

В.В. Ковалев, д-р экон. наук, доцент,¹
г. Санкт-Петербург

КОНЪЮНКТУРНЫЕ АСПЕКТЫ ТРАНСФОРМАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Статья посвящена вопросам классификации и установления степени существенности различий при сопоставлении российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) с международно признанными форматами – Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и Общеизвестными принципами бухгалтерского учета США (USGAAP). Рассмотрены существенные и конъюнктурные особенности осуществления трансформационных корректировок. Выявлены пути преодоления существующих проблем сопоставимости.

Ключевые слова: МСФО, РСБУ, USGAAP, международные стандарты, российские учетные стандарты, сопоставимость, трансформационные корректировки.

Преамбула. В последнее время в учебной и научно-исследовательской литературе в области бухгалтерского учета и финансов явным образом прослеживается весьма популярное направление о сопоставлении отечественной системы бухгалтерского учета (Российские стандарты бухгалтерского учета – РСБУ) и международно признанных форматов (Международные стандарты финансового учета – МСФО или Generally accepted accounting principles – USGAAP). В частности, из наиболее фундаментальных можно упомянуть работы [1, 2, 3]. Нельзя не отметить исключительную практическую направленность данных работ, а также в известной степени актуальность. На практике большинство подобных исследований сводится к рассмотрению соответствия отечественных учетных регулятивов международно признанным стандартам – фактически берется та или иная ситуация в отечественном учете и рассматриваются мероприятия по трансформации указанных процедур в соответствии с принципами МСФО. Кроме того, многие консалтинговые и аудиторские компании составляют и

публикуют перечни различий между РСБУ и МСФО, а также пути их преодоления.

В связи с этим у читателей (особенно у практических работников) может сложиться мнение, что в настоящее время фактически сосуществует несколько параллельных систем учета в мире, и априори отечественная система по тем или иным показателям уступает МСФО, а переход на МСФО это фактически переход на новую инструкцию, которую для практиков в очередной раз составит Минфин РФ [4, с. 125]. Требования о знаниях МСФО или GAAP зачастую фигурируют в списке необходимых условий на рынке труда и рассматриваются многими как некое конкурентное преимущество.

Постановка гипотезы. В настоящей статье мы попытаемся ответить на вопрос, насколько правомерно существование распространенного мнения в научной и практической сферах в области учета о дистанцировании РСБУ и МСФО по основным существенным моментам. Имеет ли подобное утверждение реальную основу под собой, или все-таки во многом оно основано на конъюнктурных причинах. Отдельно надо отметить, что автор не ставит перед собой цель детально рассмотреть абсолютно все различия между положениями РСБУ и МСФО и сделать вывод о том, насколько предпочтительна та или иная учетная система.

¹ Ковалев Виталий Валерьевич – доктор экономических наук, доцент кафедры теории кредита и финансово-го менеджмента экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета; e-mail: v.v.kovalev@spbu.ru.

Основная часть. Согласно действующему законодательству российская коммерческая организация должна составлять отчетность в соответствии с требованиями национального бухгалтерского законодательства (в так называемом формате РСБУ, т. е. в формате российских стандартов бухгалтерского учета). Вместе с тем крупные компании, стремящиеся найти выход на иностранные рынки капитала (биржи) и (или) установить долгосрочные контрагентские отношения с иностранными фирмами, вынуждены следовать некоторым неофициальным требованиям, выдвигаемым ими и направленным на достижение достаточного уровня транспарентности отчетных данных как средства коммуникации. Проблема обеспечения транспарентности особенно актуальна в международном контексте, когда у иностранного пользователя возникает вполне естественное подозрение относительно того, в одинаковом ли понятийном и алгоритмическом полях находятся составитель отчетности и ее пользователи. В числе требований, предъявляемых иностранными пользователями: раскрытие структуры собственности, наличие достаточных уровней основных показателей, представление отчетности в формате МСФО или USGAAP (имеется в виду признаваемость форматов ведущими фондовыми биржами) и т. п. Иными словами, российская фирма фактически вынуждена в этом случае составлять как минимум два набора форм годовой отчетности и предъявлять их заинтересованным лицам. Данная проблема не нова и стала отмечаться исследователями и практиками в ходе развития дискуссии о необходимости изменения отечественной системы регулирования учета в соответствии с подходами, заложенными в МСФО.

