это то, как общество справляется с неравенством между людьми, когда оно возникает.

3 Сильное и слабое избегание неопределенности. Избегание неопределенности — это степень, в которой члены общества чувствуют себя некомфортно из-за неопределенности и двусмысленности. Это чувство приводит их к убеждениям, обещающим определенность, и к поддержанию институтов, защищающих конформизм. Общества с сильным избеганием неопределенности поддерживают жесткие кодексы убеждений и поведения

и нетерпимы к отклоняющимся людям и идеям. Общества со слабым избеганием неопределенности поддерживают более расслабленную атмосферу, в которой практика значит больше, чем принципы, а отклонения переносятся легче. Фундаментальный вопрос, рассматриваемый этим измерением, заключается в том, как общество реагирует на тот факт, что время идет только в одну сторону и что будущее неизвестно: пытается ли оно контролировать будущее или позволяет ему случиться.

4 Мужественность и женственность. Мужественность означает предпочтение в обществе достижений, героизма, напористости и материального успеха. Ее противоположность, женственность, означает предпочтение отношений, скромности, заботы о слабых и качества жизни.

Грей (Gray) (1988) использовал эти культурные различия для объяснения международных различий в поведении бухгалтеров и, следовательно, в характере бухгалтерской практики. Например, Грей предполагает, что страна с высоким уровнем избегания неопределенности и низким индивидуализмом с большей вероятностью продемонстрирует консервативное измерение дохода и предпочтение ограничивать раскрытие информации теми, кто тесно вовлечен в бизнес. Консерватизм рассматривается как пример международных различий далее в этой главе. Грей разработал следующие пары контрастных «бухгалтерских ценностей»:

- A) профессионализм против установленного законом контроля;
- B) единообразие против гибкости;
- C) консерватизм против оптимизма;
- D) секретность против прозрачности.

Первые два относятся к полномочиям и обеспечению соблюдения. Здесь Грей видит четкий контраст между «англо» культурной зоной, с одной стороны, и азиатскими зонами, с другой. Вторые два относятся к измерению и раскрытию информации. Грей противопоставляет «англо» и латинскую и германскую культуры. Этот подход может быть особенно полезен для изучения таких вопросов, как международные различия в поведении аудиторов (например, Soeters and Schreuder, 1988). Однако для финансовой отчетности меры культурных атрибутов кажутся неопределенными и косвенными по сравнению с измерением непосредственно значимых элементов внешней среды бухгалтерского учета, таких как правовые системы или рынки акций (см. ниже).

Кроме того, культурные данные могут быть ненадежными в контексте бухгалтерского учета. Например, Хофстеде (Hofstede) классифицирует страны Западной Африки вместе, но у них очень разные правовые и бухгалтерские системы. Другая проблема возникает из-за того, что по понятным причинам Хофстеде рассматривал сотрудников крупной

многонациональной компании. При измерении культурных атрибутов, как можно справиться с тем фактом, что многие сотрудники многонациональных компаний в Абу-Даби, Сингапуре и т. д. приезжают из других стран или из определенных меньшинств? Баскервиль (Baskerville) (2003) предполагает, что опасно приравнивать нацию к культуре и что существуют трудности в попытках понять культуру с помощью числовых индексов.

Однако Хофстеде (2003) отвечает на данную критику. Солтер и Нисвандер (Salter and Niswander) (1995) попытались проверить гипотезу Грея для 29 стран, но столкнулись со значительными трудностями при измерении нескольких «бухгалтерских значений» Грея, поэтому обычно использовались косвенные меры. Например, степень единообразия частично измерялась тем, имеет ли страна общее право или кодексное право, но это на самом деле не проверка различий в бухгалтерской практике, а проверка возможной причины их. Для более прямой степени единообразия гипотеза Грея не подтвердилась. Для консерватизма некоторые предполагаемые связи подтвердились, а другие — нет. Наиболее убедительной поддержкой элементов гипотезы Грея было то, что прозрачность увеличивалась по мере уменьшения избегания неопределенности, но другие предсказания, связанные с секретностью, не подтвердились.

Чанчани и Уиллетт (Chanchani and Willett) (2004) провели выборку бухгалтерских ценностей составителей и пользователей финансовой отчетности в Индии и Новой Зеландии. Они нашли некоторую поддержку конструкциям Грея, а именно - профессионализма и единообразия. Другой способ взглянуть на среду бухгалтерского учета — это выявить более прямые потенциальные влияния, такие как правовые системы, корпоративное финансирование, налоговые системы и т. д. Они взаимодействуют с культурой сложным образом и, по-видимому, влияют на стиль финансовой отчетности и бухгалтерской профессии, которые существуют в стране. Мы рассмотрим некоторые из этих внешних факторов окружающей среды в оставшейся части этой главы. При изучении возможных причин различий в учете также будет полезно отметить, что среда бухгалтерского учета может включать в себя и эффекты империализма.

Многие страны находятся под сильным влиянием других, особенно бывших колониальных держав, чья культура может быть подавляющей. Следовательно, при прогнозировании или объяснении требований к бухгалтерскому учету многих африканских или азиатских стран может быть более эффективным рассматривать колониальную историю, а не другие возможные причины. Чанчани и МакГрегор (Chanchani and MacGregor) (1999) предоставили резюме статей по бухгалтерскому учету и культуре. Дупник и Цакумис (Dournik and Tsakumis) (2004) обновили это резюме.

2.3 Правовые системы

В некоторых странах правовая система опирается на ограниченное статутное право, которое затем интерпретируется судами, которые создают большое количество прецедентного права для дополнения статуты. Такая система «общего права» была сформирована в Англии, в первую очередь после нормандского завоевания, судьями, действовавшими от имени короля (van Caenegem, 1988). Она менее абстрактна, чем кодифицированное право (см. ниже); норма общего права стремится дать ответ на конкретный случай, а не сформулировать общее правило на будущее. Хотя эта система общего права происходит из Англии, ее можно найти в схожих формах во многих странах, на которые повлияла Англия. Таким образом, федеральное право Соединенных Штатов, законы Ирландии, Индии, Австралии и т. д. в большей или меньшей степени смоделированы по образцу английского общего права.

Это, естественно, влияет на коммерческое право, которое традиционно не предписывает правил, охватывающих поведение компаний и то, как они должны готовить свои финансовые отчеты. В значительной степени бухгалтерский учет в таком контексте не указан подробно в законе. Вместо этого бухгалтеры сами устанавливают правила для бухгалтерской практики, которые могут быть записаны как рекомендации или стандарты. В других странах существует система права, основанная на римском *ius civile*, составленном Юстинианом в шестом веке и разработанном европейскими университетами после двенадцатого века. Здесь правила связаны с идеями справедливости и морали; они становятся доктриной. Слово «кодифицированный» может быть связано с такой системой. Это различие имеет важный эффект, заключающийся в том, что корпоративное право или коммерческие кодексы должны устанавливать правила бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Например, в Германии бухгалтерский учет компаний по внутренним правилам в значительной степени является отраслью права.

Таблица 2.1 иллюстрирует, каким образом правовые системы некоторых развитых стран попадают в эти две категории. В некоторых странах римского права *dirigisme* (централизация и желание контролировать экономику) приводит к существованию «бухгалтерского плана». Классификация правовых систем изучалась Дэвидом и Брайерли (David and Brierley) (1985).

Очевидно, что характер регулирования бухгалтерского учета в стране (в отличие от содержания правил бухгалтерского учета) зависит от ее общей системы законов. Также, по-видимому, существует некоторая связь стран общего права и крупных фондовых рынков. Кроме того, по-видимому, существует связь стран общего права с определенными типами бухгалтерской практики, но причинно-следственная связь неясна.

Таблица 2.1 Западные правовые системы

Обычное право	Кодифицированное право	римское право
Англия и Уэльс	Франция	
Ирландия	Италия	
США	Германия	
Канада	Испания	
Австралия	Нидерланды	
Новая Зеландия	Португалия	
	Япония (торгово-коммерческое)	

Примечание: Законы Шотландии, Израиля, Южной Африки, Квебека, Луизианы и Филиппин воплощают элементы обеих систем.

Джагги и Лоу (Jaggi and Low) (2000) обнаружили, например, что компании в странах общего права имеют более высокий уровень раскрытия информации. Бушман и Пиотроски (Bushman and Piotroski) (2006) определили более высокие стимулы для быстрого сообщения об убытках в странах общего права. Даже если система регулирования бухгалтерского учета страны зависит от характера ее правовой системы, правила и практика бухгалтерского учета могут быть в большей степени затронуты другими проблемами. В крайнем случае страна может принять Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) для некоторых или всех целей, независимо от ее правовой системы.

2.4 Поставщики финансов

Распространенные типы организации бизнеса и собственности различаются. В Германии, Франции и Италии капитал, предоставляемый банками, очень значителен, как и небольшие семейные предприятия. Напротив, в Соединенных Штатах и Великобритании существует большое количество компаний, которые полагаются на миллионы частных акционеров как источников финансирования. Доказательства того, что эта характеристика разумна, можно найти, посмотрев на количество листинговых компаний в разных странах. Ла Порта и др. (La Porta et al.) (1997) обнаружили статистическую связь между странами общего права и сильными рынками акций. Ла Порта и др. (1998) отмечают, что страны общего права имеют более сильную правовую защиту инвесторов, чем страны римского права. Роу (Roe) (2003) утверждает, что различия между корпоративными структурами на развитом Западе вызваны политическими различиями.

Эти политические различия не только напрямую влияют на корпоративные структуры, они также влияют на технические институты (например, правовые соглашения), которые влияют на корпоративные структуры. Кстати, страной

с самой длинной историей «публичных» (акционерных) компаний являются Нидерланды. Хотя у них довольно маленькая фондовая биржа, многие транснациональные корпорации (такие как Unilever, Philips, Royal Dutch) котируются на ней. Тогда кажется разумным поместить Нидерланды вместе с англоязычным миром в группу «внешних акционеров», а не в группу «банк/семья». Кроме того, в целом это соответствует гипотезе, потому что меньшая зависимость от капитала предполагает большую зависимость от долга.

Предлагаемая группировка стран по типам финансовой системы была формализована Зисманом (Zysman, 1983) следующим образом: А) системы рынка капитала (например, Соединенное Королевство, Соединенные Штаты); В) кредитные правительственные системы (например, Франция, Япония); С) кредитные системы финансовых учреждений (например, Германия). Паркер (Parker) (1994) применил этот анализ к 10 странам западной части Тихого океана и предложил его для исследования практики финансовой отчетности. Его точка зрения заключается в том, что в «кредитных» странах даже относительно немногие листинговые компании могут находиться под контролем акционеров, которые являются банкирами, правительствами или семьями-основателями. Например, в Германии банки, в частности, являются важными владельцами компаний, а также поставщиками долгового финансирования. Большинство акций во многих публичных компаниях принадлежат или контролируются в качестве доверенных лиц банками, например, Deutsche Bank. В таких странах, как Германия, Франция или Италия, банки или государство (как в Беларуси) во многих случаях будут назначать директоров и, таким образом, иметь возможность получать информацию и влиять на решения.

Если даже в странах континентальной Европы в листинговых компаниях доминируют банки, правительства или семьи, то необходимость в опубликованной информации менее очевидна. Это также относится к аудиту, поскольку он предназначен для проверки менеджеров в случаях, когда владельцы являются «посторонними» и не являются менеджерами. Франкс и Майер (Franks and Mayer) (2001) исследовали владение и контроль немецких компаний. Хотя все чаще акции в таких странах, как Великобритания и США, принадлежат институциональным инвесторам, а не индивидуальным акционерам, это все еще контрастирует с государственными, банковскими или семейными активами. Действительно, возросшая значимость институциональных инвесторов, возможно, подкрепляет следующую гипотезу: в странах с широко распространенным владением компаниями акционерами, не имеющими доступа к внутренней информации, будет оказываться давление в отношении раскрытия, аудита и «справедливой» информации. Институциональные инвесторы владеют более крупными пакетами акций и могут быть лучше организованы, чем частные акционеры.

Поэтому им следует усилить это давление, хотя они также могут успешно добиваться более подробной информации, чем та, которая обычно доступна общественности.

Необходимо определить термин «справедливый». Это понятие связано с большим количеством внешних владельцев, которым требуется беспристрастная информация об успехе бизнеса и состоянии его дел (Флинт, 1982; Паркер и Ноубс, (Flint, 1982; Parker and Nobes) 1994). Хотя от них будет ожидать разумная осмотрительность, эти акционеры заинтересованы в сравнении одного года с другим и одной компании с другой; таким образом, потребуется некоторая степень реализма в финансовой отчетности. Это влечет за собой суждение, которое предполагает использование экспертов. Такая экспертиза также требуется для проверки финансовой отчетности аудиторами. В таких странах, как Великобритания, США и Нидерланды, это может в течение многих десятилетий привести к тенденции к тому, что бухгалтеры будут разрабатывать свои собственные технические правила, как предполагалось ранее.

Это приемлемо для правительств из-за влияния и опыта бухгалтерской профессии, которая обычно опережает интересы правительства (которое выступает в качестве акционера, защитника общественных интересов или сборщика налогов). Таким образом, «общепринятые принципы бухгалтерского учета» контролируют бухгалтерский учет, и они устанавливаются комитетами, в которых доминируют бухгалтеры и в частном секторе. В той степени, в которой вмешиваются правительства, они налагают требования к раскрытию, подаче или представлению информации, и они, как правило, следуют передовой практике, а не создают ее. В большинстве стран континентальной Европы и в Японии (аналогично и в Беларуси) традиционная малочисленность «внешних» акционеров привела к тому, что внешняя финансовая отчетность была в значительной степени изобретена для целей защиты кредиторов и для правительств, как сборщиков налогов или контролеров экономики. (Бугаев, 2015; Бугаев, 2017). Это не способствовало развитию гибкости, профессионального суждения, справедливости или экспериментирования. Однако это приводит к точности, единообразию и стабильности.

