

1.2. ВЛИЯНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО) НА ФОРМИРОВАНИЕ ДОХОДОВ НАЦИОНАЛЬНЫХ БЮДЖЕТОВ

Дудин Михаил Николаевич, д-р экон. наук, профессор.
Должность: главный научный сотрудник. Место работы: Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации. Подразделение: лаборатория «Стратегическое управление развитием национальной экономики». E-mail: dudinmn@mail.ru

Фролова Евгения Евгеньевна, д-р юрид. наук, заслуженный юрист Российской Федерации.
Должность: заведующая кафедрой. Место работы: Российский университет дружбы народов. Подразделение: кафедра гражданского и трудового права. E-mail: frolevgevg@mail.ru

Аннотация

Предмет / тема. Вступление России в ВТО, требования Законов о консолидированной финансовой отчетности и бухгалтерском учете, новые правила раскрытия информации ФСФР, перспективы снижения стоимости внешнего финансирования – это лишь неполный перечень аргументов, повышающих интерес к данной теме. В этой связи очень важную роль приобретает популяризация МСФО. В настоящее время многие российские организации составляют отчетность не только по российским, но и по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). В 2013 г. впервые подготовили и опубликовали свою отчетность по МСФО компании, которые попадают под действие Закона №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», закрепившего обязанность компаний составлять отчетность по МСФО.

В первую очередь формировать консолидированную отчетность по МСФО должны холдинги (компании, управляющие деятельностью других предприятий или контролирующие деятельность других предприятий), кредитные организации, выпускающие публично обращающиеся ценные бумаги (акции, облигации) и подавать такую отчетность в Федеральную службу по финансовым рынкам, заверенную аудитором. Сейчас составляют отчетность по МСФО крупные российские компании, среди которых Сургутнефтегаз, Внешторгбанк, Сбербанк, Роснефть, Норильский никель, Сибнефть, и др. [1]

Цель / задачи. Цель данной статьи заключается в исследовании взаимосвязи между ведением финансового учета хозяйствующими субъектами и наполнением статьей доходов национальных бюджетов. Финансовый учет – это основа для исчисления налогооблагаемой базы и суммы налога на прибыль, который во многих странах представляет собой одну из основных статей бюджетных доходов. Правильность начислений и выплат налогов означает не только наполнение доходной части национального бюджета, но и своевременное исполнение бюджетных обязательств, т.е. своевременное финансовое обеспечение расходной части национального бюджета. Для достижения поставленной цели нужно решить следующие задачи: определить состав и на-

значение финансовой отчетности; рассмотреть необходимость трансформации финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности; показать сущность и особенности трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Методология. Для выполнения работы использованы нормативно-правовые акты, статистические данные, а также труды российских и зарубежных авторов.

Результаты. Введение в действие на территории Российской Федерации Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) является одной из важнейших составляющих реформы системы бухгалтерского учета. От того, насколько успешным будет это введение в российскую систему учета, во многом зависит количество и качество тех инвестиций, которые Россия потенциально может получить [1].

Наличие отчетности по МСФО у российских компаний повышает их прозрачность в глазах их иностранных контрагентов и возможных инвесторов. Таким образом, составление и публикация данных отчетности по международным стандартам является признаком, как высокого качества корпоративного управления, так и информационной открытости компании.

Выводы / значимость. Практическое значение данной работы заключается в том, что в работе определены состав и назначение финансовой отчетности; выявлена необходимость трансформации финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности; показана сущность и особенности трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Ключевые слова: отчетность, МСФО, трансформация отчетности, бухгалтерская (финансовая) и управленческая отчетность, пользователи финансовой отчетности.

IMPACT OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) ON THE FORMATION OF THE NATIONAL BUDGET REVENUES

Dudin Mihail Nikolaevich, Dr of Economics, professor. Position: chief scientific researcher. Place of employment: Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration. Department: Laboratory of "strategic management of development of the national economy". E-mail: dudinmn@mail.ru

Frolova Evgeniya Evgenievna, Doctor of Law, Honored Lawyer of Russian Federation. Position: Head of chair. Place of employment: Peoples' friendship university of Russia. Department: civil and labor law chair. E-mail: frolevgevg@mail.ru

Annotation

The subject / topic. Russia's WTO accession, the requirements of the consolidated financial statements and accounting records, the new disclosure rules FSFM, the prospects for reducing the cost of external financing - this is only a partial list of arguments to increase the interest in this topic. In this regard, an important role is played by the popularization of IFRS. At present, many Russian organizations are reporting not only on Russia but also on international financial reporting standards (IFRS). In 2013, for the first time prepared and published their statements under IFRS, which fall under the Law №208-FZ "On Consolidated Financial Statements", to fix the duty of companies reporting under IFRS.