В настоящее время все существующие подходы к практическому сопоставлению форматов РСБУ и МСФО фактически в той или иной мере можно свести к двум направлениям: либо компания ведет два параллельных учета (в соответствии с требо-

ваниями отечественных регулятивов и положениями МСФО), либо с определенной периодичностью осуществляет процедуру трансформации отчетности. Вне зависимости от выбора того или иного направления промежуточные и конечные данные в учете и отчетности всегда будут отличаться друг от друга, что в явном виде наложит свой отпечаток на дальнейшую процедуру работы с отчетностью. В частности, последующие аналитические процедуры, например, коэффициентный анализ, применимые к формам отчетности, составленным в соответствии с рекомендациями МСФО и положениями отечественных регулятивов, приведут к различным результатам.

Указанное обстоятельство, в свою очередь, может привести и к различным управленческим решениям, которые применяются под влиянием данной информации. Следует отметить, что в данном случае фактически мы имеем дело с парадоксальной ситуацией: сама фирма не изменилась, но ее формализованное представление в глазах пользователей стало значимо иным, что, в свою очередь, с очевидностью может повлечь за собой принципиально разные варианты решений контрагентского и инвестиционно-финансового характера.

В этой ситуации важно понимать, *а для чего, собственно говоря, осуществляются трансформационные корректировки.* Хотим ли мы с помощью трансформации в формат МСФО дать более качественную оценку имущественного и финансового положения компании, а также результатов ее хозяйственной деятельности. Если это утверждение справедливо, то трансформационные процедуры действительно оправданы, и мы можем говорить о фактическом отставании национальной учетной системы от МСФО.

Однако более корректно говорить о том, что трансформационные корректировки отечественные компании проводят совсем по другим причинам. Речь здесь может идти как о формальных требованиях (например, собственником выступает иностранное

лицо, которое желает видеть отчетность, составленную по неким унифицированным в мире процедурам, в частности МСФО, поскольку она может быть верифицирована международными аудиторскими компаниями) или о существенных (компания желает выйти на иностранные рынки, для чего и составляет отчетность, понятную для инвесторов и контрагентов на указанных рынках). На самом деле данная причина тоже может быть отнесена к формальному требованию. Ни одна биржа, на которой стремится разместить свои ценные бумаги потенциальный эмитент, не будет вдаваться в суть различий между национальной учетной системой страны данной фирмы и стандартами учета, следование которым заявлено как необходимое условие листинга. Речь опять-таки идет о распространенности тех или иных учетных систем.

В любом случае проведение трансформационных корректировок, как правило, сопряжено со значительными временными и финансовыми затратами. Поэтому если речь не идет о формальной необходимости представления отчетности в соответствии с положениями МСФО, важно понимать степень существенности тех изменений, которые будут сопровождать указанные корректировки. Если длительная и дорогостоящая процедура трансформации отчетности привела к тому, что конечные данные и рассчитываемые на их основе коэффициенты, в совокупности дающие представление о финансовом и имущественном потенциалах фирмы, изменились несущественно, то перекладка была если не бесполезной, то, по крайней мере, экономически неоправданной для указанного хозяйствующего субъекта. Действительно, информационное сырье для принятия управленческих решений (отчетность) не претерпело существенных изменений, поэтому вопрос о необходимости проведения столь сложной процедуры трансформации остается открытым.

Таким образом, в настоящее время, когда в России на протяжении последнего

десятилетия осуществляется комплекс мероприятий по сближению РСБУ и МСФО, вопрос о том, насколько эффективна (по существу, но не по форме!) подобная дорогостоящая перекладка отчетности (из формата РСБУ в формат, например, МСФО), довольно спорен (об эффективности перекладки в определенном смысле можно судить по тому, значимо ли меняется представление о финансовом потенциале фирмы, формируемое по данным корреспондирующих отчетностей, существенно ли различаются значения аналитических коэффициентов).