Также представляется вероятным, что большая значимость кредиторов в этих странах приводит к более тщательному (благоразумному, консервативному) учету. Это связано с тем, что кредиторы заинтересованы в том, получают ли они свои деньги обратно в худшем случае, тогда как акционеры могут быть заинтересованы в беспристрастной оценке будущих перспектив. Тем не менее, даже в таких странах, как Германия, Франция или Италия, где сравнительно мало листингуемых компаний, правительства признали ответственность требовать от публичных или листингуемых компаний публиковать подробные, проверенные финансовые отчеты. В большинстве таких стран существуют законы на этот счет, и правительства

также создали органы, специально предназначенные для контроля за рынками ценных бумаг: во Франции в 1960-х годах Commission des Opérations de Bourse и ее преемник Autorité des Marchés Financiers, а в Италии в 1970-х годах Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB). В Германии был создан Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin). Эти органы в некоторой степени созданы по образцу Комиссии по ценным бумагам и биржам (SEC) США.

Они были связаны с важными изменениями в финансовой отчетности, в целом в направлении англо-американской практики. Это неудивительно, поскольку эти фондовые биржи играют роль, которую в противном случае играли частные и институциональные акционеры, которые в течение гораздо более длительного периода помогали формировать англо-американские системы бухгалтерского учета. В некоторой степени эта ясная картина меняется. Например, институциональные и частные инвесторы приобретают все большую значимость во Франции и Германии. Кроме того, в этих двух странах в конце 1990-х годов были созданы частные разработчики стандартов. Тем не менее, двусторонний контраст, по-видимому, сохраняется. В заключение мы предполагаем, что эта дифференциация между кредитными/инсайдерами и акционерным капиталом/аутсайдерами является ключевой причиной международных различий в финансовой отчетности. Первоначальная классификация некоторых стран на этой основе предлагается в Таблице 2.2.

Таблица 2.2 Первоначальная классификация на основе корпоративного финансирования

А	В
Характеристики	
Сильный рынок акций	Слабый рынок акций
Множество внешних акционеров	Основные, внутренние акционеры
Большая аудиторская профессия	Малая аудиторская профессия
Раздельные правила бухгалтерского учета и налогообложения	Налоги доминируют над правилами бухгалтерского учета
Примеры стран	
Австралия	Беларусь
Великобритания	Франция
США	Германия
	Италия

Из этого двустороннего деления вытекает несколько важных результатов. Во-первых, в кредитных/инсайдерских странах нет большого рыночного спроса на проверенную и опубликованную финансовую отчетность. Поэтому спрос на годовую отчетность тесно связан с

потребностью правительства в расчете налогооблагаемого дохода. Следовательно, налоговые соображения будут доминировать над правилами бухгалтерского учета. Напротив, в странах с акционерным капиталом/аутсайдерами бухгалтерский учет выполняет рыночную функцию, и поэтому правила должны быть отделены от налогообложения.

Результатом являются два набора правил бухгалтерского учета: один для финансовой отчетности и один для расчета налогооблагаемого дохода (Бугаев, 2006). Это рассматривается в следующем разделе. Если значительный рынок акций действительно развивается, один из подходов к удовлетворению его спроса на другой тип информации заключается в том, чтобы ввести другой набор правил (например, МСФО) для консолидированной отчетности листингуемых компаний. Это можно сделать, не затрагивая внутренние правила бухгалтерского учета или расчет налогооблагаемого дохода или распределяемого дохода (Бугаев, 2019). Вторым следствием разделения стран на основе систем финансирования является то, что кредитным/инсайдерским странам потребуется гораздо меньше аудиторов, чем странам акционерного капитала/аутсайдерам. Это повлияет на возраст, размер и статус профессии бухгалтера.

2.5 Налогообложение

Хотя можно сгруппировать налоговые системы несколькими способами, только некоторые из них имеют отношение к финансовой отчетности. Например, легко разделить страны на те, которые используют «классические» и те, которые используют «вмененные» системы корпоративного налога. Однако это различие не оказывает большого влияния на финансовую отчетность. Гораздо более важно то, в какой степени налоговые правила определяют бухгалтерские оценки, по причинам, обсуждавшимся в предыдущем разделе. В некоторой степени это видно при изучении отложенного налогообложения, которое вызвано различиями между налоговыми и бухгалтерскими методами. Например, в Соединенном Королевстве и Соединенных Штатах проблема отложенного налога вызвала много споров и значительное количество стандартной документации по бухгалтерскому учету. Обращаясь к национальным правилам бухгалтерского учета во Франции или Германии, обнаруживается, что проблема незначительна, поскольку в этих странах в значительной степени налоговые правила являются правилами бухгалтерского учета (как и в Беларуси). В Германии налоговые счета (Steuerbilanz) должны быть такими же, как и коммерческие счета (Handelsbilanz). Для обозначения этой идеи даже существует специальный термин: Massgeblichkeitsprinzip (Халлер (Haller), 1992).

В Беларуси была принята Инструкция Министерства финансов в отношении отложенных налогов, действующая по настоящее время, основывающаяся на отмененном с 1999 подходе МСФО.

Одним из очевидных примеров областей, затронутых этим различием, является амортизация. В Соединенном Королевстве сумма амортизации, начисляемая в опубликованной финансовой отчетности, определяется в соответствии с обычаем, установленным за последнее столетие, и на нее повлиял английский стандарт бухгалтерского учета FRS 15, который требует (пункт 77), чтобы: Амортизируемая сумма материального основного средства распределялась на систематической основе в течение его полезного экономического срока службы. Используемый метод амортизации должен максимально справедливо отражать схему, в которой экономические выгоды актива потребляются организацией. Предписания, содержащиеся в стандарте, носят довольно общий характер (скорее, как и предписания в аналогичном Международном стандарте финансовой отчетности, IAS 16), и их дух довольно часто игнорируется. Условность и прагматизм, а не точные правила или даже дух стандарта, определяют выбранный метод (обычно прямолинейный, потому что это проще), размер стоимости лома (обычно нулевой, потому что это проще) и ожидаемую продолжительность срока службы.

Сумма амортизации, разрешенная для целей налогообложения в Соединенном Королевстве, совершенно независима от этих бухгалтерских показателей. Она определяется вычетами на капитал, которые представляют собой формализованную схему налоговых амортизационных отчислений, призванную стандартизировать разрешенные суммы и действовать в качестве инвестиционных стимулов. Из-за разделения двух схем может быть полное отсутствие субъективности в налоговых вычетах, но полное пространство для суждения в финансовых амортизационных отчислениях. С другой стороны, в таких странах, как Германия, налоговые правила устанавливают максимальные ставки амортизации, которые должны использоваться для определенных активов. Они, как правило, основаны на ожидаемых сроках полезного использования активов. Однако в некоторых случаях доступны ускоренные амортизационные отчисления: например, для отраслей, производящих энергосберегающую или экологически чистую продукцию, или для тех, которые работают в некоторых частях восточной Германии.

Если эти вычеты будут запрашиваться в целях налогообложения (что обычно было бы разумно), они должны быть включены в финансовую отчетность. Таким образом, вычет из прибыли британским бухгалтером будет назван «несправедливым», хотя он, безусловно, может быть «правильным» или «законным». Это влияние ощущается даже в деталях выбора метода амортизации в Германии, как показано в объяснении BASF: «Движимые основные средства... в основном амортизируются методом уменьшающегося

остатка с переходом на линейный метод амортизации, когда это приводит к более высоким суммам амортизации» (Годовой отчет за 2024 г., стр. 87). BASF все еще использовала немецкие правила бухгалтерского учета для своих консолидированных отчетов за 2024 г., в отличие от многих крупных немецких компаний.

Легко найти и другие примеры: резервы на покрытие безнадежных долгов (определяемые налоговым законодательством в Италии или Испании; в Беларуси для целей бухгалтерского учета такие резервы формируются по правилам Министерства финансов, а вот для целей налогообложения – Особенной частью налогового кодекса, причем оба подхода различны) или переоценка активов, проводимая правительством (например, в Беларуси, во Франции, в Испании и в Италии). Последствия всего этого заключаются в сокращении возможностей для применения соглашения о начислениях (которое является движущей силой таких практик, как амортизация) и в снижении «справедливости». С некоторыми изменениями этот *Massgeblichkeitsprinzip* действует в Германии, Франции, Бельгии, Японии и многих других странах. Возможно, это отчасти связано с всепроникающим влиянием кодификации в законодательстве, а отчасти с преобладанием налоговых органов как пользователей бухгалтерского учета. Главное исключение из этого пункта, касающееся консолидированной отчетности, стало особенно важным в 1990-х годах. Поскольку налогообложение, как правило, относится к налогооблагаемому доходу отдельных компаний, а не групп, национальные налоговые органы могут смягчить отношение к консолидированной отчетности. Это способствовало международной гармонизации бухгалтерского учета на уровне группы.

Альтернативный подход, представленный Соединенным Королевством, Соединенными Штатами, Австралией и Нидерландами, встречается в странах, где публикуемые финансовые отчеты разрабатываются в основном как показатели эффективности для инвестиционных решений, где коммерческие правила действуют отдельно от налоговых правил в ряде областей учета. В большинстве случаев нет той степени разделения между налоговой и финансовой отчетностью, которая встречается в Соединенном Королевстве в форме вычетов на капитал. Однако во всех таких странах налоговые органы должны вносить множество корректировок в коммерческие счета в своих собственных целях, оказав лишь незначительное влияние непосредственно на них. Существует важное исключение из этого при использовании оценки запасов LIFO в Соединенных Штатах, в основном по налоговым причинам.

Были предприняты попытки исследователей объединить страны в группы по степени связи между налоговой и финансовой отчетностью. Например, Hoogendoorn (1996) классифицирует 13 стран. Однако с этим есть проблемы, поскольку для классификации необходимо семь групп, и два вопроса рассматриваются одновременно: связь между налогообложением и

отчетностью и обработка отложенного налога. Lamb et al. (1998) пытаются выделить первую проблему. Они приходят к выводу, что можно провести различие между разделением налогов и бухгалтерского учета в Великобритании и США и тесной связью в Германии. Nobes и Schwencke (2006) исследовали развитие связей между налогообложением и отчетностью с течением времени. Они брали Норвегию в качестве примера и описали ее движение от тесной связи к разделению на протяжении столетия.

2.6 Другие внешние влияния

Культурные влияния на развитие бухгалтерского учета уже нами обсуждались. Кроме того, было высказано предположение, что колониальное влияние может подавить все остальное. Многие другие факторы также работали над формированием бухгалтерской практики. Примером является разработка закона в ответ на экономические или политические события. Например, экономический кризис в Соединенных Штатах в конце 1920-х и начале 1930-х годов привел к принятию Закона о биржах, который отклонил бухгалтерский учет США от его предыдущего курса, введя обширные требования к раскрытию информации и государственный контроль (обычно только путем применения угрозы) стандартов бухгалтерского учета. Другие примеры включают введение в Италии англо-американских принципов бухгалтерского учета по выбору правительства и введение в Люксембурге консолидации и подробного раскрытия информации в результате Директив ЕС — оба эти фактора противоречат всем предыдущим тенденциям там. В Испании принятие плана бухгалтерского учета из Франции последовало за его принятием Францией после влияния оккупировавших ее немцев в начале 1940-х годов.

Возможно, наиболее очевидным и наименее естественным является адаптация различных британских законов о компаниях или международных стандартов развивающимися странами с незначительным числом публичных компаний или частных акционеров, которые дали начало практикам финансовой отчетности, содержащимся в этих законах или стандартах. В свою очередь, Соединенное Королевство в 1981 году приняло единые форматы, полученные из Aktiengesetz 1965 года Германии из-за требований ЕС. Со своей стороны, страны римского права теперь должны бороться с «истинным и справедливым взглядом». Основным примером внешнего влияния является принятие или сближение со стандартами Международного совета по стандартам бухгалтерского учета (IASB). Например, ЕС сделал эти стандарты обязательными для консолидированной отчетности листингуемых компаний. Это было сделано по политическим и экономическим причинам, и это перекрывает влияние других фактов, рассматриваемых в этой главе. Более тонко, оставшиеся национальные

стандарты ЕС и других стран постепенно сближаются с международными стандартами.

Другим фактором, влияющим на практику бухгалтерского учета, является уровень инфляции. Хотя бухгалтеры в англоязычном мире оказались в высшей степени невосприимчивыми к инфляции, когда дело доходит до решительных действий, есть некоторые страны, где инфляция была подавляющей. В нескольких странах Южной Америки наиболее очевидной чертой практики бухгалтерского учета было использование методов общей корректировки уровня цен (Tweedie and Whittington, 1984). Использование этого сравнительно простого метода, вероятно, обусловлено разумной корреляцией инфляции с любыми конкретными изменениями цен, когда первая составляет сотни процентов в год; объективной природой публикуемых правительством индексов; связью бухгалтерского учета и налогообложения; и нехваткой хорошо подготовленных бухгалтеров. Без ссылки на инфляцию было бы невозможно объяснить различия в учете в нескольких странах, серьезно затронутых ею.