In the first place to form the consolidated IFRS financial statements should companies (companies that control the activity of other companies or controlling the activity of other companies), credit institutions issuing publicly traded securities (stocks, bonds) and to submit such reports to the Federal Service for Financial Markets, audited. Now make IFRS large Russian companies, including Surgutneftegaz, Vneshtorgbank, Sberbank, Rosneft, Norilsk Nickel, Sibneft, and others.

The purpose / goal. The purpose of this article is to study the relationship between financial accounting business entities and filling of income for national budgets. Financial accounting - is the basis for calculating the tax base and the amount of income tax, which in many countries is one of the main items of budget revenues. The correctness of accrual and payment of taxes is not only filling the revenue side of the national budget, but also the timely execution of budgetary obligations, ie, timely financial support for the expenditure side of the national budget. To achieve this goal you need to achieve the following objectives: to determine the composition and appointment of the financial statements; consider the need for transformation of financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards; show the nature and features of the transformation of financial statements in accordance with IFRS.

Methodology. To perform the work used regulations, statistical data, as well as the works of Russian and foreign authors.

Results. The introduction of the Russian Federation, International Financial Reporting Standards (IFRS) is one of the most important components of the accounting reform. On how successful it will be an introduction to the Russian accounting system depends largely on the quantity and quality of the investments that Russia could potentially receive.

Availability Reporting under IFRS Russian companies increase their transparency in the eyes of their foreign counterparts and potential investors. Thus, the preparation and publication of the accounting data according to international standards is a sign of how high quality of corporate governance and information transparency of the company.

Conclusions / relevance. The practical significance of this work lies in the fact that the defined structure and functions of the financial statements; It identified the need for transformation of financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards; It shows the transformation of the nature and characteristics of financial statements in accordance with IFRS.

Keywords: reporting, IFRS, transformation statements, accounting (financial) management and reporting, users of financial statements.

Введение. В настоящее время резко возрастает значение достоверной и объективной бухгалтерской отчетности, так как анализ ее показателей позволяет определить истинное имущественное и финансовое положение предприятия. Основной задачей отчетности является поиск резервов дальнейшего роста и совершенствования деятельности, стабильности на рынке за счет повышения качества и ассортимента продукции, «ноу-хау» и прочих разработок.

Необходимость использования учета для отражения хозяйственных и прочих действий было осознано человечеством еще в древности [2]. Долгое время система учета, в том числе и финансового учета, развивалась на принципах униграфизма. Учету подверга-

лись хозяйственные операции в тех единицах измерения, в которых они возникали [3]. С эволюционированием хозяйственной деятельности, с переходом промышленности на индустриальные рельсы производства, с развертыванием глобализационных интеграционных процессов бизнесу стал необходим унифицированный учетный инструментарий [4]. К настоящему времени существующие системы финансового учета уже получили общие унификационные основания для их применения. В частности, финансовый учет ведется в стоимостном выражении, где понимание доходов, расходов, а также прибыли уже характеризуется теоретико-методологический единообразием [5].

Однако существует ряд определенных проблем, среди которых, по нашему мнению, важнейшее место занимает наличие региональных различий в системах финансового учёта. И кроме этого весьма важной проблемой являются различия в исчислении бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли или дохода организаций, что негативно влияет на собираемость национальных бюджетных доходов, исполнение бюджетных обязательств [6-7]. Поэтому необходимо не только сокращать различия между региональными моделями и системами финансового учёта, но и также стимулировать сходимость принципов финансового и налогового учёта. Последнее является достаточно сложной задачей с тем условием, что перед финансовым учётом и перед налоговым учётом, осуществляемый предприятиями стоят различные целевые ориентиры.

Методика. Данная статья в методологическом плане представляет собой контент-анализ основных исследований по теме работы, направленных на выявление страновых и региональных сходств и различий используемых моделей и систем финансового учета в мире. Основная методическая задача заключалась в исследовании основных особенностей формирования налогооблагаемой базы хозяйствующих субъектов в различных государствах.

Это позволило установить, что существующие в настоящее время системы и модели финансового учета позволяют манипулировать учетными показателями, в том числе в целях сокращения налогового бремени организаций. Это требует дальнейшего совершенствования международных подходов к ведению финансового учета и формированию финансовой отчетности, основанных на сближении собственно финансового и налогового учета.