Фактически мы имеем дело со следующими потенциальными направлениями исследования:

а) определить те направления бизнеса или отдельные учетные операции в существующей хозяйственной практике, которые при трансформационных корректировках или параллельном ведении двух систем учета дают существенные расхождения;

б) исходя из степени доминирования указанных операций в общем объеме деятельности компании, можно сделать вывод о том, насколько повлияет процедура трансформации на последующую интерпретацию отчетности, а также на принятие пользователями управленческих решений.

Для того чтобы более корректно представлять существенность изменений при трансформации финансовой отчетности и степень глубины необходимых преобразований, приведем один из достаточно общих вариантов структурирования возможных различий между отечественными положениями по бухгалтерскому учету и стандартами МСФО. Представляется, что все существующие в настоящее время нестыковки и различия можно объединить в три большие группы. Более подробно данная проблематика затронута в работе [5, с. 290].

В первую группу можно отнести объекты и процедуры, при ведении бухгалтерского учета которых различия между отечественной практикой и положениями МСФО не имеют принципиального значения, а ни-

велирование возможных нестыковок носит скорее «косметический» характер, обусловленный применяемой практикой ведения учета, традициями, техникой расчетов и т. д. В качестве примера можно привести методику и порядок начисления амортизации. Выбор способа начисления или продолжительности периода амортизации – вопрос дискуссионный, но не принципиальный с точки зрения экономического содержания данной операции. Правда, следует отметить, что различные подходы к начислению амортизации все же могут приводить к весьма существенным расхождениям в признании финансового результата и различиям в структуре баланса в отдельном отчетном периоде, и это необходимо учитывать при трансформации отчетности. Однако подобные несоответствия между отечественными стандартами и положениями МСФО все же не имеют под собой объективных экономических различий, позволяющих говорить о методологическом приоритете или превосходстве того или иного подхода. Тем не менее необходимо всегда принимать во внимание, что любое даже самое незначительное изменение, например, в величине финансового результата, возникающее при трансформационных корректировках, вполне определенно скажется на изменении показателей прибыльности и рентабельности в системе аналитических коэффициентов, что иногда может иметь серьезные последствия для принятия управленческих решений.

Во вторую группу можно отнести отдельные объекты или процедуры, которые в отечественном учете, либо не выделены должным образом, либо не раскрыты так, как это осуществлено в МСФО. В данной ситуации корректно говорить о не всегда применяемых в отечественной практике тех или иных основополагающих постулатах и/или принципах, предъявляемых к составлению отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Например, это относится к различиям в методиках отражения в учете

отдельных резервов (по сомнительным долгам, по ценным бумагам и т. д.). Речь не идет о том, что в отечественной системе учета отсутствует такая категория, как «резерв», скорее, можно говорить, например, о достаточно своеобразной трактовке отдельных основополагающих принципов бухгалтерского учета – в частности, принципа осмотрительности, предполагающего, как известно, больший акцент в сторону убытков и обязательств, нежели прибылей и активов.

При трансформации отчетности, предусматривающей элиминирование нестыковок второй группы, несмотря на кажущуюся сложность подобной процедуры, экономическое содержание статей и всего отчета в целом, как правило, не меняется существенным образом (безусловно, возможны и исключительные ситуации) и опять-таки сводится к корректировке финансового результата, что опять окажет влияние на показатели прибыльности и рентабельности. Строго говоря, показатели прибыльности и рентабельности одного и того же предприятия в различных видах отчетности (РСБУ и МСФО) всегда будут различаться вне зависимости от степени значимости изменений при трансформации, поскольку любые корректировки приводят к изменению величины собственного капитала компании. Оценка обязательств, как правило, вещь более-менее объективная вне зависимости от выбранной модели учета (если речь не идет, как уже говорилось, о создании резервов и появлении нового обязательства в балансе). Оценка активов, а также их признание в балансе могут существенно варьировать при корректировках, что, несомненно, скажется на оценке собственного капитала компании, в частности его финансового результата как накопленного ранее, так и в рамках последнего отчетного периода.