В континентальной Европе тот факт, что именно правительства реагировали на инфляцию во Франции, Испании и Италии с 1970-х годов, является симптоматичным для регулирования бухгалтерского учета в этих странах. Напротив, в Соединенных Штатах, Великобритании и Австралии в 1970-х годах в основном комитеты бухгалтеров разрабатывали меры реагирования на инфляцию. Можно сделать вывод, что, хотя любая страна будет реагировать на массовую инфляцию, более интересным моментом является то, что реакция системы бухгалтерского учета страны на инфляцию является иллюстрацией базовой природы системы. В нескольких случаях теория сильно повлияла на практику бухгалтерского учета, возможно, наиболее очевидно в случае микроэкономики в Нидерландах. Теоретики бухгалтерского учета там (в частности, Теодор Лимперг-младший (Theodore Limperg, Jr)) выдвинули довод о том, что пользователи финансовой отчетности получают наиболее справедливое представление о результатах деятельности и состоянии дел отдельной компании, позволив бухгалтерам использовать суждение в контексте этой конкретной компании для выбора и представления бухгалтерских показателей. В частности, предполагалось, что информация о стоимости замещения может дать наилучшую картину.

Нестрогость голландского законодательства и налоговых требований, а также восприимчивость профессии к микроэкономическим идеям (отчасти, несомненно, из-за их обучения академическими теоретиками) привели к нынешнему разнообразию практики, акценту на «справедливости» посредством суждения и экспериментированию с учетом затрат на замещение. В других странах теория менее заметна. В большей части континентальной Европы (как и в Беларуси) и Японии бухгалтерский учет был слугой государства (например, для сбора налогов или демонстрации экономических достижений). В англосаксонском мире теория традиционно не

имела большого значения в бухгалтерской практике, хотя развитие концептуальных основ с середины 1970-х годов изменило это.

2.7 Профессия бухгалтера

Многие другие вопросы тесно связаны с финансовой отчетностью и, по мнению некоторых исследователей, вызывают международные различия. Одним из них является профессия бухгалтера. Однако это может быть зависимой переменной, а не объясняющей. Сила, размер и компетентность профессии бухгалтера в стране могут в значительной степени зависеть от различных факторов, описанных выше, и от типа финансовой отчетности, которую они помогли подготовить. Например, отсутствие существенного количества частных акционеров и публичных компаний в некоторых странах означает, что потребность в аудиторах намного меньше, чем в Соединенном Королевстве или Соединенных Штатах. Однако характер профессии также влияет на тип бухгалтерского учета, который практикуется и может практиковаться.

Например, Указ 1975 года в Италии (вступивший в силу только в 1980-х годах), требующий от листингуемых компаний проводить расширенные аудиты, аналогичные тем, что проводятся в Великобритании и США, мог быть введен в действие только изначально из-за значительного присутствия международных аудиторских фирм. Этот фактор является существенным препятствием для любых попыток существенной и глубокой гармонизации бухгалтерского учета между некоторыми странами. Необходимость в дополнительных аудиторах была спорным вопросом при внедрении Германией Четвертой директивы ЕС. Во-первых, в Германии существует отдельная, хотя и пересекающаяся, профессия налоговых экспертов (*Steuerberater*), которая больше, чем бухгалтерский орган. Напротив, в Соединенном Королевстве число «бухгалтеров» завышено за счет включения многих из тех, кто специализируется или время от времени занимается налогообложением.

Во-вторых, немецкий бухгалтер может быть членом *Institut* только как практик, тогда как по крайней мере половина британских бухгалтеров представляют членов, занятых в торговле, промышленности, правительстве, образовании и т. д. В-третьих, период обучения на аудитора в Германии намного дольше, чем в Соединенном Королевстве. Обычно он включает четырехлетний курс соответствующего образования, шесть лет практического опыта (четыре из которых по профессии) и профессиональный экзамен, состоящий из устных и письменных тестов, а также диссертации. Это, как правило, длится до тех пор, пока начинающему бухгалтеру не исполнится 30–35 лет. Таким образом, многие немецкие «студенты» были бы засчитаны как не полностью квалифицированные аудиторы, если бы они были в британской системе. В-четвертых, в конце 1980-х годов в Германии

был создан аудиторский орган второго уровня (vereidigte Buchprüfer) для аудиторов, которые могут проводить аудит только частных компаний. Эти четыре фактора помогают объяснить различия. Однако все еще существует очень существенная остаточная разница, которая является результатом гораздо большего числа компаний, подлежащих аудиту в Великобритании, и разного процесса формирования суждения о «справедливом» виде. Различия уменьшились, поскольку аудит был распространен на многие частные компании в странах ЕС и прекращен во многих частных компаниях в Великобритании, а также поскольку немецкие аудиторы сталкиваются с консолидированной отчетностью по МСФО.

2.8 Заключение о причинах международных различий

Международные различия в финансовой отчетности многочисленны и разнообразны. Культурные различия здесь явно имеют значение, по крайней мере, как причины факторов, влияющих на финансовую отчетность. Дупник и Солтер (Doupnik and Salter) (1995) предлагают модель, в которой различия в учете можно объяснить четырьмя культурными переменными Грея (Gray) и шестью другими (включая факторы, рассмотренные нами выше). Однако Ноубс (Nobes) (1998) предполагает, что это проблематично, поскольку (а) культурные переменные можно лучше рассматривать как влияющие на вторые шесть независимых переменных, а не как напрямую влияющие на учет, и (b) несколько из вторых шести переменных (например, характер профессии бухгалтера), по-видимому, в значительной степени зависимы, а не независимы.

Nobes (1998) предполагает, что, по крайней мере, для целей разделения развитых стран на основные группы, наиболее важной прямой причиной различий в финансовой отчетности является двухстороннее разделение стран на:

- (i) страны с важными рынками акций и большим количеством внешних акционеров; и
- (ii) страны с кредитной системой финансирования и с относительно незначительными внешними акционерами. Система акционерного капитала/аутсайдеров приводит к учету, полезному для принятия решений, к разделению налоговых и бухгалтерских правил и к крупным аудиторским профессиям. Это также обычно ассоциируется с системой общего права, хотя Нидерланды, по-видимому, являются исключением: страна с римским правом, но где многие другие особенности, связанные с учетом, похожи на особенности Соединенных Штатов или Великобритании. Ball et al. (2000) предполагают связь между общим правом и определенными аспектами учета, такими как скорость составления отчетности об убытках. Как

отмечалось ранее, La Porta et al. (1997 и 1998) изучали некоторые связи между общим правом и крупными рынками акций.

Факторы, которые могут быть значимыми в качестве причин, но не были рассмотрены выше, включают язык, историю, географию, религию, образование и многие другие. Некоторые из них могут быть слишком расплывчатыми, чтобы быть полезными; например, история фондовых рынков или правовая система могут быть особенно важны, а не история в целом. Однако, если рассматривать страны, которые находятся под сильным культурным влиянием извне (например, многие бывшие колонии), лучшим предиктором системы бухгалтерского учета может быть то, что она будет похожа на систему бывшей колониальной державы. Это обычно подавляет другие факторы, даже систему корпоративного финансирования. Например, некоторые бывшие британские колонии в Африке имеют систему бухгалтерского учета, основанную на системе Соединенного Королевства, хотя у них вообще нет рынка акций. В других случаях (например, Новая Зеландия) бывшая колония может унаследовать правовую систему, рынок акций и профессию бухгалтера, а также систему бухгалтерского учета.

Для многих стран Содружества британское влияние на бухгалтерский учет теперь заменено влиянием IASB. Xiao et al. (2004) применяют идеи Nobes (1998) и Ball et al. (2000) к развитию бухгалтерского учета в Китае. Они предполагают, что правительственное влияние может замедлить скорость, с которой система бухгалтерского учета будет меняться в ответ на растущий рынок акций. Tarca et al. (2005) изучают переход на МСФО в Германии и подтверждают предполагаемую связь с ростом внешнего капитала. Zeghal и Mhedhbi (2006) также показывают, что среди развивающихся стран международные стандарты, скорее всего, будут приняты там, где есть рынки капитала и англо-американская культура. Однако Tyrrall et al. (2007) предполагают, что, по крайней мере, в странах с развивающейся экономикой, существует такое сильное давление извне с целью использования МСФО, что Nobes (1998) больше не применяется. Вместо этого вопрос заключается в том, насколько быстро и полно применяются МСФО.

2.9 Некоторые примеры различий

2.9.1 Консерватизм и начисления

Слово «консерватизм» в литературе по бухгалтерскому учету имеет два разных значения. В этой книге мы используем его для обозначения тенденции занижать прибыль и активы. Это связано с желанием государства ограничить дивиденды, чтобы защитить кредиторов, и с желанием компании ограничить налогооблагаемый доход. Другое значение (например, Ball et al., 2000; Ryan, 2006) — это скорость, с которой сообщается о полученных убытках. Возможно, из-за разного состава пользователей в разных странах консерватизм (в первом смысле) имеет разную силу. Например, важность банков в Германии может быть причиной большего консерватизма в

отчетности. Широко распространено мнение, что банкиры больше заинтересованы в «минимальных» цифрах, чтобы убедиться в безопасности долгосрочных кредитов. В то же время, последующее отсутствие интереса к «справедливому» взгляду снижает необходимость в изменении консерватизма. МСФО ссылаются на концепцию «осмотрительности» (как в Рамках, п. 37), а не на «консерватизм». Во многих случаях стандарты бухгалтерского учета являются компромиссными соглашениями, которые улаживают битву между осмотрительностью и концепцией начислений. Например, не совсем консервативно требовать капитализацию некоторых расходов на НИОКР, как в МСФО 38, но это может быть разумно осмотрительно при определенных условиях.

Аналогичный аргумент применим к получению прибыли по долгосрочным контрактам, как в МСФО 15. Многие англосаксонские страны используют схожие идеи. Например, хотя практика бухгалтерского учета в США обычно не допускает капитализацию расходов на разработку (SFAS 2), она требует, чтобы прибыль была получена по определенным непроданным инвестициям (SFAS 115). Ханг (Hung) (2000) считает, что использование начислений в различных контекстах снижает полезность бухгалтерской информации в некоторых странах, но не в англосаксонских странах. Континентально-европейский консерватизм имеет более строгую разновидность, что может быть проиллюстрировано исследованием опубликованных финансовых отчетов (до МСФО, т.е. до 2004). Доказательства консерватизма в таких отчетах зависят от событий года и стиля отчетов компаний, поэтому невозможно организовать последовательное исследование. Однако эти отчеты, по-видимому, в целом представляют внутреннюю практику в Германии. Приведенные ниже цитаты призваны создать впечатление о консерватизме компании.

Следует отметить, что эти указания сохранились даже в консолидированной отчетности, которая не имеет отношения к налогообложению; и они сохранились даже в ряде европейских компаний, на которые оказало влияние международное давление, так что они заявили, что соблюдают правила США в максимально возможной степени: Движимые основные средства в основном амортизируются методом уменьшающегося остатка с изменением на линейный метод амортизации, если это приводит к более высоким ставкам амортизации... Для долей участия, приобретенных до 31 декабря 1997 года, деловая репутация в основном амортизируется в течение пяти лет... Кредиты отражаются по себестоимости или, в случае беспроцентных кредитов или кредитов по процентным ставкам ниже рыночных, по их текущей стоимости... Незавершенные контракты в основном относятся к отечественным и зарубежным заводам, строящимся для третьих лиц. Ожидаемая прибыль не признается до окончательного расчета по рассматриваемым проектам: ожидаемые убытки признаются путем списания до более низких относимых значений. Запасы учитываются по

себестоимости приобретения или производства, или по самой низкой котируемой или рыночной стоимости, или по таким более низким значениям, которые уместны... Оценка в основном основана на методе LIFO (последним пришел, первым ушел на ежегодной основе). В целом, 64 процента запасов были оценены по методу LIFO... Дебиторская задолженность, как правило, учитывается по номинальной стоимости; векселя к получению и займы, не приносящие или приносящие низкий процентный доход, дисконтируются до их текущей стоимости...

Существуют также резервы на неопределенные обязательства и ожидаемые убытки от незавершенных сделок и отложенных расходов на техническое обслуживание, которые должны быть понесены в течение первых трех месяцев следующего года... Долгосрочная дебиторская задолженность в иностранной валюте учитывается по ставке, действующей на дату приобретения, или по более низкой ставке на дату баланса. Долгосрочные обязательства в иностранной валюте учитываются по ставке, действующей на дату приобретения, или по более высокой ставке на дату баланса... Этот большой консерватизм в континентальной Европе, по-видимому, является долгосрочным явлением. Дэвидсон и Кольмайер (Davidson and Kohlmeier) (1966) и Абель (Abel) (1969) отметили, что показатели прибыли были бы последовательно ниже во Франции, Швеции, Германии и Нидерландах (когда предполагалось использование стоимости замещения), если бы отчеты аналогичных компаний были просто скорректированы с учетом различий в практике учета запасов и амортизации по сравнению с теми, которые используются в Соединенных Штатах или Великобритании.

Еще одним примером защиты кредиторов является использование установленных законом или правовых резервов в нескольких странах континентальной Европы и Японии. Это нераспределяемые резервы, которые создаются из объявленной прибыли. Они являются дополнительной защитой для кредиторов сверх обычных правил поддержания капитала. Во Франции, Германии и Бельгии компания обязана выделять 5-процентные транши своей годовой прибыли до тех пор, пока установленный законом резерв не достигнет 10 процентов выпущенного акционерного капитала (20 процентов в Италии и Испании; 25 процентов в Японии). В Беларуси это может быть резервный фонд, учитываемый на счете 82.

