

Мировая практика применения международных стандартов финансовой отчетности

World Practice of International Financial Reporting Standards Applying

УДК 657

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-27-32

И.М. Дмитриева, д-р экон. наук, профессор кафедры мировой экономики, Дипломатическая академия Министерства иностранных дел Российской Федерации

e-mail: dim280156@yandex.ru

Ю.К. Харакоз, канд. экон. наук, доцент кафедры мировой экономики, Дипломатическая академия Министерства иностранных дел Российской Федерации

e-mail: yul-kharakoz@yandex.ru

Аннотация. В статье рассматривается практика применения международных стандартов финансовой отчетности в отдельных странах и развитие национальных учетных систем. В частности, был изучен процесс применения МСФО в странах Европы, Юго-Восточной Азии и на Ближнем Востоке.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, конвергенция, национальные учетные системы, отчетность.

Abstract. The article discusses the practice of applying International Financial Reporting Standards in some countries and the development of national accounting systems. In particular, the process of applying IFRS in Europe, South-East Asia and the Middle East was studied.

Keywords: international financial reporting standards, convergence, national accounting systems, reporting.

Процессы глобализации оказали значительное воздействие на национальные системы составления финансовой отчетности в большинстве стран мира, в том числе и в России. Изначально в разных странах требования к финансовому учету и формированию отчетности складывались на основе национальных традиций, исторических предпосылок, законодательных особенностей, что привело во многом к несопоставимости отчетных данных. В настоящее время принципы формирования финансовой отчетности пересматриваются в сторону их единства: вводятся унифицированные элементы учетной политики, определяется состав показателей отчетности, предусматриваются единые требования к качеству информации и правилам оценки.

Как известно, существует четыре основные формы применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО):

I.M. Dmitrieva, Doctor of Economic Sciences, Professor, World Economy Department, Diplomatic Academy of the Ministry of Foreign Affairs of the Russian Federation

e-mail: dim280156@yandex.ru

U.K. Kharakoz, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, World Economy Department, Diplomatic Academy of the Ministry of Foreign Affairs of the Russian Federation

e-mail: yul-kharakoz@yandex.ru

1) применение МСФО в качестве национальных стандартов (Объединенные Арабские Эмираты, Австралия, Великобритания, Гонконг и другие страны);

2) применение МСФО для некоторых публичных компаний (Беларусь, Канада, Израиль, Россия и другие страны);

3) применение МСФО вместо национальных стандартов в добровольном порядке (Индия, Япония, Нидерланды и другие страны);

4) запрет применения МСФО вместо национальных стандартов (Индонезия, Малайзия, Тайвань, США и другие страны).

Соответственно, в области внедрения МСФО на национальных уровнях можно выделить следующие основные подходы:

- прямое внедрение МСФО в качестве национальных стандартов;
- признание национальных стандартов эквивалентными МСФО;

- конвергенция национальных стандартов с МСФО;
- разработка новых национальных стандартов в направлении их соответствия МСФО;
- одобрение применения МСФО для некоторых компаний.

Для оценки происходящего процесса внедрения Международных стандартов финансовой отчетности Фонд МСФО анализирует их применение в отдельных юрисдикциях, которые представляют все части света (табл. 1).

Таблица 1

Структура применения МСФО по отдельным юрисдикциям¹

| Часть света | Количество юрисдикций | % от общего числа |
|----------------|-----------------------|-------------------|
| Европа | 44 | 27% |
| Африка | 38 | 23% |
| Ближний Восток | 13 | 8% |
| Азия и Океания | 34 | 20% |
| Америка | 37 | 22% |
| Всего | 166 | 100% |

Почти все юрисдикции (156 из 166) приняли на себя обязательство поддерживать единый набор высококачественных Международных стандартов финансовой отчетности. Не приняли указанное обязательство такие страны, как: Албания, Белиз, Бермудские острова, Каймановы острова, Египет, Макао, Парагвай, Сури남, Швейцария и Вьетнам. Несмотря на отсутствие публичного заявления, в Белизе, Бермудских островах, Каймановых островах и Швейцарии МСФО используются публичными компаниями.