Наконец, в третью группу следует отнести существенные различия между требованиями МСФО и российскими стандартами, выражающиеся в отсутствии

в отечественной практике учета тех или иных учетных объектов или применении учетных процедур, не согласующихся по существенным моментам с положениями МСФО. Различия данной группы достаточно сложно устранимы при трансформации отчетности, поскольку требования российских стандартов и МСФО для подобных объектов и процедур могут значительно отличаться друг от друга, в том числе и по экономическому содержанию.

На сегодняшний момент указанных различий не так много (сказывается многолетняя процедура адаптации национального бухгалтерского законодательства с международной практикой), тем не менее подобные существенные расхождения все-таки имеются. В частности, к ним относятся: а) учет финансовых вложений; б) процедуры консолидации отчетности; в) использование в учете дисконтных оценок и отображение временной ценности денег; г) применение категории «справедливая стоимость».

Кроме вышеупомянутых, ярким примером, затрагивающим не столько отсутствие в российских стандартах учетного объекта, определяемого в соответствии с требованиями МСФО, сколько несоответствие учетных процедур, является учет арендованного имущества и, соответственно, отражение операций лизинга. Определенные проблемы в сопоставлении учетной информации возникают при финансовом лизинге, поскольку именно при учете данной сделки положения МСФО достаточно серьезно расходятся с принципами осуществления указанных операций, описываемыми РСБУ (при операционном лизинге существенных различий не наблюдается). Вкратце суть указанных различий заключается в том, что объекты финансовой аренды в соответствии с МСФО однозначно должны быть учтены на балансе арендатора (несобственника), в то время как РСБУ допускает подобное лишь при финансовом лизинге, а категории «лизинг» и «аренда» в российской практике и МСФО совпадают далеко не всегда.

В настоящее время в специальной литературе описано немало вариантов и способов проведения трансформационных корректировок отчетности российского субъекта (например, лизинговой компании) в соответствии с требованиями МСФО, поэтому прежде всего хотелось бы обратить внимание не на конкретную технику и процедуру трансформации, а на проблему сопоставимости данных финансовой отчетности, возникающих при различных подходах в ведении арендных операций (РСБУ и МСФО). Детально процедура трансформации отчетности лизингодателя представлена в работе [6].

Следует отметить, что международный подход к классификации и учету арендных операций, который в определенном смысле выражен в МСФО, всегда содержал обособленное упоминание об аренде, в частности ей был посвящен отдельный стандарт учета. Впервые стандарт об аренде в Международных стандартах финансовой отчетности был введен в действие с 1 января 1984 г. Национальные учетные регулятивы развитых стран, как правило, тоже имеют в своем составе некий обособленный стандарт об аренде. Подробнее о национальных учетных системах развитых стран см. [7]. Отечественные учетные регулятивы арендные сделки обособленно не выделяли, их рассмотрение осуществлялось в контексте с учетом основных средств. Но особняком всегда выступал лизинг, учет которого регулировался отдельными приказами Минфина. Подобное различное построение системы бухгалтерских регулятивов в отношении аренды в МСФО и РСБУ приводило к возникновению вопросов сопоставимости тех или иных видов арендных сделок. На практике учета нередко возникали ситуации, когда сделка, трактуемая с точки зрения МСФО операцией финансовой аренды, в отечественной системе учета воспринималась как сделка аренды операционной с соответствующим отражением в учете и отчетности у сторон операции.

В наиболее общем виде последовательность процедуры трансформации отчетности у участников договора аренды (лизинга) сводится к решению двух основополагающих моментов. Во-первых, трансформируя отчетность организации, принимающей участие в арендной сделке, нужно определить балансодержателя имущества в соответствии с требованиями МСФО и при необходимости произвести корректировку в разделе внеоборотных активов. Во-вторых, применяемый в МСФО подход к начислению арендных (лизинговых) платежей требует серьезных изменений в порядке признания в отечественном учете выручки от аренды (лизинга) для арендодателя (лизингодателя) и, соответственно, затрат у арендатора (лизингополучателя).

Существенной корректировке подвергаются такие формы отчетности, как баланс и отчет о финансовых результатах. Иные формы в непосредственных процедурах по трансформации отчетности участия не принимают, а такая форма, как отчет о движении денежных средств, вообще не изменится. Это обстоятельство объясняется тем, что информация, которая содержится в некоторых дополнительных формах отчетности, формируется в основном на базе балансовых данных и данных отчета о финансовых результатах. Что касается, например, отчета о движении денежных средств, то он не меняется, поскольку трансформационные процедуры никоим образом не затрагивают денежные потоки.