Таблица 2.7 Слова для обозначения «резервов» ('provision' and 'reserve') в различных странах

Британский английский	Provision	Reserve
Американский английский	Reserve	[Элемент капитала]
Французский	Provision	Réserve
Немецкий	Rückstellung	Rücklage
Итальянский	Fondo	Riserva

Это международное различие в консерватизме в значительной степени пережило международную гармонизацию внутренних правил. Например, ни ЕС, ни международные усилия по гармонизации не затрагивали правовые резервы. Кроме того, Четвертая директива ЕС делает благоразумие важнейшим принципом в немецкоязычной версии (и большинстве других), но не в англоязычной версии (Evans and Nobes, 1996).

2.9.2 Различия в терминологии резервов компании

Область терминов 'provisions' и 'reserves' полна лингвистических трудностей. Например, в американском английском слово 'reserve' всегда означает 'provision' в британском английском (см. Таблицу 2.7). Мы будем использовать британский английский здесь, но это создает еще одну трудность, поскольку слово 'provision' означает две вещи: (i) обязательство с неопределенным сроком или суммой (например, «провизия на пенсии» ('provision for pensions')) и (ii) резерв против (или обесценение) стоимости актива (например, «резерв на безнадежные долги» (bad debt provision') или «резерв на амортизацию» ('provision for depreciation')). Чтобы избежать путаницы в этом разделе, мы будем использовать слово «резерв» для обозначения первого из них, а «обесценивание» для обозначения второго. Такое использование характерно для МСФО. Создание резерва или обесценение подразумевает отчисление из дохода (прибыли), но есть важное различие. Обесценение — это вопрос измерения, относящийся к активу, который уже был признан.

Напротив, создание резерва требует трех этапов рассмотрения: есть ли обязательство? следует ли его признавать? как его следует измерять? Различие между provisions and reserves важно для финансовой отчетности, поскольку provisions являются обязательствами, признанными за счет расходов на прибыль, тогда как reserves являются элементами капитала, вызванными нераспределенной прибылью. Факторами, которые приводят к распространению резервов (provisions), по-видимому, являются консерватизм и щедрое налоговое регулирование. Оба эти фактора были изучены, и их влияние на резервы упомянуто. Результатом такого учета резервов может стать то, что соглашения о начислениях, определение «обязательства» и «справедливости» будут частично преодолены; это, в свою очередь, может привести к сглаживанию доходов. Резервы на риски и непредвиденные обстоятельства, которые колеблются в обратной зависимости от прибыли, являются примерами сглаживания доходов.

Другая языковая проблема заключается в том, что резерв- provision (или reserve) не следует путать с кучей денег или инвестиций, которые следует называть «фондом» (fund'). Например, когда компания признает, что у нее есть обязательство выплачивать будущие пенсии нынешним и бывшим сотрудникам, она должна создать provision (резерв). Однако это просто есть

признание нового обязательства. Если компания хочет пойти дальше и отложить деньги за пределами компании, чтобы выплатить эти обязательства, то ей необходимо создать фонд (fund). Например, в Великобритании и Соединенных Штатах компании обычно отправляют деньги в юридически независимый пенсионный фонд или компанию по страхованию жизни. Полученный фонд уменьшает размер резерва-, provision показанного в балансе. Обратите внимание (в таблице 2.7), что итальянское слово для обозначения резерва (provision) — fondo, и это также итальянское слово для обозначения фонда (fund) — т.е. активов, что может усилить путаницу в терминологии.

2.9.3 Оценка активов

Существуют большие международные различия в степени, в которой допускаются или требуются отклонения от стоимостной основы. В стране с подробными правовыми нормами и совпадением налогового и коммерческого учета преобладающая система оценки будет включать в себя как можно меньше профессиональных суждений. Гибкость и суждение затруднили бы для аудиторов определение того, соблюдался ли закон, и могли бы привести к произвольным налоговым требованиям. Таким образом, в такой стране, как Германия, требуемым методом оценки в соответствии с внутренними правилами является строгая форма исторической стоимости. Это также соответствует немецкому противодействию инфляции (и корректировкам на нее), возникшему в результате болезненного опыта гиперинфляции после каждой из двух мировых войн. На другом полюсе находятся Нидерланды. Некоторые голландские компании (например, Philips) публиковали финансовые отчеты по восстановительной стоимости в течение четырех десятилетий до недавнего времени. Хотя это оставалось практикой меньшинства, в периоды инфляции многие голландские компании частично или дополнительно использовали восстановительную стоимость.

Голландская практика отражала влияние микроэкономической теории и стремление к справедливости. Между этими двумя крайностями британские «правила» до недавнего времени допускали хаотичное положение дел, когда некоторые компании время от времени переоценивали имущество, используя различные методы. Такова история для большей части англоязычного мира, за исключением того, что США и Канада придерживаются исторической стоимости (за исключением финансовых активов) в основных финансовых отчетах из-за влияния SEC. Во всем англоязычном мире в инфляционные 1970-е и 1980-е годы проводились эксперименты с учетом текущей стоимости, обычно с помощью дополнительных отчетов. Теперь правила МСФО и Великобритании разрешают переоценку материальных и некоторых нематериальных активов, если она непрерывна и применяется ко всем активам одного и того же вида.

Во Франции, Испании и Италии, где существует большое налоговое и иное влияние правительства, переоценки время от времени проводились, как отмечалось ранее. Некоторые страны, особенно в Южной Америке, приняли формы учета, скорректированного на общую покупательную способность (GPP). Это произошло в странах с очень высокой инфляцией, государственным/налоговым контролем бухгалтерского учета и нехваткой бухгалтеров. Таким образом, GPP удовлетворяет требованиям простоты и единообразия, поскольку единый индекс инфляции может использоваться всеми компаниями. Учет GPP, конечно, по сути, является историческим учетом затрат с ежегодной индексацией «в последнюю минуту».

2.9.4 Форматы финансовой отчетности

Балансы различаются двумя основными способами в соответствии с внутренними правилами (см. Таблицу 2.8). Во-первых, в некоторых странах активы отображаются в порядке убывания ликвидности (сначала деньги), тогда как в других странах ликвидность отображается в порядке возрастания (сначала нематериальные средства). Ключ к прогнозированию заключается в том, что убывающий порядок используется странами, находящимися под влиянием США, а возрастающий порядок используется странами ЕС. Другим основным изменением балансов является их форма. Некоторые объединяют вместе все дебиты, а затем все кредиты. Такие балансы либо двусторонние (с активами слева), либо в «форме отчета» на одной странице (с активами сверху) — см. пример формы отчета в Таблице 2.9. Другие компании располагают элементы для расчета итогов чистых текущих активов и чистых активов; это можно назвать форматом финансовой позиции. Все эти три формы (с активами в порядке возрастания ликвидности) разрешены в ЕС. В США нет требований к форме балансов.

Таблица 2.8 Обычные форматы бухгалтерского баланса

Страна	Порядок ликвидности	Форма
Австралия	Убывающая	Финансовое положение
Франция	Увеличивающаяся	Двусторонняя
Германия	Увеличивающаяся	Отчет
Италия	Увеличивающаяся	Двусторонняя
Япония	Убывающая	Двусторонняя
Испания	Увеличивающаяся	Двусторонняя
Великобритания	Увеличивающаяся	Финансовое положение
США	Убывающая	Двусторонняя или отчет
Беларусь	Возрастающая	Отчет

Для отчетов о прибылях и убытках разнообразие является скорее проблемой для пользователей финансовой отчетности. Таблица 2.9 показывает разнообразие для некоторых стран. Вертикальный/двусторонний варианты не должны быть трудными для пользователей, хотя небухгалтеры могут посчитать двустороннюю версию сложной для понимания. Реальная проблема заключается в двух способах объединения затрат: по характеру или по функции. Формат по характеру объединяет затраты как общие закупки, общую амортизацию, общую заработную плату и т. д. Формат по функции объединяет затраты по стадиям производства: себестоимость продаж, административные расходы, расходы на сбыт и т. д. Формат по функции позволяет рассчитать валовую прибыль для производственной компании, тогда как формат по характеру не позволяет, поскольку нет информации о заработной плате в сфере производства, амортизации и т. д., которая была бы необходима для расчета себестоимости продаж. Опять же, МСФО (IAS) 1 не содержит требований к форматам. В этой главе нами обсуждалась связь между бухгалтерским учетом и преобладанием внешних акционеров. Ориентация на акционеров распространяется дальше принципов бухгалтерского учета: она влияет на формат финансовой отчетности.

Таблица 2.9 Обычные отчеты о прибылях и убытках в соответствии с национальным законодательством

Страна	Форма	Представление затрат
Австралия	Вертикальная	По функции
Франция	Двусторонняя	По природе
Германия	Вертикальная	В основном по природе
Италия	Вертикальная	По природе
Япония	Вертикальная	По функции
Испания	Двусторонняя	По природе
Великобритания	Вертикальная	По функции
США	Вертикальная	По функции
Беларусь	Вертикальная	По функции

Наиболее очевидным является то, что общее использование вертикального формата в Великобритании, а не горизонтального формата, как во Франции или Испании, предполагает большую ориентацию на акционеров в Великобритании. Это связано с тем, что, как отмечено выше, формат баланса как отчета о финансовом положении позволяет представлять оборотный капитал и чистую стоимость, и он противопоставляет чистую стоимость средствам акционеров. Вертикальный формат отчета о прибылях и убытках легче читать для небухгалтеров.

РЕЗЮМЕ

В литературе можно найти большой список предполагаемых причин международных различий в бухгалтерском учете.

Представляется весьма вероятным, что культурные различия влияют на бухгалтерский учет. Несмотря на попытки количественной оценки культуры, их применение к измерению различий в бухгалтерском учете затруднено. Можно установить более прямую связь между бухгалтерским учетом, правовой и финансовой системами.

Большинство стран, рассматриваемых в книге, можно отнести либо к странам общего права, либо к странам кодифицированного права. По-видимому, существует определенная связь с типами бухгалтерского учета.

Странам с крупными фондовыми рынками необходима финансовая отчетность, подходящая для раскрытия полезной информации инвесторам. В других странах, вероятно, существует система бухгалтерского учета, связанная с расчетом налогооблагаемого и распределяемого дохода (например, в Беларуси).

В ряде стран (например, в Германии и Беларуси) налогообложение очень тесно связано с финансовой отчетностью.

Внешние факторы существенно влияют на бухгалтерский учет в стране, особенно в случае бывших колоний. Важным внешним фактором в настоящее время является Совет по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

Высокий уровень инфляции, как правило, оказывает влияние на бухгалтерский учет, но в разных странах оно (влияние) различается. Теория, по-видимому, не оказывает существенного влияния в большинстве стран, но в форме концептуальных основ приобретает все большее значение.

Международные различия в силе и масштабах бухгалтерской профессии могут быть скорее следствием, чем причиной различий в бухгалтерском учете.

Подводя итог, можно сказать, что, если только колониальное влияние не преобладает, система бухгалтерского учета в наибольшей степени зависит от наличия сильного фондового рынка.

В разных странах можно обнаружить разную степень консерватизма. Более высокий консерватизм можно ожидать в странах, где налоги и бухгалтерский учет тесно связаны и где есть консервативные пользователи, такие как банкиры. Один из способов быть более консервативным — это создавать «необязательные» резервы. Однако в плохие годы их можно отменить, тем самым нейтрализовав влияние консерватизма на показатель прибыли.

Оценка активов имеет существенные международные различия. В некоторых странах требуется строгий учет первоначальной стоимости, в других допускается переоценка отдельных активов в определенные периоды времени. В ряде стран правительства время от времени требуют контролируемой переоценки основных средств.

Форматы финансовой отчетности существенно различаются в разных странах. Это создает определенные трудности для сравнения. Степень ориентации на акционеров в стране влияет на форматы финансовой отчетности, представление отчетов о движении денежных средств, раскрытие определенных статей и многие другие методы учета.

3. РАЗЛИЧНЫЕ ВЕРСИИ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО

Цели IASCF включают разработку «единого набора высококачественных, понятных и обязательных к исполнению глобальных стандартов финансовой отчетности» и «содействие их использованию и неукоснительному применению» (Устав IASCF, п. 2). Прогресс в этом направлении продолжается по мере ужесточения стандартов и расширения их обязательного применения. Однако, даже если сосредоточиться на финансовой отчетности, заявленной как соответствующей международным стандартам (МСФО), существует ли единообразная практика? В этой главе сначала рассматриваются мотивы различий в практике применения МСФО. В частности, существуют ли причины, по которым МСФО могут применяться систематически по-разному в разных странах? В разделе 3.3 рассматриваются возможности различий в практике применения МСФО. В рамках данного исследования рассматриваются явные и скрытые варианты, предусмотренные МСФО. Изучение этого вопроса поможет читателям понять МСФО не только в рамках данной главы. Оно также выявит возможности различий в практике применения МСФО между компаниями или отраслями, а не только между странами.

В связи с существованием различных версий применения МСФО, следует принять во внимание:

- А) Пользователей финансовой отчетности необходимо предупредить, что отчетность по МСФО из разных компаний/стран может быть менее сопоставимой, чем они ожидали.
- В) Комиссия по ценным бумагам и биржам США (SEC) не спешила принимать МСФО от иностранных компаний, акции которых котируются на биржах США.
- С) «Сравнительный международный учет» по-прежнему существует как область исследований даже в рамках применения МСФО.