Результаты. Для нормального функционирования и развития национальных экономик важно, чтобы финансовая сторона деятельности хозяйствующих субъектов базировалась на оптимально встроенной системе учёта деловых внутренних и внешних операций. И это вполне закономерно, поскольку финансовый учет (его правильность и релевантность) на микроэкономическом уровне напрямую взаимосвязаны с формированием бюджетных расходов и возможностью достаточного финансирования бюджетных обязательств. Такой тезис следует из того, что специфика построения хозяйствующим субъектом системы финансового учёта позволяет минимизировать налоговую нагрузку, сократить уровень иных обязательных платежей в бюджетные и внебюджетные фонды.

В частности, в Российской Федерации удельный вес налоговых доходов федерального бюджета в виде корпоративных налогов (налогов на прибыль органи-

заций) составляет порядка 12%, в США не более 9%, а в Китае более чем 18% (см. рисунок 1).

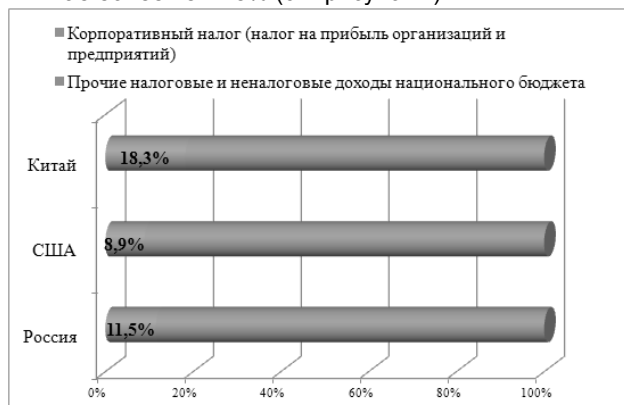


Рисунок 1. – Удельный вклад корпоративных налогов (налогов на прибыль) в национальные бюджеты США, России, Китая (Edmonds 2013)

Происходящие в настоящее время на глобальном уровне изменения, несомненно негативно влияют на результаты деятельности реального сектора национальных экономик, что в свою очередь снижает объемы поступления налоговых платежей в бюджеты. Многие государства и страны столкнулись с тем, что ранее эффективно функционирующие механизмы сбора налоговых платежей стали давать сбой. И именно поэтому теперь уделяется повышенное внимание в теории, методологии и практике ведения финансового учёта, формирования финансовой отчётности в организациях, поскольку специфика постановки и ведения учёта, а также формирования отчётности позволяют произвольно варьировать налогооблагаемой базой.

Кроме этого, необходимо четко понимать, что финансовый учет микроэкономического уровня – это ещё и информационная основа для обобщения данных об экономическом состоянии хозяйствующих субъектов реального сектора экономики, формирование общегосударственной финансово-экономической статистики. Правильный, достоверный и объективный статистический учёт важен для принятия стратегических и оперативных решений на государственном уровне. Данные государственного статистического учёта являются информационной основой для формирования в том числе различных страновых рейтингов. Также данные финансового учёта, агрегированные в виде периодической отчётности – это ещё и основа для принятия соответствующих решений в области управления деятельностью хозяйствующего субъекта, на основании финансовой отчётности, в том числе оценивается и инвестиционная привлекательность хозяйствующего субъекта [8]. Важно учитывать, что от характера оценки финансово-экономического состояния организации, основанной на совокупности учётных данных, зависит очень многое. При этом, в практике постановки и ведения учёта в них принято выделять три его основных вида: собственно финансовый, управленческий и налоговый учёт [9].

В общем смысле любой учёт необходимо рассматривать как систематизированную и упорядоченную последовательность действий и процедур, направленных на сбор и агрегирование информации о состоянии капитала и имущества хозяйствующего субъекта, а также о движении отдельных статей актива и пассива [10]. Соответственно для формирования отчётности, в том числе финансовой, важен сплошной и непрерывный учёт хозяйственных операций, который позволяет

получить достоверную и релевантную информацию о деятельности хозяйствующего субъекта. Ведение финансового учёта должно приносить ему определенные выгоды, это означает, что расходы, которые может он понести по организации финансового учёта должны суммарно быть не меньше, чем получаемые экономические выгоды. При этом необходимо понимать, что исчисление прямых экономических выгод от ведения финансового учёта весьма затруднительно на практике.

Поэтому в данном случае оптимально руководствоваться косвенными методами. В частности, неоспорим тот факт, что ведение финансового учёта и формирование финансовой отчётности осуществляется в интересах определенного круга пользователей (внешних и внутренних). Для внешних пользователей важна прозрачность, точность и объективность формируемой на базе финансового учёта отчётности. Так, например, для налоговых органов важна объективность и точность, для инвесторов и кредиторов важна прозрачность, для внутренних пользователей (менеджеров) важны все качественные характеристики финансовой отчётности [11].