Попытаемся понять, а насколько указанные трансформационные корректировки существенны для участников сделки. Следует подчеркнуть, что проблема трансформации отчетности имеет особо важную роль, прежде всего в отношении организации-арендодателя (лизингодателя). В данной ситуации речь идет не о методологических аспектах процедуры трансформации и ее влияния на финансовое положение и финансовый результат сторон, а скорее о хозяйственной практике осуществления

операций аренды (лизинга). Действительно, мероприятия по смене балансодержателя имущества и изменению процедуры признания платежей, осуществляемые в ходе трансформации, затрагивают системы учета как арендодателя (лизингодателя), так и арендатора (лизингополучателя). Тем не менее практика осуществления подобных операций приводит к тому, что степень существенности трансформационных изменений для участников арендной (лизинговой) сделки может быть различна. Арендатор (лизингополучатель), взявший в аренду (лизинг) имущество и в соответствии с действующими положениями отечественного учета не ставящий его к себе на баланс, при трансформации отчетности в соответствии с требованиями МСФО, должен учитывать его (имущество) в составе активов. Соответственно, изменяется величина затрат, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, – речь идет об амортизационных отчислениях, относящихся к объекту аренды (лизинга). В то же время платежи арендодателю (лизингодателю) уже напрямую на себестоимость не списываются, а рассматриваются как суммы в погашение кредиторской задолженности за объект сделки. Таким образом, баланс и отчет о финансовых результатах у арендатора (лизингополучателя) при трансформации, безусловно, должен претерпеть изменения.

С другой стороны, существенность таких изменений для организации в целом может быть как значительной, так и сравнительно небольшой. Для крупной компании небольшое увеличение активов и корректировка финансового результата при трансформации на фоне остального имущества и результатов деятельности не окажут значительного влияния на базовые индикаторы, демонстрирующие ее финансовое положение. Действия по корректировке форм отчетности при ее трансформации в крупной компании, выступающей в роли арендатора (лизингополучателя), методологически обоснованы, однако с точки зрения целе-

сообразности они могут быть чрезвычайно трудоемкими, и, кроме того, эффект от подобных корректировок существенного влияния на общую картину не принесет.

Уместно обратить внимание читателя на следующий ключевой тезис. Абсолютной сопоставимости учетных данных (в части операций аренды) при существующей законодательной базе добиться невозможно; это обстоятельство, в частности, предопределяет существенное расхождение в оценках финансовой деятельности компании в случае составления отчетности: а) для российского; б) для нероссийского пользователей. Что касается проблемы трансформации в целом, то несложно понять, что логика и техника трансформации достаточно сложны, технологичны и вряд ли однозначно унифицируемы.

Варианты решения проблемы. Тем не менее именно пример с учетом арендных (лизинговых) операций является демонстрацией того, как указанная проблематика может быть решена на национальном и международном уровнях в процессе так называемой процедуры конвергенции учетных систем. Напомним, что под конвергенцией понимается процесс сближения моделей бухгалтерского учета, выражающийся фактически в сближении систем национальных стандартов с МСФО [8, с. 288]. Подробнее о взаимодействии национальных учетных систем и международных стандартов финансовой отчетности см. [9, с. 166–174].

В настоящее время в профессиональном бухгалтерском сообществе идет дискуссия относительно переработки положений стандарта МСФО № 17 «Аренда». Существовавшее на протяжении длительного времени разделение аренды на финансовую и операционную сопровождалось также четкими указаниями в отношении балансодержателя арендованного имущества (при финансовой аренде – арендатор, при операционной – арендодатель), а также в способах

начисления выручки в случае финансовой аренды (использование механизма дисконтирования для определения величины выручки в каждом отдельном периоде). Следует отметить, что фактически вся проблематика разграничения и учета аренды вышла из дискуссии по следующему ключевому вопросу: а следует ли арендатору отражать в бухгалтерском балансе полный объем своих обязательств по аренде?