3.1 Мотивация применения различных версий МСФО

Если предположить, что в рамках МСФО существует возможность применения различных методов (см. раздел 3.3), то для этого существуют различные мотивы на уровне компаний, отраслей или стран. Компании сталкиваются с различными обстоятельствами и могут принимать различные решения в области политики (например, Watts and Zimmerman, 1978). Например, некоторые компании могут демонстрировать высокую прибыль, чтобы произвести впечатление на фондовый рынок. Другие могут демонстрировать низкую прибыль, чтобы обосновать необходимость повышения цен или снижения дивидендов, или заработной платы. Эти различные мотивы могут также применяться в разных отраслях. Например, в коммунальных службах, таких как газовая или телекоммуникационная,

обычно регулируются цены, и поэтому иногда возникает желание показывать низкую прибыль, но для большинства отраслей это нетипично. В данной главе рассматривается, почему компании в одних странах могут предпочесть применять МСФО иначе, чем в других. Отправной точкой является вопрос о том, являются ли факторы, рассмотренные нами ранее, релевантными. Здесь рассматриваются три фактора: системы финансирования, налоговые системы и правовые системы. В качестве основных примеров будут использоваться Германия и Великобритания, поскольку это важные страны (т. е. две крупнейшие экономики и фондовые рынки Европы) с явно различающимися системами бухгалтерского учета (см. Главу 2).

Как обсуждалось в разделе 2.4, можно разделить страны на «финансируемые изнутри» и «финансирование извне», однако это различие постепенно стирается. Например, Германия традиционно считалась страной «внутреннего» финансирования, но крупнейшие немецкие компании, акции которых котируются на бирже, уже адаптировались к финансовой культуре акционеров/аутсайдеров и добровольно использовали МСФО или ОПБУ США с середины 1990-х годов (Weissenberger et al., 2004). Однако многие немецкие компании, акции которых котируются на бирже, ждали перехода на МСФО, пока их не вынудили к этому Deutsche Börse, а затем и Регламент ЕС 1606 от 2002 года. Такие немецкие компании могут по-прежнему находиться во власти «финансирования изнутри» и не испытывать коммерческой потребности в творческом подходе к бухгалтерскому учету и обширном раскрытии информации, характерном для рынков США или Великобритании. Поэтому у них могут быть мотивы к использованию определенного стиля отчетности по МСФО, если предположить, что существуют возможности для различных стилей. Во-вторых, как обсуждалось в разделе 2.3, в литературе также выделяют два основных типа правовых систем развитых стран: римское (кодексное) право и общее право (например, David and Brierley, 1985). Это влияет на регулирование финансовой отчетности. Например, подготовка финансовой отчетности в соответствии с национальными правилами Германии в значительной степени регламентируется Торговым кодексом (HGB) и налоговым законодательством, тогда как детали национальных правил Великобритании содержатся в стандартах бухгалтерского учета, разработанных в частном секторе.

Для отчетности по МСФО в Германии и Великобритании содержание стандартов теперь одинаково. Однако мониторинг и обеспечение соблюдения остаются на национальном уровне. Это включает в себя характер и регулирование аудита, правила фондовой биржи, деятельность регулятора фондовой биржи и любых других контрольных или надзорных органов. Международные различия в этих областях сохраняются, поэтому дихотомия «римский/общий» все еще может влиять на практику финансовой отчетности. Раздел 3.3 содержит примеры. Третий вопрос — это влияние налогообложения на финансовую отчетность. Это было рассмотрено в

Разделе 2.5, где влияние в Германии рассматривалось как большее, чем в Великобритании. Однако остается ли это различие актуальным в контексте использования МСФО для консолидированной отчетности? На первый взгляд, нет, поскольку консолидированный учет по МСФО даже в Германии отделен от налоговых расчетов, которые начинаются с прибыли до налогообложения неконсолидированных отдельных компаний.

Однако, как поясняется ниже, существует две причины, по которым налоговая практика может влиять на консолидированную отчетность по МСФО: удобство (в Германии) и соответствие налоговому законодательству (в Великобритании). В Германии компании обязаны продолжать готовить неконсолидированную финансовую отчетность в соответствии с общепринятыми правилами HGB для расчета налогооблагаемого дохода и распределяемого дохода. Это не зависит от использования МСФО для консолидированной или неконсолидированной отчетности (Haller and Eierle, 2004). В некоторых регионах налогово-обусловленные варианты учета, принятые в неконсолидированной отчетности, могут быть перенесены и на консолидированную отчетность по МСФО. Например, обесценение активов подлежит налоговому вычету в Германии (но не в Великобритании), поэтому существует предвзятое отношение к ним. Они могут сохраниться и при консолидации по МСФО в Германии, учитывая возможность для суждения в процедурах обесценения по МСФО (см. Раздел 3.3). В Великобритании МСФО разрешены для финансовой отчетности отдельных компаний и, следовательно, в качестве отправной точки для расчета налогооблагаемого дохода. Налоговые органы, как правило, ожидают, что в отчетности материнской компании и других участников группы компаний в Великобритании будет использоваться та же учетная политика, что и в отчетности группы. Например, признание и оценка нематериальных активов имеет налоговые последствия.

Следовательно, учитывая, что МСФО требуют значительного суждения в этой области, отдельные компании, использующие МСФО, будут иметь стимул к интерпретации МСФО 38 (Нематериальные активы) с целью минимизации капитализации и, следовательно, налогообложения, что затем отразится в консолидированной отчетности. Подводя итог этому разделу, можно сказать, что национальные традиции бухгалтерского учета, вероятно, сохранятся и в консолидированной отчетности, где для этого существуют возможности их применения в правилах МСФО. Это не означает, что такое продолжение практики является всего лишь результатом инерции, а означает, что причины различий в традициях в некоторых случаях сохраняют свою актуальность. Однако инерция сама по себе может быть дополнительным объяснением, как и осознанное желание компании как можно меньше вносить изменения в свой учет для лучшего понимания внутренними и внешними пользователями.

3.2 Сфера применения различных методов использования МСФО

Любые мотивы применения различных методов использования МСФО в компаниях, отраслях или странах не имели бы большого значения, если бы для этого не существовало реальных возможностей. В этом разделе рассматривается эта сфера применения, с упором на международные различия, часто на примере Германии и Великобритании. Здесь выделены восемь категорий сфер применения различных методов применения МСФО: различные версии МСФО, различные переводы, пробелы в МСФО, явные и скрытые варианты применения, оценки, вопросы переходного периода и несовершенство применения. Далее эти категории будут рассмотрены по очереди.

3.2.1 Различные версии МСФО

Несмотря на принятие или предполагаемое принятие МСФО, могут возникать международные различия в правилах МСФО, действующих на конкретную дату. Ниже рассматриваются три случая. Во-первых, существуют различия между МСФО конкретной страны и МСФО, принятыми ЕС. Второй случай — Австралия, где прямое соблюдение МСФО не требуется, но вместо этого МСФО в значительной степени, хотя и не в полной мере, трансформируются в австралийские стандарты, которые затем законодательно устанавливаются для компаний. Например, МСФО (IAS) 31 позволяет группе выбирать между пропорциональной консолидацией и методом долевого участия в отношении своей доли в совместном предприятии. В отличие от этого, AASB 131 (пункт 38) требовал учета по методу долевого участия. Это было австралийским «исключением», хотя в австралийском стандарте можно было бы справедливо указать, что его соблюдение гарантирует соблюдение МСФО. Однако это означало, что австралийские группы не использовали пропорциональную консолидацию, в то время как немецкие или французские группы могли, согласно МСФО, продолжать свою прежнюю национальную практику. Третий случай расхождения в правилах МСФО касается дат вступления в силу и окончания года. Новые стандарты, как правило, вступают в силу для «годовых периодов, начинающихся 1 января 200X года или позднее».

Тем не менее, досрочное применение обычно допускается, поэтому две совершенно разные версии МСФО могут действовать одновременно. Например, МСФО 8 и новые версии МСФО 1 и МСФО 23 были доступны для использования в 2007 году, но не требовались до 2009 года. Другим аспектом этого является то, что процесс одобрения ЕС может занять много месяцев. Таким образом, некоторые части МСФО могут действовать, но не быть одобренными на конец финансового года конкретной компании. Компания ЕС будет обязана не соблюдать такие части МСФО, если они не соответствуют одобренным МСФО (KPMG, 2005). Кроме того, многие компании в некоторых

странах (например, в Австралии и Великобритании, но не в Германии) имеют отчетные периоды, которые не начинаются 1 января. Поэтому исследователи могут обнаружить, что выборка компаний с годовыми отчетами, относящимися к годам, заканчивающимся в 2026 году, подчиняются разным версиям МСФО. Более того, некоторые компании (например, розничные группы в Великобритании) предпочитают иметь отчетный год, состоящий ровно из 52 или 53 недель, поэтому у некоторых компаний отчетный год начинается 28 декабря, что позволяет избежать нового стандарта, вступающего в силу на четыре дня позже.

3.2.2 Различные переводы

Головная организация IASCF разработала официальный процесс перевода МСФО, включающий комитеты по проверке качества переводов. Существуют официальные переводы на многие европейские языки, а также на арабский, китайский и японский. В случае Европы, Регламент ЕС 2002 года придаёт переводам юридический статус в различных странах. Представители ЕС и правительства были включены в состав комитетов по проверке IASCF, а Комитет ЕС по регулированию бухгалтерского учёта (см. Главу 2) также просмотрел переводы. Как и в любой области, существует риск того, что процесс перевода изменит или потеряет смысл по сравнению с исходной версией, в данном случае английской. Эванс (2004) рассматривает основные проблемы бухгалтерской коммуникации, когда задействовано более одного языка. Нами приведены два примера. Отчеты о движении денежных средств требуются в соответствии с МСФО (IAS) 7, сверяя их с «денежными средствами и их эквивалентами».

Термин «эквиваленты денежных средств» определяется в пунктах с 6 по 9, в том числе: Инвестиции обычно квалифицируются как эквивалент денежных средств только тогда, когда они имеют короткий срок погашения, скажем, три месяца... Это попытка избежать написания правила, а не принципа. В португальском переводе МСФО (IAS) 7 опущено слово «say». Это улучшает стандарт, но не переводит его точно. В результате в Португалии было бы сложнее, чем в Ирландии, успешно утверждать, что инвестиции со сроком погашения чуть более трех месяцев являются эквивалентом денежных средств. В качестве еще одного примера, МСФО (IAS) 41 (пункт 34) требует, чтобы безусловный государственный грант, связанный с биологическим активом, признавался в качестве дохода, когда грант становится «подлежащим получению». В норвежской¹ версии (DnR, 2006, стр. 543) это переводится как «mottas», что означает «получено». Иногда это может быть важным различием.

3.2.3 Пробелы в МСФО

В некотором смысле, в МСФО нет пробелов, поскольку МСФО (IAS) 8 (пункт 10) указывает организации, как выбирать учетную политику, когда другие разделы МСФО не применяются. В таком случае прибегают к общим критериям Основных положений Совета по международным стандартам финансовой отчетности (IASB), к разделам МСФО, касающимся данного пробела, и к более подробным стандартам других организаций, использующих аналогичные Основные положения (в первую очередь, к US GAAP). Это оставляет организациям значительное пространство для маневра и допускает сохранение различий в практике. Примерами в 2007 году были учет договоров страхования и учет нефти и газа. Общие вопросы рассматриваются в МСФО (IFRS) 4 и МСФО (IFRS) 6 соответственно, но ряд вопросов остается нерешенными. В таких обстоятельствах национальные традиции могут продолжать использоваться для заполнения пробелов в МСФО.

РЕЗЮМЕ

Некоторые аспекты причин международных различий в отчетности по-прежнему остаются причинами международных различий в практике применения МСФО. К соответствующим факторам относятся финансовые, правовые и налоговые системы. Существуют различные национальные или региональные версии МСФО и различные переводы. Существуют также пробелы в МСФО, явные и скрытые варианты, возможности для различных оценок стоимости и варианты перехода на МСФО. Применение МСФО различается на международном уровне, поскольку все еще остается вопросом национального права. Существование различных национальных версий практики применения МСФО является новой особенностью сравнительного международного учета. Это имеет значение для пользователей финансовой отчетности и для принятия отчетности МСФО в Беларуси.

3.3 Переходный период в Центральной и Восточной Европе

В конце 1980-х годов стало очевидно, что командная экономика стран Центральной и Восточной Европы не обеспечивает экономического роста. Неспособность коммунистических партий удержать политическую власть привела к свержению правительств (после того, как исчезла угроза советского вооружённого вмешательства), воссоединению Западной и Восточной Германии и распаду самого Советского Союза. В этом разделе в совокупности рассматривается финансовая отчетность в большом числе европейских стран, ранее находившихся под советским господством. К ним относятся страны, входившие в состав Советского Союза (Россия, Украина, Беларусь, Молдова и страны Балтии: Эстония, Латвия и Литва), а также

Польша, Чехия, Словакия, Венгрия, Румыния, Болгария, Албания, Сербия, Хорватия, Босния, Словения и Македония. Как уже отмечалось, многие из этих стран стали членами ЕС. На момент вступления во всех этих странах ВВП на душу населения был ниже среднего показателя по «ЕС 15». В качестве членов они обязуются принять законодательство, реализующее Директивы по бухгалтерскому учету и требующее от своих листинговых компаний соблюдения международных стандартов финансовой отчетности в своих консолидированных финансовых отчетах.