Соответственно качество финансовой отчётности влияет на принятие управленческих и прочих, в том числе административных решений. В том случае, если принимаемые на основе учёта и формируемой финансовой отчётности решения складываются в пользу компании или предприятия, и при этом хозяйствующий субъект получает дополнительные доходы или преференции, то можно говорить том, что ведение финансового учёта экономически целесообразно. В ином случае, когда принимаемые в отношении предприятия или компании решения складываются не в пользу последнего, соответственно можно говорить о том, что ведение финансового учёта не является выгодным или целесообразным [12-13].

Но поскольку хозяйствующий субъект обязан осуществлять финансовый учёт своих хозяйственных операций, то в последнем случае стоит задача совершенствования или реформирования системы учёта и финансовой отчётности. Важно также понимать, что в зависимости от используемого типа учетной политики и построения системы учёта появляется возможность манипулировать стоимостными показателями, отражаемыми в финансовой отчётности. В частности, например, в отчётности, предоставляемой в налоговые органы организации на законных основаниях могут занижать сумму налогооблагаемой прибыли, стоимость активов, суммы используемого капитала и т.д.

При этом, как правило, обязательства по публикации единообразной финансовой отчётности лежат только на публичных компаниях и организациях, для непубличных - таких обязательств в национальных налоговых законодательствах практически не предусмотрено. Поэтому в управленческой практике имеют место случаи, когда для одной категории внешних пользователей (например, налоговых органов) организация предоставляет отчётность с минимальными или отсутствующими показателями прибыльности и доходности. Для другой категории пользователей (например, для кредиторов и инвесторов) предоставляется отчётность, которая характеризует деятельность данного хозяйствующего субъекта как доходную и прибыльную, а финансовое состояние отражается как устойчивое и платежеспособное.

Кроме этого оценка финансово-экономического состояния компании, проводимая на основании данных

финансового учета и публикуемой отчетности, может варьировать в зависимости от принятых национальных стандартов и подходов к построению системы учета в организациях реального сектора экономики [14]. Но глобализация бизнес-среды, а также интеграция коммерческих и деловых интересов фирм заставляет унифицировать национальные стандарты и подходы к ведению финансового учета. Таким образом, в последние годы весьма актуальной является тема, направленная на исследование различных национальных финансово-учетных систем и их использования в практике управления деятельностью хозяйствующих субъектов.

Обсуждение. Последнее десятилетие можно считать уникальным периодом в развитии глобального экономического пространства. За прошедшие годы были установлены не только деловые и общественные связи между странами, континентами и отдельными мировыми регионами, но и также были предприняты международные шаги в отношении универсализации принципов и подходов к регулированию деятельности хозяйствующих субъектов на всем мировом экономическом пространстве.

Активизация деловых контактов в рамках международной бизнес-интеграции объективно указывает на необходимость формирования единых требований к постановке, ведению финансового учёта и формированию финансовой отчётности. Для развивающихся стран и стран с транзитивной экономикой задача оптимизации существующих нормативно-законодательных принципов организации и ведения финансового учёта в соответствии с общепринятой мировой практикой становится всё более актуальной. И тому имеется две объективных причины:

во-первых, процессы мировой бизнес-интеграции ведут к тому, что всё больше национальных компаний открывают свои представительства и филиалы за рубежом, соответственно данные хозяйствующие субъекты, в целях соблюдения финансового и налогового законодательства страны присутствия должны соответствующим образом выстраивать свой внутренний учёт хозяйственных операций и формировать требуемую финансовую отчётность. Соблюдение иностранными компаниями финансово-налогового законодательства страны присутствия не только означает их содействие правильному формированию бюджетных доходов, что само по себе важно. Кроме этого, у них возникает необходимость формирования системы финансового учёта, которая может существенным образом отличаться от ранее принятой национальной системы учета, что увеличивает расходы и создает дополнительные финансовые риски. В том числе риски формирования и предоставления недостоверной финансовой отчётности;

во-вторых, хозяйствующие субъекты, которые осуществляют свою деятельность за рубежом (в других странах и государствах), также могут испытывать потребность привлечения инвестиционных ресурсов от резидентов страны присутствия. Следовательно, достоверная, объективная и транспарентная финансовая отчётность, составленная в соответствии с требованиями национального законодательства, будет играть в формировании инвестиционной привлекательности таких хозяйствующих субъектов далеко не последнюю роль.