В 144 юрисдикциях (87%) требуется соблюдение МСФО для всех или большинства национальных публичных компаний, зарегистрированных на бирже, и финансовых учреждений. Все страны из 144 юрисдикций, кроме Бутана, уже начали использовать МСФО, при этом Бутан начнет использовать МСФО в 2021 г. По оставшимся 22 юрисдикциям, которые еще не приняли МСФО, ситуация складывается следующим образом:

- к двенадцати юрисдикциям, которые разрешают, а не требуют соблюдения МСФО,

относятся: Бермудские острова, Каймановы острова, Гватемала, Гондурас, Япония, Мадагаскар, Никарагуа, Панама, Парагвай, Сури남, Швейцария, Тимор-Лешти;

- в Узбекистане требуется применение МСФО только для финансовых учреждений;
- Таиланд находится в процессе принятия МСФО в полном объеме;
- Индонезия находится в процессе сближения своих национальных стандартов в значительной степени с МСФО;
- семь юрисдикций используют национальные или региональные стандарты: Боливия, Китай, Египет, Индия, ОАР Макао, США, Вьетнам.

Анализ использования МСФО в указанных юрисдикциях по регионам мира показывает следующие результаты.

В 166 юрисдикций входят 31 государство — член Европейского союза (ЕС) и Европейского экономического пространства (ЕЭП), в котором МСФО требуются для всех компаний, чьи ценные бумаги торгуются на бирже.

144 юрисдикции, которые классифицируют МСФО как требующие применения для всех или большинства национальных публичных компаний, включают государства — члены ЕС и ЕЭП. Также сюда входит несколько юрисдикций, в которых МСФО практически словно приняты в качестве национальных стандартов бухгалтерского учета (Австралия, Гонконг, Новая Зеландия и Южная Корея). Следует назвать еще три юрисдикции, которые приняли обязательный перечень МСФО: Македония (2009); Мьянма (2010) и Венесуэла (2008). Эти страны находятся в процессе обновления стандартов до текущей версии.

Следующие 18 юрисдикций, которые требуют соблюдения МСФО для всех финансовых учреждений, включают такие страны, как: Афганистан, Ангола, Белиз, Бруней, Камерун, Центральноафриканская Республика, Чад, Коморские Острова, Демократическая Республика Конго, Экваториальная Гвинея, Габон, Гамбия, Гвинея, Косово, Лесото, Либерия, Республика Конго, Йемен.

Как уже было сказано, в Швейцарии разрешено применять МСФО. Следует отметить, что в Швейцарии существуют довольно ограниченные требования к учету и отчетности, поэтому крупные швейцарские компании доб-

¹ См. подробнее сайт Фонда МСФО. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis> (дата обращения 20.04.2020)



ровольно следуют международным правилам формирования финансовой отчетности, в частности, четвертой и седьмой директивам ЕС — соответственно «О годовой финансовой отчетности» и «О консолидированной финансовой отчетности» — и международным стандартам финансовой отчетности.

В настоящее время около 40% швейцарских компаний, акции которых котируются на бирже, составляют консолидированную отчетность в соответствии с МСФО, а доля компаний, которые следуют директивам ЕС, еще больше.

Бухгалтерская отчетность включает баланс, отчет о прибылях и убытках и примечания к отчетности. Кроме того, Фонд рекомендаций по бухгалтерскому учету и отчетности добавляет к этому списку отчет о движении фондов.

В стране не установлена обязательная форма баланса, он может быть представлен в горизонтальной или вертикальной форме. Порядок классификации статей по степени ликвидности не имеет значения: оборотные средства и кредиторскую задолженность (до одного года) можно отражать до или после основных средств и капитала. Однако законодательно установлена минимально необходимая структура баланса. Так, согласно Кодексу обязательств баланс должен содержать четыре раздела: оборотные средства, основные средства, кредиторскую задолженность и капитал.

В Швейцарии, как и в других странах, некоторые компании стараются создавать скрытые резервы, чтобы уменьшить налоги, защищаться от конкуренции, предотвратить завышенные требования по уплате дивидендов со стороны собственников и персонала в ущерб внутреннему финансированию роста компании. Создавать такие резервы разрешено законодательно. В Кодексе обязательств указано, что их можно образовывать для гарантии процветания компании или более равномерного распределения дивидендов, об этом компания должна извещать своих аудиторов.