Страны, стремящиеся вступить в ЕС, также внесли изменения в свое законодательство, и даже те, кто не так стремится к этому (Беларусь), попадают под влияние ЕС. Однако финансовая отчетность и бухгалтерский учет не могут быть реформированы просто путем принятия законов и практики ЕС, которые в любом случае, как мы видели, сами по себе отнюдь не полностью гармонизированы. Предприятиям в этих развивающихся странах, ранее полагавшимся на государственное финансирование, теперь необходим доступ к негосударственным источникам финансирования, как заемным, так и акционерным. Заемные средства, особенно банковские кредиты, вероятно, будут важнее акционерного капитала (особенно учитывая отсутствие личных сбережений в условиях гиперинфляции), что свидетельствует о предвзятости правил бухгалтерского учета в пользу защиты кредиторов. С другой стороны, крупным компаниям может потребоваться система финансовой отчетности, основанная на англосаксонских концепциях, для привлечения иностранных инвестиций.

Средства, направляемые через международные агентства, могут зависеть от предоставления бухгалтерской информации в признанном международном формате и заверенной признанной международной аудиторской фирмой. Хотя «капиталистический» бухгалтерский учет (будь то англосаксонский или континентально европейский вариант) не навязывается, он все еще, в той или иной степени, является иностранным имплантом, требующим адаптации к местным условиям. Пока еще рано говорить о том, насколько успешной окажется такая адаптация, особенно учитывая, что изменения в регулировании не всегда сопровождаются изменениями в практике. События, произошедшие после распада Советского Союза и утраты им контроля над Центральной и Восточной Европой, наглядно продемонстрировали, что регион не менее разнообразен в политическом, экономическом и культурном плане, чем Западная Европа. Это разнообразие проявляется в финансовой отчетности так же, как и в других областях. Рассматривать каждую страну подробно не представляется возможным и нецелесообразным, особенно учитывая, что детали законов и нормативных актов были и остаются подверженными быстрым изменениям.

Бывшая Германская Демократическая Республика представляет собой особый случай. Её предприятия теперь обязаны соблюдать правила бухгалтерского учёта, установленные Федеративной Республикой Германия.

Однако экономические трудности, связанные с воссоединением, привели к изменениям в финансовой отчетности крупных немецких компаний (Young, 1999). Развитие финансовой отчетности в Восточной и Центральной Европе неизбежно было подвержено большему количеству разрывов, чем в таких странах, как Великобритания и США, но ни одна страна (включая Беларусь) не порвала полностью с прошлым, и в ней сохраняется влияние как докоммунистического, так и коммунистического периода.

3.3.1 Докоммунистический бухгалтерский учет

Бухгалтерский учет в докоммунистической Восточной и Центральной Европе (за исключением стран, входивших в состав Советского Союза в период между двумя мировыми войнами) имел, как и в Австрии (Nowotny and Gruber, 1995), много общего с немецким. В отсутствие развитых рынков акционерного капитала основное внимание уделялось защите кредиторов и сбору налогов, а предпочтение отдавалось национальным планам счетов, основанным главным образом на пионерских работах Шмаленбаха (Schmalenbach) в Германии в 1920-х годах. План счетов Шмаленбаха был предназначен для рыночной экономики, но мог быть адаптирован как к плановой экономике, как это произошло в нацистской Германии в 1930-х годах и вишистской Франции в начале 1940-х годов, так и к командной экономике, как в Советском Союзе в 1920-х годах. Многие оккупированные страны Восточной и Центральной Европы были вынуждены принять немецкий план счетов во время Второй мировой войны, а затем, после войны, — советский план счетов (Richard, 1995a).

Коммерческие операции регулировались Торговыми кодексами, основанными на немецкой модели, которая, в свою очередь, основывалась на французском Кодексе Наполеона. Например, в Польше (а, следовательно, и в Западной Беларуси) в межвоенный период экономическое развитие было медленным и характеризовалось государственным вмешательством. В финансах промышленности доминировали банки, как государственные, так и частные. Соответствующее законодательство о бухгалтерском учете, аудите и компаниях было консолидировано в Торговом кодексе 1934 года, на который оказал влияние немецкий кодекс. Ассоциация бухгалтеров в Польше (ААП) была основана в 1907 году, но ее влияние на регулирование бухгалтерского учета было незначительным, а бухгалтерская профессия была слабой и раздробленной. Национального плана счетов не существовало. Некоторые улучшения в практике бухгалтерского учета, которые произошли в 1930-х годах, были главным образом результатом давления со стороны налоговых органов. Во время немецкой оккупации (1939–1944) действовали правила единого немецкого Генерального плана счетов.

В Беларуси в межвоенный период действовали правила бухгалтерского учета, характерные для всего Советского Союза.

3.3.2 Коммунистический бухгалтерский учет в командной экономике

В течение многих десятилетий финансовая отчетность и бухгалтерский учет в коммунистических странах Центральной и Восточной Европы существенно отличались от практики Западной Европы и были в значительной степени оторваны от нее, хотя в таких странах, как Венгрия и Польша, еще до 1989 года бухгалтерский учет стал более адаптивным и гибким в результате экономических реформ и демократизации (Bailey, 1988). Эта особенность была неизбежна в отсутствие частных предприятий и рыночных цен. Основная цель систем бухгалтерского учета в командной экономике традиционного коммунизма — предоставление финансовой статистики (часто в количественном, а не в стоимостном выражении) для использования в бюджетах более высокого уровня. Подотчетности, которая является важнейшим элементом бухгалтерского учета в рыночной экономике, где акционеры компаний делегируют менеджерам контроль над ресурсами, предоставляя им ограниченную ответственность для стимулирования инвестиций, уделяется очень мало внимания. В командной экономике отсутствует понятие «добросовестного представления» или «истинного и справедливого представления». Таким образом, финансовая отчетность является «иерархической», а не «горизонтальной», то есть отчеты направляются вверх по административной структуре, а не наружу, на рынок. Бухгалтерский учет в командной экономике имеет относительно низкий статус, негибок и не обязан реагировать на рыночные инновации.

Например, советская система бухгалтерского учета, использовавшаяся в Восточной Европе, в значительной степени представляла собой канцелярскую бухгалтерию и была обязательной для всех государственных предприятий. Были введены национальные планы счетов советского образца. Именно потому, что бухгалтерский учет становился все более стандартизированным, упрощенным и рутинным, он регрессировал к счетотоводству. Бухгалтерские записи были гораздо важнее финансовой отчетности. Природа бухгалтерского учета в командной экономике имеет важные последствия, которые препятствуют переходу к посткоммунистическому учету. При коммунизме сложная профессия бухгалтера и аудитора не развивалась. Бухгалтерский работник, как правило, был, по словам Bailey (1988, стр. 12), «олицетворением консервативного и связанного правилами бюрократа». Например, в Венгрии в коммунистический период бухгалтеры считались низкоквалифицированными техническими специалистами. В результате профессия потеряла свою репутацию и не смогла привлечь талантливую молодежь (Borda, 2001, стр. 1536). В Польше в период коммунистического правления и

централизованной плановой экономики (1944–1989) значение бухгалтерского учёта снизилось, поскольку он представлял собой, по сути, весьма подробный набор финансовых правил, основанных на советском общегосударственном плане счетов, хотя этот план время от времени менялся. Независимая бухгалтерская профессия отсутствовала, и возможности для инноваций в бухгалтерской практике были ограничены. Бухгалтерский учёт стал инструментом централизованного экономического управления, осуществляемого посредством единой системы учёта, обязательной для всех предприятий.

3.3.3 Проблемы перехода к рыночной экономике

В командной экономике средства производства находятся в общественной собственности, государство доминирует в экономике, и экономическая деятельность должна подчиняться государственным директивам. В отличие от этого, в рыночной экономике средства производства находятся преимущественно в частной собственности, государство создает правовые рамки, в которых осуществляется экономическая деятельность, и экономическая деятельность должна подчиняться рыночным силам. После краха коммунистического режима страны Центральной и Восточной Европы вступили на путь идеологического и практического перехода от одного типа экономики к другому. Такой переход, очевидно, имеет важные последствия для бухгалтерского учета, который перестает быть инструментом государственного экономического управления и становится инструментом, находящимся в распоряжении бизнес-сообщества (Bailey, 1995). Прогресс в осуществлении перехода значительно различается от страны к стране. Ежегодные макроэкономические оценки доступны в отчетах о переходном периоде Европейского банка реконструкции и развития. Подводя итог успехам по шести направлениям: структурные реформы, контроль над инфляцией, приватизация, экономический рост, ограничение коррупции (возможно, наиболее связанное с бухгалтерским учетом и аудитом) и демократия, Aslund (2002) присвоил максимальную оценку шесть только Эстонии и Венгрии.

Это были единственные две страны с показателем коррупции ниже, чем у худших стран Западной Европы в Индексе Transparency International. В период перехода от командной к рыночной экономике возникла серьезная нехватка квалифицированных бухгалтеров и аудиторов. Профессия столкнулась с трудностями в качестве источника усовершенствованных практик и правил, так что эту функцию, как ни парадоксально, пришлось выполнять дискредитированным государственным органам. Министерства финансов приобрели доминирующее положение в регулировании бухгалтерского учета после реформы, что отражает не только их роль в государственном экономическом планировании и как налоговых оценщиков

и сборщиков налогов, но и, во многих странах, необходимость законодательного закрепления реформ бухгалтерского учета в соответствии с Директивами ЕС. Такое доминирование министерств также можно обнаружить в странах-кредиторах/налоговых системах, таких как Франция, Германия и Япония. Осуществляя переход, каждая страна смогла использовать не только собственный опыт докоммунистического и коммунистического учета, но также правила и практику внешнего мира, в частности правила и практику Европейского Союза (к которому многие страны присоединились в 2004 или 2007 году или стремятся присоединиться) и его государств-членов, а также Совета по международным стандартам финансовой отчетности.

Такое обилие внешних примеров (которое, возможно, стало неожиданностью для восточноевропейских бухгалтеров) не облегчило переход, учитывая разнообразие практики в ЕС (даже после принятия МСФО листинговыми компаниями в своей консолидированной финансовой отчетности) и тот факт, что международные стандарты имеют философию англосаксонского, а не континентально-европейского происхождения. Как внутренние, докоммунистические, так и внешние, некоммунистические источники имеют свои преимущества и недостатки.

Докоммунистические практики и правила могли быть адаптированы к конкретной стране, но, вероятно, сильно устарели. Внешние практики могут быть гораздо более современными, но могут быть излишне сложными и запутанными и представлять собой «неподходящую технологию». Неудивительно, что большинство новых законов сохраняют некоторые аспекты старых, особенно учитывая нехватку квалифицированных бухгалтеров и важность бухгалтерского учета для сбора налогов. Последнее особенно актуально в странах, где отсутствуют рынки капитала, на которых государство может привлекать кредиты. Это означает как относительно большое внимание к бухгалтерскому учёту и планам счетов, так и, как в Германии, распространение регулирования бухгалтерского учёта на все типы предприятий, а не только на общества с ограниченной ответственностью. На практике использовались как исторические, так и внешние источники. Произошло широкое восстановление корпоративного права и торговых кодексов, действовавших до Второй мировой войны.

Первоначально они были основаны в Германии и не противоречат Директивам ЕС, которые многие бывшие коммунистические страны, будучи новыми и стремящимися к членству государствами-членами, вводят в своё законодательство. Однако влияние КМСФО/МСФО и международных аудиторских фирм «Большой четвёрки» (все они активно расширяли своё присутствие в регионе: Kirsch et al., 2000) привнесло более англосаксонские идеи бухгалтерского учёта. Это не обязательно неуместно, поскольку эти страны, в отличие от Германии, до недавнего времени не обладали достаточной экономической мощностью, чтобы защитить свои

немногочисленные крупные компании от требований международного рынка капитала. Более того, иностранные инвесторы могут предпочесть основывать свои решения на необязательной финансовой отчётности, переработанной международной фирмой, а не на обязательной отчётности (Bailey and Alexander, 2001a). Независимый корпоративный аудит — это новая концепция в Восточной Европе, и аудиторские фирмы «Большой четвёрки» успешно добиваются проведения аудита крупнейших отечественных компаний в этих странах.

Спрос на местных бухгалтеров, обученных англосаксонским бухгалтерским навыкам, частично удовлетворяется за счет предоставления им британской квалификации ACCA и перевода учебных материалов на местные языки (Sucher and Zelenka, 1998, стр. 730–731; Focus, 2000). Внешний аудит и независимость аудиторов не нужны в условиях командной экономики и по многим причинам не могут быть быстро реализованы на практике в условиях переходной экономики, даже если будут приняты соответствующие законы и нормативные акты (Sucher and Kosmala-MacLulich, 2004a, 2004b). Аудиторские палаты были созданы (в том числе и в Беларуси; в последней — в первый раз в 1993, при Совете Министров), но, как правило, в первую очередь укомплектованы бухгалтерами, воспитанными и обученными в культуре и процедурах командной, а не рыночной экономики. Кроме того, независимость может оказаться под угрозой из-за конкуренции между аудиторами за клиентов, правовой системы, которая карает отступления от налоговых правил вместо защиты инвесторов, и компаний-клиентов, уязвимых для краха в случае получения ими положительного аудиторского заключения. В некоторых странах (например, в Чехии) провал аудита получил широкую огласку. Именно чехи ввели в международный бухгалтерский словарь термин «туннелирование» для описания вывода (как по подземному туннелю) активов и прибыли компаний в пользу контролирующих их менеджеров (Johnson et al., 2000).