Использование в практике финансового учета общепринятых международных стандартов и подходов есть

основное условие для обеспечения устойчивого финансового состояния хозяйствующих субъектов. По нашему мнению, финансовое состояние данных хозяйствующих субъектов необходимо рассматривать как комплексное явление, которое характеризуется и оценивается посредством специальной системы показателей, которая аналитически отражает наличие, размещение и использование капитала в активах хозяйствующего субъекта, а также показывает уровень ликвидности активов и платежеспособности самого хозяйствующего субъекта. Фактически финансовое состояние отражает способность организации выполнять свои обязательства при существующей структуре капитала и наличии активов, необходимых для ведения экономической деятельности.

К настоящему моменту исследования в теории постановки и ведения финансового учёта принято выделять три модели: англосаксонскую, европейскую и латинскую. Данная классификация моделей финансового учета предложена польскими учеными [15]. Ключевые особенности каждой модели изложены ниже:

англосаксонская модель ориентирована, прежде всего, на удовлетворение требований собственников (акционеров), а также топ-менеджмента, соответственно построение учета и формирование отчетности происходит таким образом, чтобы получатели отчетности могли принимать наиболее правильные управленческие решения на основе достоверной и релевантной информационной базы. Принцип достоверности в данной модели финансового учета является главным;

европейская (германская) модель финансового учета ориентирована в первую очередь на внешних пользователей, среди которых ведущую роль играют кредиторы, инвесторы и контролирующие (налоговые) органы. Здесь главным принципом является принцип осторожной оценки, при этом модель допускает создание скрытых (непубликуемых) резервов, имеют место быть факторы, которые способствуют законной минимизации или полному сокращению налогооблагаемой прибыли;

латинская модель финансового учета построена на приоритете нормативно-законодательных норм и требований, при этом основную роль в формировании отчетности играет использование национальных систем постановки и ведения учета.

Это не полный перечень используемых моделей финансового учета в мире, поскольку специфика ведения учета и формирования отчетности постоянно изменяется, поэтому системы учета не могут рассматриваться как стабильные и замкнутые. Поэтому системы и модели финансового учета также можно классифицировать по сферам влияния и стране первоначального базирования данной системы учета. Здесь принято выделять:

британскую модель учета, которая первоначально была принята на Британских островах и впоследствии оказала значительное влияние на становление системы финансового учета в Австралии и Индии;

американскую модель учета, которая получила свое первоначальное развитие в странах Северной Америки и впоследствии оказала значительное влияние на становление системы финансового учета в Мексике и ряде латиноамериканских стран;

французскую модель учета, которая уходит своими корнями в историю правления Наполеона, и которая оказывает влияние на становление и ведение финан-

сового учета в ряде стран современной Южной Европы и стран Средиземноморья.

Несмотря на то, что в теории и истории финансово-го учета существует достаточное множество классификаций систем и моделей ведения учета, на практике общепринятыми считают англо-американскую модель, франко-германскую модель и азиатскую модель постановки учета и формирования на его базе финансовой отчетности [16].

Представляется необходимым рассмотреть вышеозначенные модели несколько подробнее. Франко-германская модель финансового учета широко применяется западной Европе, и основана в настоящее время на Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS – International Financial Reporting Standards). В отдельных странах Европы данная модель дополнена национальными стандартами и нормативно-законодательными требованиями [17]. В частности, во Франции ведение финансового учета регламентировано коммерческим налоговым и торговым законодательством. Разработанный и используемый в основе учета "Общий план счетов" инкорпорирует совокупность обязательных бухгалтерских учетных регистров. В зависимости от экономического оборота и масштабов деятельности хозяйствующего субъекта общее число ведущихся в организации регистров может быть сокращено. Поэтому финансовый учет во Франции имеет несколько видовых вариаций:

сокращенный вариант, предназначен для ведения финансового учёта организациями малого бизнеса;

стандартный вариант, предназначен для ведения финансового достатка организациями среднего и крупного бизнеса;

расширенный вариант, который в большей степени имеет аналитическое назначение.

Формирование финансового результата французскими хозяйствующими субъектами имеет также свои особенности:

во-первых, доход рассчитывается на основе производственного стоимостного принципа в основе расчета лежит стоимость валовой продукции. При этом реализованная продукция учитывается в ценах реализации, а складированная и иммобилизованная продукция учитывается по себестоимости;

во-вторых, расходы суммируются по элементам что позволяет рассчитывать различный сальдированный результат (например, существует такой показатель прибыльности, как валовая добавленная стоимость – это валовая продукция за минусом затрат на сырье, материалы, услуги).

Очевидно, что существующий подход к построению финансового учета и формированию отчетности во Франции усложняет расчеты, следовательно, может оказывать негативное влияние показатели прибыли и рентабельности. Это в свою очередь может отрицательно сказываться на собираемости налогов и на полнение национального бюджета доходами.