Как известно, начиная с 1 января 2005 г., все компании, зарегистрированные в ЕС, должны составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

В Германии обязательно применение МСФО для консолидированной финансовой отчетности листинговых компаний, поэтому основные принципы формирования отчет-

ности указанных компаний полностью соответствуют требованиям МСФО:

- финансовая отчетность должна быть доступной для понимания широкому кругу пользователей;
- сальдинирование дебиторской и кредиторской задолженности, а также доходов и расходов не допускается;
- учет ведется исходя из предположения о непрерывности деятельности предприятия;
- признанию подлежат все ожидаемые убытки, относящиеся к периоду до составления баланса, прибыль же признается, только если она реализована — то есть по методу наименьшей оценки для активов и доходов и наибольшей оценки для обязательств и расходов;
- учет должен вестись в соответствии с принципом начислений;
- используемые в учете методы должны применяться последовательно от одного года к другому;
- оценка активов проводится по первоначальной стоимости (себестоимости) и т.д.

Немецкие компании, не ориентированные на международные рынки, при подготовке отчетности могут выбирать национальные или международные стандарты финансовой отчетности.

В Германии действует Комитет по стандартам финансовой отчетности, основными задачами деятельности которого являются следующие:

- содействие сопоставимости и конвергенции национальных стандартов с МСФО для неконсолидированной отчетности;
- содействие исследованиям и повышению квалификации бухгалтерских кадров;
- консультации с Министерством юстиции и другими государственными органами, а также с европейскими органами по вопросам стандартизации отчетности.

Исходя из указанных задач, основными направлениями деятельности Комитета являются следующие: разработка и совершенствование стандартов финансовой отчетности и рекомендаций к ним, в том числе в области консолидации финансовой отчетности; сотрудничество с Советом по МСФО; представительство Германии в международных организациях по стандартам отчетности.

В Испании бухгалтерское регулирование находится в ведении Министерства экономи-

ки и финансовых, которое создало специальный орган для общей координации выполнения данной задачи — Институт бухгалтеров и аудиторов (ИБиА). ИБиА периодически публикует бюллетень, в котором появляются поправки или добавления к действующему бухгалтерскому регулированию. ИБиА также оказывает поддержку в публикации книг и газет по бухгалтерскому делу.

Деловая активность в стране регулируется нормами Торгового кодекса и законом о деятельности компаний. В 1989 г. указанные документы были скорректированы в целях соответствия директивам Европейское экономическое сообщество (ЕЭС). В этом же году законодательством Испании был установлен порядок предоставления бухгалтерских отчетных документов для общественного пользования. Королевский указ 1991 г. ввел в стране положения Директивы БЭС № 7 о групповых (консолидированных) бухгалтерских документах.

В Испании существует общий план бухгалтерского дела (ОПБД). Впервые Испания взяла за образец французский общий план бухгалтерского дела в 1973 г., однако испанский вариант не был столь обязательен. ОПБД образца 1990 г. в основном базируется на французском плане 1982 г., в котором подробно изложены основы профессиональной деятельности бухгалтера. План включает обязательные части, касающиеся бухгалтерских принципов, базы для оценок объектов учета и бухгалтерские формы документов, а также дополнительные части, в которых формулируются используемые бухгалтерские термины и правила ведения бухгалтерской документации.

Принципы учета в Испании соответствуют положениям четвертой директивы ЕЭС для обеспечения истинного и непредвзятого представления о состоянии компании и, кроме того, включают следующие профессиональные принципы: разумная осторожность, функциональность, документирование, первоначальная стоимость, начисление, сопоставимость, отсутствие взаимопогашения, неизменность методов учета, материальность.

Годовая бухгалтерская финансовая отчетность включает в себя: балансовый отчет, отчет о прибылях и убытках, комментарии к ним и отчет руководства компании. Допускаются полный и сокращенный варианты отчетности.

Институт бухгалтеров и аудиторов в Испании несет ответственность за решение вопросов, связанных с их профессиональной деятельностью, для чего ведется Официальный регистр бухгалтерских работников. Большинство аудиторов являются членами одной из двух профессиональных организаций: «Регистр экономических аудиторов» или «Институт присяжных аудиторов».