Разные бывшие коммунистические страны сделали разный выбор, на который повлияли как политические, так и технические факторы. В Польше между 1989 и 1991 годами было принято законодательство о реорганизации банковского и страхового секторов, начавшее процесс приватизации и создавшее фондовую биржу в Варшаве. Было возрождено законодательство о банкротстве, относящееся к межвоенному периоду. Законы о подоходном налоге с физических и юридических лиц были приняты в 1991 и 1992 годах. Торговый кодекс 1934 года был возрожден с началом приватизации. Приватизация государственных предприятий проходила медленно, отчасти из-за строгих критериев, установленных Комиссией по ценным бумагам, которая была создана в 1991 году (по образцу Комиссии по ценным бумагам и биржам США) для регулирования фондового рынка. В 1994 году был принят закон о «массовой приватизации», в соответствии с которым около 500 средних компаний были распределены по 15 национальным

инвестиционным фондам (НИФ), созданным государством. Основными владельцами компаний являются национальные инвестиционные фонды (НИФ). Все совершеннолетние граждане Польши имели право на получение «универсального» сертификата акций, подлежащего обмену на акции НИФ (ОЭСР, 1996, Приложение IV).

Передача собственности происходила и другими способами. На Варшавской фондовой бирже котируется около 500 отечественных компаний, большинство из которых проходят аудит международных аудиторских фирм. В январе 1991 года Министерство финансов издало Постановление о бухгалтерском учёте, распространявшееся на все предприятия, за исключением финансовых учреждений. Оно подверглось резкой критике (Jaruga, 1993) как за отсутствие престижа сопутствующего законодательства, так и за навязывание бесполезного единообразия, и было заменено Законом о бухгалтерском учёте 1994 года, который сам был существенно изменён в 2000 году (Reczek and Lachowski, 2002). Закон, учитывающий седьмую и четвёртую Директивы ЕС, требует представления «истинной и объективной картины», что означает, что правила бухгалтерского учёта формально (но не обязательно на практике) имеют преимущественную силу над налоговыми требованиями. Требование достоверного и справедливого представления на практике воспринимается как соблюдение правовых норм, касающихся финансовой отчетности, включая налоговые правила (Kosmala-MacLulich, 2003). Эта концепция рассматривается как формула, обязательная к соблюдению, без дальнейшего изучения её формулировок и смысла (Kosmala, 2005). В 1995 году Министерство финансов издало Постановление, специально посвященное консолидации. Важным нововведением стало формальное разделение налоговой и финансовой отчетности, а также сопутствующее введение концепции (хотя пока ещё не получившей широкого распространения) отложенного налогообложения.

Отложенные налоговые обязательства должны быть начислены; отложенные налоговые активы могут быть начислены. Также важен акцент на осмотрительности и введение отчетов о движении денежных средств. Закон о бухгалтерском учете 1994 года не устанавливает обязательный единый план счетов, но субъекты хозяйствования обязаны составлять собственные планы бухгалтерского учета. В 1995 году Ассоциация бухгалтеров Польши разработала и опубликовала факультативный Типовой план счетов (Jaruga and Szychta, 1997). Нехватка проверенных и опытных сотрудников является серьезной проблемой, влияющей на внедрение стандартов аудита и бухгалтерского учета. Тем не менее, было зарегистрировано лишь несколько случаев аудиторских ошибок (Sucher and Kosmala-MacLulich, 2004b). Более подробная информация об аудите в Польше представлена в работах Krzywda et al. (1998) и Schroeder (1999). Правила измерения в Польше со времен Второй Республики находились под сильным влиянием деталей законодательства о подоходном налоге. Эта

связь была ослаблена Законом о бухгалтерском учете 1994 года, но по-прежнему важна, учитывая, что польские бухгалтеры не имеют опыта составления финансовой отчетности, не обусловленной налоговыми правилами (Jaruga et al., 1996). Для целей налогообложения, но в принципе не для целей финансовой отчетности, ставки и методы амортизации (включая ускоренную амортизацию для стимулирования инвестиций), методы оценки запасов и резервы на покрытие безнадежных и сомнительных долгов в значительной степени определяются правилами, установленными Министерством финансов, при этом у отдельных компаний практически нет выбора.

Торговый кодекс требует создания публичными компаниями обязательного резерва, но содержит очень мало требований к раскрытию информации. Этот пробел был восполнен Законом о бухгалтерском учете, в котором приняты форматы финансовой отчетности Четвертой директивы ЕС. Эти форматы воспроизведены на польском и английском языках в работе Jaruga and Schroeder (2001), которые также обобщают положения Закона, касающиеся формы и содержания публикуемой финансовой отчетности, оценки активов и измерения доходов. Однако некоторые традиции отчетности, характерные для командной экономики, сохранились, например, в определении в Законе «чрезвычайных статей», которые включают, например, безнадежные и сомнительные долги и расходы на заброшенные проекты (Krzywda et al., 1996, стр. 78). При Министерстве финансов создан Комитет по стандартам бухгалтерского учета, в состав которого входят представители академических кругов, крупных международных и отечественных аудиторских компаний, Комиссии по ценным бумагам, NCSA, ААР и отечественных банков. Целью Комитета является подготовка национальных стандартов бухгалтерского учета к внедрению в виде поправок и изменений в Закон о бухгалтерском учете. Опыт некоторых других бывших коммунистических стран был аналогичным. Например, Borbély and Evans (2006) сообщают, что Венгрия приняла Закон о бухгалтерском учете 1991 года главным образом для гармонизации венгерского законодательства с Четвёртой директивой ЕС, хотя сам Закон содержал более детальное регулирование, чем Директива.

Закон следовал традициям немецкого бухгалтерского учета, включая факультативный план счетов (на практике считавшийся обязательным), обязательные форматы финансовой отчетности и акцент на осмотрительности.

В 1990-х годах Закон неоднократно изменялся по мере развития рыночной экономики в целях имплементации других Директив ЕС (в частности, Седьмой) и учета международных стандартов бухгалтерского учета, однако на практике основное внимание по-прежнему уделялось минимизации налогообложения. Закон 1991 года был заменен Законом о бухгалтерском учете 2000 года. Его основной целью была гармонизация с Директивами ЕС,

но в нем также прослеживалось влияние МСФО. В него также несколько раз вносились поправки. В 1995 году была создана Ассоциация венгерских бухгалтеров, а в 1997 году была официально воссоздана Палата венгерских аудиторов (аналогично немецкой WPK). В 1999 году был принят полный набор аудиторских стандартов (основанных на международных стандартах аудита). Был создан Совет по стандартам бухгалтерского учета. Как регулирующие органы, так и бухгалтеры продолжают отдавать предпочтение подробным правилам.

Изменения в бухгалтерском учете происходили медленнее всего в России и других государствах-преемниках Советского Союза (включая Беларусь). В России развита теневая («теневая») экономика, высок уровень коррупции, слабы правоохранительные органы, низкий спрос на предоставление финансовой отчетности внешним инвесторам и отсутствует традиция внешнего аудита или независимости аудиторов. На практике основная роль аудитора заключается в обеспечении отсутствия проблем с налоговыми органами, которые порой действуют практически как политический рычаг власти (Sucher and Bychkova, 2001; Sucher et al., 2005). Переход к западной демократии и капитализму происходил медленнее и сопровождался значительным экономическим и политическим хаосом. В этих условиях стремительные темпы изменений в бухгалтерском учете могут привести к «вытеснению единообразия бухгалтерского учета его хаосом» (Bailey and Alexander, 2001b). В России безоговорочное принятие англо-американской модели бухгалтерского учета «не считается наилучшим способом реформирования национальной системы бухгалтерского учета» (Sokolov et al., 2001), особенно в современных условиях (как и в Беларуси: основной упор на заимствование российской практики).

Некоторые устоявшиеся аспекты российского и белорусского бухгалтерского учета, как коммунистического, так и докоммунистического периода, вероятно, сохраняются: сильный акцент на контрольной функции бухгалтерского учета; соблюдение национального плана счетов; подробные правила и инструкции центральных государственных органов, таких как Министерство финансов; и относительно слабая профессия бухгалтеров (Enthoven et al., 1998). Тем не менее, произошли изменения, поскольку правительство Беларуси стремится перевести белорусский бухгалтерский учет на МСФО. Многие крупные российские компании, акции которых котируются на бирже, теперь следуют МСФО или ОПБУ США, а также были приняты новые правила, приближающие российские правила бухгалтерского учета к МСФО (Enthoven et al., 2001; Krylova, 2003a). Хотя на практике бухгалтерский учет большинства предприятий в Беларуси по-прежнему ведется на основе единого плана счетов (значительно пересмотренного с 1 января 2013 года), консолидированная финансовая отчетность общественно значимых (акционерных обществ с дочками и др.) компаний, акции которых не всегда котируются на валютно-фондовой бирже в Беларуси, должна

соответствовать МСФО, как и в ЕС (Krylova, 2003a). Хотя и Россия, как и Беларусь и Румыния сохранили обязательные национальные планы счетов, они реформировали их по-разному.

Россия и Беларусь адаптировали старую советскую модель к рыночной экономике, но сохранили схему, изначально унаследованную от «Kontenrahmen» Шмаленбаха, основанную на процессах производства, а не на финансовой отчетности, как во Франции. Румыния, с другой стороны, отказалась от старой советской схемы в пользу схемы, во многом схожей с французской моделью. Richard (1995b) утверждает, что причины этих различий носят скорее политический, чем технический характер. Румынские бухгалтеры, в отличие от российских и белорусских, считают советскую схему импортом; некоторые румынские бухгалтеры были заинтересованы в укреплении своего влияния с помощью Франции; французские бухгалтеры хотели укрепить французские экономические интересы в Румынии; и в России авторы считают, что схема во французском стиле скорее отходит от американской практики, чем приближается к ней. Российское и белорусское законодательства, в отличие от румынского, не подверглось влиянию французского закона «droit comptable». Однако в 1996 году при поддержке Министерства иностранных дел Великобритании начался проект, призванный помочь румынскому бухгалтерскому учету развиваться в направлении, более близком к стилю учета на рынке капитала, принятому в англосаксонском мире. King et al. (2001) дают представление о том, как продвигался проект и почему МСФО были признаны целесообразными.

В 1999 году был опубликован Министерский приказ, который закрепил как концепцию КМСФО, так и свод стандартов КМСФО в румынском законодательстве. Roberts (2001) рассматривает этот вопрос и отмечает, по его мнению, ряд противоречий и недоразумений, вызванных смешением французской философии с содержанием КМСФО. Одним из главных препятствий на пути реформирования бухгалтерского учета в странах с переходной экономикой стала тесная связь между финансовой и налоговой отчетностью. Одним из крупнейших изменений в Беларуси стало внесение поправок в налоговое законодательство и введение главы 16 Налогового кодекса. Это фактически разделяет финансовую и налоговую отчетность в Беларуси. Для налоговой отчетности необходимо вести отдельные счета, а для финансовой – отдельные. Хотя это может показаться позитивным шагом, который позволит белорусской финансовой отчетности полностью перейти на подход, основанный на МСФО, тем не менее на практике несколько все иначе: превалирует на практике налоговый учет. Очевидно, что соблюдение двух наборов правил оказывается слишком сложным и дорогостоящим для большинства белорусских компаний. Многие компании предпочитают соблюдать только правила налоговой отчетности.

Это более вероятно для частных компаний, для которых предоставление отчетности налоговым органам и минимизация налоговых платежей

являются основной причиной подготовки финансовой отчетности, чем для публичных компаний. Последние имеют больше стимулов к повышению качества отчётности о прибыли для привлечения внешних инвесторов. Goncharov and Zimmermann (2006) приводят эмпирические данные, свидетельствующие о том, что в России, как и в других странах (в Беларуси, в том числе), соблюдение налоговых правил оказывает большее влияние на финансовую отчётность частных компаний, чем публичных.

3.4 Применение МСФО в отдельных странах

В преддверии вступления в ЕС большинство стран Центральной и Восточной Европы стремились внедрить законодательство о бухгалтерском учете, которое привело бы их в соответствие с Директивами и регламентами ЕС. После первоначального внедрения нового законодательства о бухгалтерском учете с 1989 года, страны в дальнейшем обновляли свое законодательство о бухгалтерском учете, чтобы привести его в большее соответствие с МСФО. Примерами служат поправки к Закону о бухгалтерском учете 2001 и 2003 годов и связанные с ним постановления о бухгалтерском учете в Чешской Республике (Sucher and Alexander, 2002; Sucher and Jindrikovska, 2004), а также поправки к Закону о бухгалтерском учете 2000 года в Польше (Kosmala-MacLulich, 2003; Vellam, 2004). Регламент Европейского Союза 2002 года о применении МСФО требует от листингуемых компаний подготовки консолидированной финансовой отчетности по МСФО. Использование этой информации в других финансовых отчетах необязательно. Как и в Западной Европе, реакция на Положение в странах с переходной экономикой была неоднозначной и сложной. Чешская Республика требует использования МСФО в индивидуальной отчётности листингуемых компаний, но запрещает их использование в индивидуальной отчётности нелистингуемых компаний.

Напротив, Польша разрешает, но не требует, использование МСФО для отчетности дочерних компаний листингуемых компаний, тогда как Венгрия (аналогично Франции) запрещает их использование для всех отчетов листингуемых компаний, кроме консолидированных. Три прибалтийских государства (аналогично Кипру и Мальте) требуют МСФО для всей финансовой отчетности, возможно, потому что являются небольшими экономиками и не имеют собственных хорошо развитых национальных правил. Существуют значительные различия между МСФО и национальными правилами бухгалтерского учета (о Польше см. Krzywda and Schroeder, 2007). Хотя Россия не является членом ЕС, многие крупные российские предприятия, главным образом в ответ на требования иностранных источников финансирования, готовят финансовую отчетность, которая, как утверждается, основана на международных стандартах. На практике эта

отчетность часто составляется аудиторскими компаниями, в частности, офисами аудиторских фирм «большой четверки» и, вероятно, ими же и проверяется.

