



Экономический
и Социальный Совет

Distr.
GENERAL

E/C.10/AC.3/1994/2
11 January 1994

RUSSIAN
Original: ENGLISH

КОМИССИЯ ПО ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫМ КОРПОРАЦИЯМ

Межправительственная рабочая группа экспертов
по международным стандартам учета и отчетности
Двенадцатая сессия
Женева, 7—15 марта 1994 года,
Пункт 3 предварительной повестки дня*

ОБЗОР ВАЖНЫХ ТЕКУЩИХ СОБЫТИЙ НА МЕЖДУНАРОДНОМ УРОВНЕ
В ОБЛАСТИ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫХ КОРПОРАЦИЙ

Доклад секретариата ЮНКТАД

РЕЗЮМЕ

Целью настоящего доклада является обзор событий, которые способствуют согласованию стандартов учета на международном уровне и обеспечению сопоставимости финансовых отчетов. В последние несколько лет прилагались активные усилия для уменьшения многообразия международных стандартов и расширения их использования органами, регулирующими функционирования рынков ценных бумаг и внешнюю торговлю. Важным событием в 1993 году явилось утверждение Международной организацией комиссий по ценным бумагам (ИОСКО) международных стандартов аудиторской деятельности, которые были опубликованы Международной федерацией бухгалтеров (МФБ). Правительства стран Центральной и Восточной Европы в целях содействия переходу к рыночной экономике в настоящее время пересматривают или принимают новое коммерческое законодательство, включая законы и предписания, регулирующие систему учета и аудита. Имеются признаки того, что в течение этого десятилетия деятельность по согласованию стандартов учета значительно активизируется в мире. В докладе рассматриваются также некоторые специальные проблемы: учет и отчетность в коммерческой банковской индустрии, учет финансовых инструментов, функции и обязанности совета директоров, иски в отношении аудиторов и экологический учет. И наконец, в докладе в краткой форме изложена деятельность международных и региональных органов, активно действующих в этой области.

* E/C.10/AC.3/1994/1.

СОДЕРЖАНИЕ

	<i>Пункты</i>	<i>Стр.</i>
I. ПОВЫШЕНИЕ РОЛИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ УЧЕТА .	1—17	3
II. ВАЖНЫЕ ПОСЛЕДНИЕ СОБЫТИЯ И КЛЮЧЕВЫЕ ПРОБЛЕМЫ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО УЧЕТА	18—68	7
A. Получение компанией "Даймлер-Бенц" котировки на Нью-Йоркской фондовой бирже	19—26	7
B. Учет и отчетность в коммерческой банковской индустрии	27—34	9
C. Учет финансовых инструментов	35—42	10
D. Функции и обязанности совета директоров	43—48	12
E. Иски в отношении аудиторских фирм	49—56	13
F. Экологический учет	57—64	15
G. Влияние будущих событий на систему учета	65	16
H. Реформа системы учета в новых независимых государствах	66—68	17
III. ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ МЕЖДУНАРОДНЫХ И РЕГИОНАЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ	69—133	17
A. Всемирный конгресс бухгалтеров	70—74	17
B. Комитет по международным стандартам учета	75—84	18
C. Международная федерация бухгалтеров	85—94	22
D. Арабское общество дипломированных бухгалтеров	95—97	24
E. Европейское сообщество	98—104	24
F. Европейская федерация бухгалтеров	105—115	25
G. Международная федерация франкоговорящих бухгалтеров	116—120	27
H. Рабочая группа Организации экономического сотрудничества и развития по стандартам учета	121—132	28
I. Североамериканская исследовательская группа	133	30
IV. СОВЕЩАНИЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЕЙ ОРГАНИЗАЦИЙ ПО УСТАНОВЛЕНИЮ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ УЧЕТА	134	30
V. ПРЕДЛОЖЕНИЕ В ОТНОШЕНИИ РАЗРАБОТКИ ЕДИНЫХ КВАЛИФИКАЦИОННЫХ СТАНДАРТОВ ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ В ОБЛАСТИ УЧЕТА	135—139	31
VI. ВЫВОДЫ	140—141	32