В Германии, как и во Франции, требования к постановке и ведению финансового учета строго формализованы. Нормативное регулирование основывается на положениях Коммерческого кодекса. Стоит отметить, что система ведения финансового учета в Германии представлена двумя типами счетов: коммерческими счетами и налоговыми счетами. Коммерческие счета отражают специфику ведения хозяйственной деятельности, налоговые счета предназначены для формирования налоговой базы исчисления суммы налога. Формирование финансового результата, как правило,

основано на затратном подходе (используется производственный принцип). Доход немецких хозяйствующих субъектов представляет собой объем реализации товаров, работ, услуг скорректированный на стоимость изменения незавершенного производства, и включает капитализацию работ для собственных нужд.

Эти операции формируют валовый доход, который далее корректируется с учетом прочих затрат и прибыли от хозяйственной деятельности, затрат на себестоимость амортизация и прочие операционные издержки. Эти операции в свою очередь формируют прибыль или убыток от хозяйственной деятельности. Далее происходит суммирование прибыли от финансовой деятельности, прибыли от обычных и чрезвычайных операций с прибылью или убытком от хозяйственной деятельности. Совокупность последних операций формирует прибыль хозяйствующего субъекта, которая была получена в текущем периоде. Абсолютно очевидно, что существующий подход построения финансового учета и формирования финансовой отчетности фирм в Германии также может характеризоваться наличием преднамеренных и/или непреднамеренных искажений.

В Америке система финансового учета, в отличие от Европы, имеет собственные нормативные стандарты (US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles). В 2008 году в США была предпринята попытка перехода от национальных стандартов финансового учета (US GAAP) международным стандартам (IFRS). Данный переход не состоялся, поэтому в настоящее время все американские хозяйствующие субъекты должны публиковать свою отчетность в соответствии с национальными стандартами. В американской практике финансового учета эти стандарты называют "золотыми". Основное отличие между финансовым учётом, построенным на стандартах IFRS и, так же, построенным на стандартах US GAAP состоит в том, что в последнем случае отдельные хозяйственные операции детально отрегулированы и детализированы для облегчения учётной практики. Полный переход американской системы финансового учета на международные стандарты отложен до 2015 – 2016 годов. Часть исследователей скептически оценивает вероятность полного перехода организаций США на указанные ранее международные стандарты финансовой отчётности [18-19].

В общем смысле ведение финансового учета в США основывается на национальном плане или системе счетов, которые являются базой для составления финансовой отчётности. Однако в США существует отличная от других стран практика формирования финансового результата. Финансовый результат американских хозяйствующих субъектов представляет собой изменение чистого остатка активов (капитала собственника), который сформировался в результате коммерческих операций данного хозяйствующего субъекта за определенный период.

Очевидно, что практика использования американских стандартов финансового учета для построения и формирования финансовой отчетности не всегда понятна европейскому бизнес-сообществу, что не позволяет принять систему финансового учета, основанную на стандартах US GAAP как эталонную.

Азиатские модели финансового учета также основывается с одной стороны на национальном нормативно-законодательном регулировании, с другой стороны ориентированы на соблюдение международных норм и стандартов финансового учета. При этом, например,

в Китае правильность объективность и достоверность отображаемых учетных и отчетных данных является важнейшей обязанностью руководства фирм. При нарушении национальных положений или при выявлении искажений в финансовой отчетности предусмотрено не только административное, но и уголовное наказание. В целом же построения финансового учета в Китае представляет собой адаптивный вариант основных положений и принципов международных стандартов финансовой отчетности (IFRS).

Важно отметить что Китай – это одна из немногочисленных стран с транзитивной экономикой, которая полностью ориентирована на ведение финансового учета по международным стандартам [20]. Это связано с реализацией на государственном уровне политики "открытых инвестиций" [21]. А выше уже было показано, что финансовый учет (его качество и качество формирования финансовой отчетности) представляет собой, в том числе информационный базис для оценки инвестиционной привлекательности хозяйствующих субъектов. Особое внимание хотелось бы уделить системе налогообложения коммерческой деятельности в Китае:

во-первых, существует двухуровневая система налогообложения, включающая центральные налоги, совместные налоги, местные налоги и при этом налог на прибыль относится к местным налогам;

во-вторых, имеет место дублирование в налогообложении. Например, НДС (налог на добавленную стоимость) взимаемый со всех экономических агентов и бизнес-налог взимаемый с определенных видов экономической деятельности (например, это транспортные услуги культурно досуговые услуги и так далее).

За нарушение налогового законодательства, искажений в суммах исчисляемых налогов в пользу их занижения, в Китае также предусмотрена не только административная, но и уголовная ответственность.