Современная международная бухгалтерская практика идет еще дальше и фактически движется к тому, чтобы признать необходимым полностью отказаться от возможности учета предмета аренды на балансе его собственника – арендодателя. Указанная тенденция всецело вписывается в русло идеологии МСФО о признании активов исключительно по праву контроля и нивелировании гражданско-правовой особенности их выделения (данная позиция пока еще, к сожалению, доминирует в отечественной системе бухгалтерских регулятивов). В настоящее время Совет по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board (IASB)) и Совет по стандартам финансового учета США (Financial Accounting Standards Board (FASB)), осуществляющие процесс конвергенции моделей МСФО и USGAAP, отмечают необходимость учета всех обязательств при аренде у арендатора в балансе (фактически это и есть капитализация предмета аренды в его учете). Дискуссии подвергается лишь порядок списания предмета аренды, т. е. в определенном смысле технические вопросы, связанные с определением методов начисления амортизации. Принятие указанных изменений фактически приведет к тому, что вопросы разграничения финансовой и операционной аренды в нынешнем ключе потеряют свою исключительную актуальность – любой предмет аренды у арендатора и соответствующие

обязательства по договору должны быть отражены в балансе арендатора. Отдельные вопросы, касающиеся методов начисления арендатором амортизации несобственного имущества, порядок определения процентных доходов и т. д., несомненно будут дифференцированы в зависимости от условий договора. Однако налицо существенное реформирование всей системы учета арендных операций. Стержневая конструкция нововведений – это капитализация предмета аренды у арендатора. Принятие данных положений направлено на повышение степени достоверности отражения активов и обязательств компании в отчетности.

Постараемся понять, насколько критичны указанные изменения по отношению к действующей отечественной практики учета арендных соглашений и перспективных нововведений в ней. В российском законодательстве к финансовой аренде отнесена конкретная операция, когда арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучателем) имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование (ст. 665 Гражданского кодекса РФ, а также положения Закона «О финансовой аренде (лизинге)» № 164-ФЗ от 29.10.1998 г.). Согласно нормам кодекса риски потери и порчи имущества переходят к арендатору при договоре финансовой аренды (ст. 669), однако в отличие от англо-американской практики в отечественном законодательстве собственно факт передачи риска не заложен как определяющий при отнесении конкретной арендной сделки к договорам финансовой аренды. В США аренде посвящен стандарт учета SFAS 13 (Statements of Financial Accounting Standards), в Великобритании – SSAP 21 (Statements of Standard Accounting Practice). Подробно принципы

учета арендных сделок в соответствии со стандартами в Великобритании описаны в работе [10].

Необходимо сформулировать и весьма оптимистическую тенденцию развития отечественной системы бухгалтерских регулятивов. Проект нового положения по аренде Минфина по основному существенному моменту в плане отражения активов и обязательств арендатора находится всецело в русле последней дискуссии между Советом по международным стандартам финансовой отчетности и Совет по стандартам финансового учета США. В частности, продемонстрирована очевидная необходимость в капитализации предмета аренды у арендатора и соответствующем отражении его обязательств в балансе вне зависимости от видов аренд, которые определены в проекте ПБУ. Отдельные отличительные детали, о которых судить можно лишь с определенной долей вероятности, поскольку официально принятых версий отечественного ПБУ по аренде и нового стандарта МСФО все еще пока нет, не имеют таких ключевых противоречий, которые демонстрируются в настоящее время в отношении аренды.

Деление аренды на виды, способы учета процентных доходов, методы начисления амортизации и т. д., безусловно, будут иметь важное значение в бухгалтерской практике, и при сопоставлении новых версий стандарта МСФО № 17 и отечественного ПБУ по аренде, скорее всего, будут наблюдаться различия. Но основные сущностные рамки учета арендных соглашений, которые задаются МСФО, полностью приняты новым проектом ПБУ. Речь идет прежде всего о едином подходе к идентификации активов и обязательств участников сделки при аренде (капитализация арендуемого объекта арендатором с соответствующим раскрытием обязательств в пассиве как раз и является стержневой логикой в последней профессиональной дискуссии по аренде в МСФО и ГААП). Таким

образом, применительно к аренде мы последовательно реформируем отечественные регулятивы в соответствии с рамками, задаваемыми МСФО, в отношении всех активов и обязательств участников сделки.