Sucher and Alexander (2004) отмечают, что соблюдение международных стандартов часто является неполным, а обучение применению МСФО крайне необходимо. Внедрение и обеспечение соблюдения МСФО в странах с переходной экономикой будет непростым. Проблемы в Чешской Республике обсуждаются в работах Sucher and Alexander (2002) и Sucher and Jindrichovska (2004). Процесс внедрения находился под контролем Министерства финансов и налоговой инспекции. Директора крупных чешских компаний, акции которых котируются на бирже, часто в значительной степени полагаются на международные аудиторские фирмы для подготовки финансовой отчетности по МСФО, сами могут плохо их понимать и, в частности, считать чуждой концепцию приоритета содержания над формой. Небольшие чешские компании, акции которых котируются на бирже, принадлежащие местным инвесторам и аудируемые местными фирмами, сталкиваются с большими трудностями при переходе на МСФО, а преимущества такого перехода для них менее очевидны. Эти выводы, вероятно, применимы и к другим странам с переходной экономикой, например, Беларуси (о Польше см. Jaruga et al., 2007).

Вместо заключения

Финансовая отчетность в Центральной и Восточной Европе претерпела изменения в результате политических изменений и экономических реформ. Бывшие коммунистические страны Европы очень разнообразны, и их правила и практика финансовой отчетности отражают это. Многие переняли континентально-европейский бухгалтерский учет, включая планы счетов и преобладание налоговых правил, но англосаксонский учет также оказал влияние. Бухгалтерский учет – и профессия бухгалтера – приобретает все больший статус и влияние по сравнению с периодом коммунистического правления. Много стран Центральной и Восточной Европы вступили в ЕС, и консолидированная финансовая отчетность их компаний, зарегистрированных на бирже, должна соответствовать МСФО. Хотя Беларусь и Россия не являются членами ЕС, их компании, зарегистрированные на бирже (а в Беларуси – общественно-значимые организации и др.), также обязаны соблюдать МСФО. В некоторых странах компании могут быть обязаны или им может быть разрешено применять МСФО и к другой финансовой отчетности. Неясно, насколько широко будет соблюдаться МСФО в Беларуси в краткосрочной перспективе.

ССЫЛКИ

Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. / А. В. Бугаев. – Минск: Регистр, 2015. – 550 с.

Бугаев, А. В. Бухгалтерский учет и аудит: курс лекций / А. В. Бугаев. – Витебск: УО «ВГТУ», 2017. – 511 с.

Бугаев, А. В. Международные стандарты финансовой отчетности: конспект лекций / А. В. Бугаев. – Витебск: УО «ВГТУ», 2019. – 107 с.

Налоговое планирование деятельности субъектов хозяйствования, или Как минимизировать налогообложение в Республике Беларусь/ А.В.Бугаев.- Минск: Регистр, 2006.-125 с.

Секреты финансовой отчетности в формате МСФО / А.В. Бугаев .- Минск: Регистр, 2008. – 118 с.

Aisbitt, S. and Nobes, C.W. (2001) 'The true and fair view requirement in recent national implementations', *Accounting and Business Research*, Spring.

Alexander, D. (1993) 'A European true and fair view?', *European Accounting Review*, Vol. 2, No. 1.

Alexander, D. and Archer, S. (2001) *European Accounting Guide*, Aspen, New York.

Aslund, A. (2002) *Building Capitalism. The Transformation of the Former Soviet Bloc*, Cambridge, Cambridge University Press.

Bailey, D. (ed.) (1988) *Accounting in Socialist Countries*, London, Routledge.
Bailey, D. (1995) 'Accounting in transition in the transitional economy', *European Accounting Review*, Vol. 4, No. 4.

Bailey, D. and Alexander, D. (2001a) 'Eastern Europe: overview', in Alexander and Archer (2001), pp. 1456–63.

Bailey, D. and Alexander, D. (2001b) 'Commonwealth of independent states (CIS): overview', in Alexander and Archer (2001), pp. 1628–9.

Borbély, K. and Evans, L. (2006) 'A matter of principle: recent developments in Hungarian accounting thought and regulation', *Accounting in Europe*, Vol. 3.

Borda, M. (2001) 'Hungary', in Alexander and Archer (2001), pp. 1528–95.

Day, J. and Taylor, P. (2005) 'Accession to the European Union and the process of accounting and audit reform', *Accounting in Europe*, Vol. 2.

Diggle, G. and Nobes, C.W. (1994) 'European rule-making in accounting: the Seventh Directive as a case study', *Accounting and Business Research*, Autumn.
EC Commission (1978) *Fourth Directive on Company Law*, reprinted in *Trade and Industry*, 11 August 1978.

Enthoven, A.J.H., Sokolov, Y.V., Kovalev, V.V., Bychkova, S.M. and Semenova, M.V. (1998) *Accounting, Auditing and Taxation in the Russian Federation*, Center for International Accounting Development, Dallas, TX.

Enthoven, A.J.H., Sokolov, Y.V., Kovalev, V.V., Bychkova, S.M., Smirnova, I.M. and Semenova, M.V. (2001) *Accounting, Auditing and Taxation in the Russian Federation [An Update] 2001 Study*, Center for International Accounting Development, The University of Texas at Dallas; St. Petersburg State University, St. Petersburg; and East-West Management Institute, New York/Moscow. European Bank for Reconstruction and Development (EBRD), *Transition Reports* (annual), London.

Evans, L. and Nobes, C. (1998a) 'Harmonization of the structure of audit firms: incorporation in the UK and Germany', *European Accounting Review*, Vol. 7, No. 1.

Evans, L. and Nobes, C. (1998b) 'Harmonization relating to auditor independence: the Eighth Directive, the UK and Germany', *European Accounting Review*, Vol. 7, No. 3. Focus (2000) 'Focus on Central and Eastern Europe', ACCA Students' Newsletter, April.

Goncharov, I. and Zimmermann, J. (2006) 'Earnings management when incentives compete: the role of tax accounting in Russia', *Journal of International Accounting Research*, Vol. 5, No. 1.

Gornik-Tomaszewski, S. (2005) 'Antecedents and expected outcomes of the new accounting regulation in the European Union', *Research in Accounting Regulation*, Vol. 18.

Jaruga, A. (1993) 'Changing rules of accounting in Poland', *European Accounting Review*, May.

Jaruga, A. and Schroeder, M. (2001) 'Poland', in Alexander and Archer (2001), pp. 1596– 625.

Jaruga, A. and Szychta, A. (1997) 'The origin and evolution of charts of accounts in Poland', *European Accounting Review*, Vol. 6, No. 3.

Jaruga, A., Walinska, E. and Baniewicz, A. (1996) 'The relationship between accounting and taxation in Poland', *European Accounting Review*, Vol. 5, supplement.

Jaruga, A., Fijalkowska, J. and Jaruga-Baranowska, M. (2007) 'The impact of IAS/IFRS on Polish accounting regulations and their practical implementation in Poland', *Accounting in Europe*, Vol. 4.

Johnson, S., La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F. and Sheifer, A. (2000), 'Tunneling', *American Economic Review*, Vol. 90, No. 2, May.

- King, N., Beattie, A., Cristescu, A.-M. and Weetman, P. (2001) 'Developing accounting and audit in a transition economy', *European Accounting Review*, Vol. 10, No. 1.
- Kirsch, R.J., Laird, K.R. and Evans, T.G. (2000) 'The entry of international CPA firms into emerging markets: motivational factors and growth strategies', *International Journal of Accounting*, Vol. 35, No. 1.
- Kosmala, K. (2005) 'True and fair view or rzetelny i jasny obraz? A survey of Polish practitioners', *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 3.
- Kosmala-MacLulich, K. (2003) 'The true and fair view construct in the context of the Polish transition economy: some local insights', *European Accounting Review*, Vol. 12, No. 3.
- Krylova, T. (2003a) 'Accounting in the Russian Federation', in P. Walton, A. Haller, and B. Raffournier, *International Accounting*, Thomson Learning, London.
- Krylova, T. (2003b) book review of Enthoven et al. (2001), in *International Journal of Accounting*, Vol. 38, No. 3.
- Krzywda, D., Bailey, D. and Schroeder, M. (1998) 'The development of the role of the statutory audit in the transitional Polish economy', *European Accounting Review*, Vol. 7, No. 3.
- Krzywda, D. and Schroeder, M. (2007) 'An analysis of the differences between IFRS and Polish accounting regulations: evidence from the financial statements of listed entities on the Warsaw Stock Exchange for the calendar years ending 2001, 2003 and 2004', *Accounting in Europe*, Vol. 4.
- McGee, A. and Wetherill, S. (1989) *European Economic Interest Groupings*, Certified Bulletin No. 25, Chartered Association of Certified Accountants.
- Nobes, C.W. (1983) 'The origins of the harmonising provisions of the 1980 and 1981 Companies Acts', *Accounting and Business Research*, Winter.
- Nobes, C.W. (1993) 'The true and fair view requirement: impact on and of the Fourth Directive', *Accounting and Business Research*, Winter.
- Nowotny, C. and Gruber, E. (1995) 'The history of financial reporting in Austria', in P. Walton, *European Financial Reporting. A History*, Academic Press, London.
- Ordelheide, D. (1993) 'The true and fair view – a European and German perspective', *European Accounting Review*, Vol. 2, No. 1.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (1996) *Economic Survey: Poland 1996–1997*, Paris.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2000) *Economic Survey: Poland 1999–2000*, Paris.

Parker, R.H. (1996) 'Harmonizing the notes in the UK and France: a case study in de jure harmonization', *European Accounting Review*, Vol. 5, No. 2.

Reczek, A. and Lachowski, W. (2002) 'Ties that don't bind', *Accountancy*, January, pp. 102–104.

Richard, J. (1995a) 'The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945: Some historical elements', *European Accounting Review*, Vol. 4, No. 1.

Richard, J. (1995b) 'The evolution of the Romanian and Russian accounting charts after the collapse of the communist system', *European Accounting Review*, Vol. 4, No. 2.

Roberts, A.D. (2001) 'The recent Romanian accounting reforms: another case of cultural intrusion?' in Yelena Kalyuzhnova and Michael Taylor (eds), *Transitional Economies: Banking Finance Institutions*, Palgrave, London, pp. 146–7.

Schroeder, M. (1999) 'A description of the contents of the long-form statutory audit reports of a sample of Polish listed companies for 1996', *European Accounting Review*, Vol. 8, No. 1, pp. 1–23.

Sokolov, Y.V., Kovalev, V.V., Bychkova, S.M. and Smirnova, I.A. (2001) 'Russian Federation', in Alexander and Archer (2001), pp. 1642–84.

Sucher, P. and Alexander, D. (2002) *IAS: Issues of Country, Sector and Audit Firm Compliance in Emerging Countries*, Centre for Business Performance, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London.

Sucher, P. and Alexander, D. (2004) 'The preparation of IAS financial statements: A case study in a transitional economy', *Research in Accounting in Emerging Economies*, Supplement 2.

Sucher, P. and Bychkova, S. (2001) 'Auditor independence in economies in transition', *European Accounting Review*, Vol. 10, No. 4.

Sucher, P. and Jindrichovska, I. (2004) 'Implementing IFRS: A case study of the Czech Republic', *Accounting in Europe*, Vol. 1, September, pp. 109–41.

Sucher, P., Kosmala, K., Bychkova, S. and Jindrichovska, I. (2005) 'Introduction: Transitional economies and changing notions of accounting and accountability', *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 3.

Sucher, P. and Kosmala-MacLulich, K. (2004a) *A Comparative Analysis of Auditor Independence in Economies in Transition*, Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.

Sucher, P. and Kosmala-MacLulich, K. (2004b) 'A construction of auditor independence in the Czech Republic: local insights', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17(4), pp. 276–305.

Sucher, P. and Zelenka, I. (1998) 'The development of the role of the audit in the Czech Republic', *European Accounting Review*, Vol. 7, No. 4.

Taylor, S. (2000) 'Standard bearer', *Accountancy*, August, pp. 114–16.

Vellam, I. (2004) 'Implementation of international accounting standards in Poland: Can true convergence be achieved in Poland?' *Accounting in Europe*, Vol. 1, September, pp. 143–67.

Walton, P. (1992) 'Harmonization of accounting in France and Britain: some evidence', *Abacus*, Vol. 28, No. 2. Young, S.D. (1999) 'From plan to market: financial statements and economic transition in the East German enterprise', *European Accounting Review*, Vol. 8, No. 1.

Научное издание

Бугаев Александр Владимирович

МЕЖДУНАРОДНЫЕ РАЗЛИЧИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Ответственный за выпуск Т.А.Фалалеева

В авторской редакции

Подписано в печать 28.08.2025

Формат 64х84 1/16. Бумага офсетная.

Гарнитура Myriad Pro. Печать офсетная.

Усл.печ.л. 3,71. Уч.-изд.л. 1,53.

Тираж 100 экз. Заказ 4631.

Общество с ограниченной ответственностью «Издательство
«Регистр»

Свидетельство о Государственной регистрации издателей,
изготовителей и распространителей печатных изданий №1/404
от 17.07.2014

Тел./факс: (10-375-17) 286-06-08, 286-06-14

ООО «Издательство «Регистр»

Свидетельство о Государственной регистрации издателей,
изготовителей и распространителей печатных изданий №1/404
от 17.07.2014

Тел./факс: (10-375-17) 286-06-08, 286-06-14

Отпечатано на копировально-множительной технике