В свою очередь Япония ориентирована на использование континентальной (франко-германской системы) финансового учёта. Ключевую же особенность в системе финансового учета Японии играет налогообложение: в стране действует порядка 50 видов различных налогов [22]. Можно выделить такие налоги как: центральные и местные, прямые и косвенные, целевые, регулярные, обычные. Бюджет в Японии более чем на 60-70% формируется за счет налоговых поступлений, взимаемых с доходов или прибыли юридических и физических лиц, поэтому приоритет в большей степени отдан налоговому учету, результаты которого не всегда совпадают с результатами финансового учета.

Заключение. Итак, выше нами были рассмотрены основные модели финансового учета. Полученные данные свидетельствуют о том, что практически ни одна из рассматриваемых страновых или региональных моделей и систем финансового учета не является идеальной. В каждой из моделей встречаются предпосылки для преднамеренного или непреднамеренного нарушения, как учетного, так и налогового законодательства. Учитывая, что при этом практически во всех моделях финансовый и налоговый учет либо разделен, либо регламентирован различными правовыми нормами национального законодательства, создаются условия для занижения или искажения хозяйствующими субъектами налогооблагаемой базы.

По нашему мнению, дальнейшее совершенствование учета должно быть направлено на сближение его

финансовой и налоговой составляющей. Сближение финансового и налогового учета дает необходимый положительный эффект на макроэкономическом и микроэкономическом уровне. На микроэкономическом уровне сближение финансового и налогового учета в практическом смысле может быть основано на следующих основных тезисах:

на единых правилах исчисления амортизации основных фондов и нематериальных активов, которые подлежат амортизационному учету;

на единых в подходах к оценке стоимости сырья, материалов и товаров, используемых для внутреннего потребления, а также для перепродажи;

на единообразном принципе признания доходов от операционной деятельности хозяйствующего субъекта.

Для хозяйствующих субъектов реального сектора экономики сближение финансового и налогового учета означает не только сокращение количества учетных операций, но и снижение количества возможных ошибок, возникающих из-за различий в финансовом и налоговом учете и обусловленных влиянием человеческого фактора. Следовательно, формируемая финансовая отчетность становится более достоверной, объективной и транспарентной. Это в свою очередь означает правильность начисления налоговой базы и суммы выплат налогов в национальный бюджет. Соответственно, сближение финансового и налогового учета на микроэкономическом уровне обеспечивает оптимизацию и достаточную наполняемость доходных статей национальных бюджетов, а также своевременное и полное исполнение бюджетных обязательств.

Список литературы:

1. Мяскина А.Ф. К вопросу о выборе способа ведения учета и подготовки отчетности в условиях МСФО // Социально-экономические явления и процессы, № 3 (049) / 2013, с. 122-127
2. Назаров Д.В., Медведев М.Ю. Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии. М.: Экономистъ, 2006. 352 с.
3. Лупикова Е.В. История бухгалтерского учета. М.: КноРус, 2009. 256 с.
4. Basics of Accounting & Finance (Corporate law and practice course handbook series). Practising Law Institute, 2006. 180 p.
5. Parker R.H. Macmillan Dictionary of Accounting. – The Macmillan Press LTD, 1992. – 319 p.
6. Dudin M.N., Ljasnikov N.V., Kuznecov A.V., Fedorova I.Ju. Innovative transformation and transformational potential of socio-economic systems // Middle East Journal of Scientific Research. 2013. Vol. 17, № 10. P. 1434-1437.
7. Dudin M.N., Prokof'ev M.N., Fedorova I.J., Frygin A.V. The world experience of transformation of innovative approaches to assurance of financial stability of social economic systems // Life Science Journal. – 2014. – Vol. 11, № 9. – P. 370-373.
8. Галкина М.В., Ермаков С.Л., Фролова Е.Е., Ястребов О.А. Экономические и правовые основы функционирования банковского сектора Российской Федерации. Научно-практическое издание // Иркутск, 2011, с. 138
9. Edmonds Thomas P. Fundamental financial accounting concepts / Thomas P. Edmonds, Frances M. McNair, Philip R. Olds; Edward E. Milam, contributing author: 8th ed. McGraw Hill Irwin. 2013. 43 p.

10. Walther Larry M., Skousen Christopher J. Basics of Accounting & Information Processing. The Accounting Cycle. Ventus Publishing ApS, 2010. – 50 p.

11. Stokov A. I. The Methodological Aspects of Assessing the Attractiveness of Investments Made into Financial Assets and Real Projects// Life Science Journal. 2014. Vol. 11, № 10. P. 682-686.