Китай относится к странам, где применяются национальные стандарты, при этом подразумевается их конвергенция с МСФО. Впервые закон «О бухгалтерском учете» был опубликован в Китае в 1914 г. В 1950 г. в КНР была опубликована Система бюджетной отчетности народных правительств каждого уровня. В январе 1951 г. Государственный административный совет КНР предоставил министерству финансов право управления системой бухгалтерского учета всех государственных предприятий. С этого времени все системы отчетности разрабатывались или утверждались этим министерством и только после этого подлежали опубликованию.

Ведение бухгалтерского учета в современном Китае построено в рамках двух основных законодательно-нормативных полей правового регулирования. К первому правовому полю относятся правовые акты специального характера, содержащие отдельные требования по ведению бухгалтерского учета и отчетности, а ко второму — непосредственные базовые источники правового регулирования учета и отчетности.

Так, к первой правовой группе относится закон КНР от 04.09.1992 (с изменениями от 28.02.1995) «Об управлении взиманием налогов», в котором содержится специальный раздел «Контроль за ведением бухгалтерской отчетности и прочей хозяйственной документации». В указанном разделе, в частности, определено, что информация о системе и способах ведения бухгалтерской отчетности налогоплательщика, ведущего производственную или иную хозяйственную деятельность, направляется в налоговые органы для сведения. Одной из особенностей правовой регламентации бухгалтерского учета в Китае является то, что в налоговые акты самого различного уровня обязательно включаются положения об отчетности.



Ко второй правовой группе принадлежат специальные установления, определяющие правила ведения бухгалтерского учета и связанные с этим вопросы. К их числу относятся, например, вступивший в силу с 01.01.1994 закон «О сертификации профессиональных бухгалтеров».

Основным требованием к финансовой отчетности в Китае является отражение сведений о денежных средствах и поступлениях от ценных бумаг; приемке, отчуждении и использовании ценностей; о долговых обязательствах и расчетах; об увеличении капитала и понесенных затратах; о расчете доходов, расходов и себестоимости и другие данные.

Все бухгалтерские документы и финансовые отчеты ведутся на китайском языке, при этом главной целью является создание прозрачной системы бухгалтерского и налогового учета. В этой связи руководством страны был взят курс на конвергенцию национальных стандартов с МСФО.

Япония относится к странам, где действуют национальные стандарты и в добровольном порядке применяются МСФО. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с общепринятыми в Японии принципами бухгалтерского учета (J GAAP). Для консолидированной финансовой отчетности компаний, зарегистрированных на бирже, допускается использование стандартов МСФО («Назначенный МСФО»), измененных международных стандартов Японии (JMIS) и ОПБУ США.

JMIS — это новый набор стандартов бухгалтерского учета, введенный в стране в 2015 г. и разработанный на основе процесса одобрения стандартов бухгалтерского учета и интерпретаций, выпущенных Советом по международным стандартам финансовой отчетности. С внедрением JMIS существует четыре системы учета, которые могут использовать японские компании, но добровольное применение МСФО постоянно расширяется.

С 2010 г. компаниям, которые отвечают определенным критериям, разрешается добровольно применять стандарты МСФО для консолидированной финансовой отчетности. В 2013 г. были пересмотрены постановления Кабинета министров Японии и отменены некоторые требования в целях улучшения дальнейшего применения стандартов МСФО. В ре-

зультате число компаний, имеющих право применять МСФО, было увеличено, и практически всем котирующимся на бирже компаниям, а также и компаниям, не котирующимся на бирже, разрешено использовать МСФО для формирования консолидированной финансовой отчетности.

Согласно действующему законодательству, компания может добровольно использовать стандарты МСФО, если она соответствует следующим критериям:

- компания раскрывает в своем Годовом отчете по ценным бумагам информацию, касающуюся конкретных мер по подготовке консолидированной финансовой отчетности в соответствии с «Назначенными МСФО»;
- компания наделяет руководителей или сотрудников достаточными знаниями «Назначенных МСФО» и создает структуру, обеспечивающую надлежащую подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с ними.

По данным Токийской фондовой биржи число зарегистрированных на бирже компаний, добровольно принимающих МСФО, составляет 125, и еще свыше 30 компаний сообщили, что планируют применять основные положения МСФО в своих отчетах о доходах. Таким образом, количество добровольно принимаемых МСФО в Японии постоянно увеличивается.