В заключение хотелось бы отметить, что проблема сопоставления отечественных учетных регулятивов с подходами, описываемыми в МСФО, до сих пор актуальна, поскольку по некоторым операциям или видам деятельности расхождения в их признании или трактовке весьма существенны. Учет арендных сделок в настоящее время является одним из ключевых отличий отечественной системы бухгалтерских регулятивов от положений МСФО. Указанные расхождения весьма значимы на практике и несомненно требуют устранения для обеспечения корректной сопоставимости отечественных учетных данных с общепризнанными международными тенденциями в области учета арендных операций. В этой связи тенденции реформирования отечественной системы учета, которые идут в русле еще только обсуждаемых в Комитете по МСФО идей, вызывают самое благоприятное впечатление.

Резюме. Сформулируем основные выводы, полученные в результате проведенного исследования.

1. Зачастую процедура перекладки отчетности носит не экономический, но в известном смысле политизированный характер. Российские компании, выходящие на международные рынки, вынуждены подстраиваться под правила игры, принятые на указанных рынках. Одним из данных правил является представление отчетности в международно признанном формате. Речь в данной ситуации идет не о сущностных причинах трансформационных корректировок, а именно о конъюнктурных особенностях.

2. Трансформационные процедуры не являются жестко формализуемыми, они в значительной степени носят индивидуализированный характер, что предопределяется рядом причин, в частности невозможностью и нецелесообразностью жесткой алгоритмизации последовательности действий.

3. Отраслевая специфика бизнеса может существенно сказываться на результатах перекладки, а потому целесообразно обособлять виды бизнеса или типы операций, для которых перекладка является (или не является) жизненно необходимой. Например, трансформационные корректировки при сделках финансовой аренды (лизинга) существенным образом сказываются на имущественном и финансовом потенциалах компании, представленных в формах отчетности.

4. Нельзя безапелляционно утверждать, что та или иная система регулирования учета лучше или хуже другой, поскольку в основе каждой системы заложены свои целевые установки и ориентиры (вопросы типа «Какая система предпочтительнее – IFRS, USGAAP, UKGAAP?» или «Можно ли совместить идею государственного регулирования учета с идеей рекомендательных регулятивов, разрабатываемых негосударственными публичными организациями?») вряд ли имеют однозначный ответ).

5. Строго говоря, перекладка отчетности является лишь паллиативным, вынужденным и временным решением проблемы транспарентности отчетных данных, а потому магистральный путь – это гармонизация российской системы бухгалтерских регулятивов с МСФО, подразумевающая четкую идентификацию ключевых, критически важных различий в системах учета и их *нивелирование* (как, например, это было продемонстрировано на примере аренды).

Список использованных источников

1. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: ИНФРА-М, 2002.
2. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / под ред. С.А. Николаевой. М.: «Аналитика-Пресс», 2001.
3. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие / под ред. И.А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2005.
4. Inmetoіam. Ярослав Вячеславович Соколов (1938–2010) / сост. И.И. Елисеева, А.Л. Дмитриев. СПб.: Нестор-История, 2011.
5. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Анализ баланса, или Как понимать баланс. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2013.
6. Ковалев В.В. Трансформация отчетности лизинговой компании из формата ПБУ в формат МСФО // Финансы и бизнес. 2009. № 4. С. 111–125.
7. Блейк Дж., Амаг О. Европейский бухгалтерский учет : справочник / пер. с англ. М.: Филинь, 2001.
8. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели : учеб. пособие. 2 изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2012.
9. Генералова Н.В. Теоретические концепции конвергенции национальных учетных стандартов и международных стандартов финансовой отчетности // Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее / Р.А. Валкаускас, Н.В. Генералова, М.М. Гурская [и др.] ; под ред. В.В. Ковалева, В.Я. Соколова, Д.А. Львовой. СПб.: С.-Петербур. гос. ун-т, издат. центр экон. ф-та, 2013.
10. Lewis R., Pendrill D. Advanced Financial Accounting. 7-th ed. Prentice Hall, Inc., 2004. P. 214–236.