12. Мялкина А. Ф. Проблемы и перспективы интеграции МСФО в систему российского бухгалтерского учета // Вестник Тамбовского университета. Серия Гуманитарные науки. 2008. № 4. С. 330-338.

13. Brigham Eugene F., Gapenski Louis G. Financial management: theory and practice. The Dryden Press, 1991. - 995 p.

14. Daniels M.B. Corporation Financial Statements. N. Y., 1980. P. 23.

15. Богаченко В.М., Кириллова Н.А. Бухгалтерский учет. Ростов-на-Дону: Феникс, 2009. 468 с.

16. Morris Joseph M. Mergers and Acquisitions: Business Strategies for Accountants 2ed. New York: Wiley, 2001. 240 p.

17. Pacter P. What exactly is convergence? Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 2, Nos. 1/2, 2005. P. 67- 83.

18. King T.A. More Than a Numbers Game A Brief History of Accounting. John Wiley & Sons Inc, 1992, P.21

19. Elliott B., Elliott J. Financial Accounting and Reporting: Fourteenth Edition. Pearson Education Limited, 2011. 915 p.

20. Parfenova M.J., Babishin V.D., Yurkevich E.V., Sekerin V.D., Dudin M.N., Methodology making management decisions based on a modified Ramsey model // Asian Social Science. 2014. Vol. 10, №17. P. 292-301

21. Фролова Е.Е. Механизмы действия инструментов денежно-кредитной политики Китая в первом десятилетии XXI века//Перспективы развития юридической науки, практики и образования в азиатско-тихоокеанском регионе. Материалы Международной научно-практической конференции. Владивосток, Дальневосточный федеральный университет, 2015, с. 174-189

22. Экклз Роберт Дж., Герц Роберт Х., Киган Э. Мэри, Филлипс Дейвид М. Х. Революция в корпоративной отчетности: как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли. М.: Знание, 2002. 400 с.

Рецензия

на статью «Влияние международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) на формирование доходов национальных бюджетов»

Статья доктора экономических наук профессора Михаила Николаевича Дудина и доктора юридических наук профессора Евгении Евгеньевны Фроловой «Влияние международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) на формирование доходов национальных бюджетов» посвящена крайне актуальной проблеме влияния международных стандартов финансовой отчетности на формирование доходной части национальных бюджетов. Условия международно-правовых реалий, в частности, такое знаковое событие как вступление России в ВТО, и тенденции реформирования правового поля в области финансов, влекут модернизацию и реформирование подходов составления финансовой отчетности не только в соответствии с российским законодательством, но и соблюдение международных стандартов.

Ведение финансовой отчетности по международным стандартам является не только показателем высокой культуры корпоративного управления и информационной открытости компании, но и базисом для дальнейшего развития.

Авторы статьи приходят к выводу, что для достижения цели добросовестного ведения финансовой отчетности на должном международном уровне необходима заинтересованность хозяйствующего субъекта в ведении финансовой отчетности. Обеспечение данного критерия возможно исключительно при полной компенсации понесенных на организацию финансового учета расходов получаемыми экономическими выгодами, что является крайне затруднительным в процессе практической реализации.

Задача совершенствования системы учета и финансовой отчетности должна реализовываться с учетом анализа достоинств и недостатков существующих на международном экономическом рынке систем и моделей финансового учета. Их детальный анализ, проведенный авторами, позволяет выработать определенное направление дальнейшего развития концепции реформирования, в рамках которой будет проходить универсализации принципов и подходов к регулированию деятельности хозяйствующих субъектов во всем мировом экономическом пространстве.

Таким образом, именно практическое применение при осуществлении финансового учета общепринятых международных стандартов и подходов является основным условием для обеспечения устойчивого финансового состояния хозяйствующих субъектов. По мнению авторов, необходимый эффект на макро- и микроэкономике страны может быть достигнут посредством сближения стандартов финансового и налогового учета.

Бесспорным выводом, к которому приходят авторы, является необходимость формирования единых требований к постановке, ведению финансового учета и формирования финансовой отчетности с учетом необходимости исправления существующих недостатков и пробелов функционирующих финансовых систем. Для развивающихся стран и стран с транзитивной экономикой задачей первоочередной значимости является оптимизация существующих законодательных принципов организации и ведения финансового учета в соответствии с общепринятой мировой практикой.

Актуальность поднятой авторами темы, бесспорно, диктует необходимость дальнейшего ее исследования и детализованного анализа, а предпринятая попытка исследования может считаться удачной. Статья рекомендуется для публикации и ранее не публиковалась.

Рецензент – заместитель председателя Арбитражного суда Московской области, доктор юридических наук, профессор Московского государственного юридического университета имени О.Е.Кутафина А.А.Соловьев