В Объединенных Арабских Эмиратах (ОАЭ) отсутствуют национальные стандарты учета и отчетности, в этой связи МСФО применяются как национальные стандарты. Ассоциация бухгалтеров и аудиторов (AAA) является национальным органом бухгалтерского учета в ОАЭ. Ассоциация является некоммерческой организацией, которая предприняла ряд ключевых стратегических инициатив для развития профессий бухгалтера и финансиста в стране.

Ассоциация была основана в 1997 г. за счет федерального мандата. Ее главной целью является создание системы в области финансового и бухгалтерского учета в Эмиратах, которая будет соответствовать мировым стандартам и практикам. Дипломированные бухгалтеры в ОАЭ в своей работе следуют принципам МСФО.

В соответствии с Законом о коммерческих компаниях от 2015 г. № 2, вступившим в силу 1 июля 2015 г., все компании, работая со своими

счетами и отчетностью, должны применять международные бухгалтерские стандарты и практики. Таким образом, бухгалтерский учет и формирование финансовой отчетности в Дубае или же другом эмиратах должны соответствовать международным нормам и стандартам. Те же правила распространяются и на бухгалтерский учет в свободных экономических зонах.

На сегодняшний день в ОАЭ проблема состоит в том, что не существует какого-либо регулирующего и контролирующего органа

для проверки результатов аудита и, соответственно, проверки качества его проведения. Такими структурами могли бы стать саморегулируемые организации в области аудита финансовой отчетности.

Таким образом, в современных экономических условиях во всем мире наиболее признанными стандартами в области финансовой отчетности являются МСФО, поскольку они оказались наиболее эффективными в целях обеспечения качественной и достоверной информацией внешних пользователей.

Литература

1. Дмитриева И.М. Перспективы внедрения международных стандартов финансовой отчетности в национальные учетные системы // Журнал Финансового университета при Правительстве РФ «Мир новой экономики». — 2016. — № 3.
2. Дмитриева И.М., Машинистова Г.Е., Харакоз Ю.К. Процесс совершенствования МСФО и российская учетная практика // Аудитор. — 2019. — № 3. — С.35–40.
3. Официальный сайт Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://www1.mfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>.
4. Официальный сайт Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB). [Электронный ресурс]. URL: <http://www.iasb.org/>.
5. Официальный сайт Организации по Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS Foundation) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ifrs.org/>.

ПАКЕТ ОБНОВЛЕНИЙ К РЯДУ ВАЖНЫХ МСФО

Совет по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) представил давно обещанный набор небольших изменений к целому ряду стандартов. Среди них как индивидуальные корректировки к отдельным стандартам (в количестве трех), так и единый набор корректировок, который идет под общим заголовком «Ежегодные улучшения к стандартам МСФО» (которые сами по себе еще меньше по масштабу, но не по значению). Итак:

- IFRS 3 «Объединение бизнеса»: здесь скорректированы встречающиеся в тексте ссылки к Концептуальным основам МСФО, но сами требования остались неизменными;
- IAS 16 «Основные средства»: стандарт теперь запрещает вычитать из стоимости основных средств суммы, полученные от продажи товаров (или услуг) в период, когда само основное средство еще находилось в процессе подготовки к целевому использованию. Поступления от реализации таких товаров или услуг будут признаваться как часть доходов от продаж через прибыли и убытки. Там же затраты на их производство;

- IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»: в стандарте теперь более четко оговорено, какие именно затраты следует принимать в расчет в ходе оценки договоров на принадлежность категории убыточных.

Набор изменений в рамках «Ежегодных улучшений МСФО»: как уже указывалось неоднократно, незначительные исправления (в отдельных случаях это может быть даже простая корректировка формулировок) затронули стандарты:

- IFRS 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности»;
- IFRS 9 «Финансовые инструменты»;
- IAS 41 «Сельское хозяйство»;
- IFRS 16 «Аренда» (илюстративный пример в конце).

Абсолютно все эти изменения вступают в силу с 1 января 2022 г.

Источник: GAAP.RU
Дата публикации: 15 мая 2020 г.