I. ПОВЫШЕНИЕ РОЛИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ УЧЕТА

1. В 80-е годы процесс принятия международных стандартов учета и отчетности транснациональными корпорациями протекал довольно медленно. Несмотря на значительное количество проведенных исследований, дискуссий и других мероприятий, в ходе которых подчеркивалось важное значение согласования стандартов учета и отчетности в мире, активность принятия согласованных стандартов, особенно в крупных развитых странах, была невысока. Темпы согласования не соответствовали процессам глобализации и расширения международной предпринимательской деятельности и рынков капитала.
2. Как говорится в статье Эммануэля Эненьюону и Сиднея Грэя, опубликованной 2 июня 1993 года в "Файнэншл таймс":

"...нельзя сказать, что за последние 20 лет в деле согласования наблюдался бурный прогресс. В целом он был весьма скромным: средний показатель согласованности возрос с довольно невысокого уровня в 0,6230 до лишь 0,6903. Это соответствует среднему росту уровня международного согласования стандартов учета в размере лишь 10,8 процента за период с 1971/72 по 1991/92 год..."

Можно говорить лишь о 14 случаях, когда степень согласованности действительно возросла. В 12 случаях уровень согласованности фактически понизился или возросла степень разнообразия систем учета...

Несмотря на 20 лет напряженных усилий, люди и организации, занимающиеся содействием согласованию международных стандартов учета, явно продолжают по-прежнему сталкиваться с серьезными проблемами в этой области".

3. Эта ситуация объясняется многими факторами и не в последнюю очередь юридическими и налоговыми системами, а также культурными различиями, существующими в разных странах и регионах мира. Одна из основных линий расхождения мнений проходит между финансовыми лидерами одних стран, которые убеждены в правильности так называемого "принципа благородства" в отчетности, и их оппонентами в других странах, которые считают, что "концепция взаимности" является более подходящей концептуальной базой для финансовой отчетности. В основе большинства споров об этих различных принципах лежит вопрос о том, кто являются первичными пользователями финансовых отчетов — инвесторы или ссудодатели (кредиторы) и какая из этих двух концепций учета возобладает. Так, некоторые утверждают, что о колебаниях показателей деятельности компании в текущий период следует незамедлительно сообщать инвесторам, а другие считают, что в наибольшей степени интересам управляющих, кредиторов и долгосрочных инвесторов соответствует применение более консервативных методов учета, как например, использование резервов для сглаживания пиков и спадов в показателях финансовой деятельности за несколько отчетных периодов. Изучением этих вопросов и характера применения этих двух концептуальных принципов в странах-членах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) особенно активно занимается Рабочая группа ОЭСР по стандартам учета. В мае 1993 года ОЭСР созвала в Париже совещание по этому вопросу.

4. В то же время необходимость в такой финансовой отчетности, которая была бы транспарентной и которая отвечала бы потребностям широкого круга пользователей подобной информации, возрастает в геометрической прогрессии. В одном из исследований, проведенных недавно Конференцией Организации Объединенных Наций по торговле и развитию, говорится:

"Мир транснациональных корпораций — обширный и многообразный — продолжает расширяться. К началу 90-х годов в мире насчитывалось 37 000 транснациональных корпораций, имеющих свыше 170 000 зарубежных филиалов. Из этого числа 24 000 транснациональных корпораций имеют штаб-квартиры в 14 крупных развитых странах, тогда как в 1970 году это количество составляло 7000"¹.

5. По мере роста числа транснациональных корпораций в последние годы существенно выросли также количество и совокупный объем предложений о продаже на международном рынке акций и кредитов. Глобализация предпринимательской деятельности ведет к увеличению спроса на средства для финансирования экономической деятельности и диверсификации. В 1982 году у фондовых рынков 32 развивающихся стран, обследованных Международной финансовой корпорацией, совокупная рыночная капитализация активов составила около 67 млрд. долл. США, приходившихся примерно на 7300 компаний, акции которых котировались на фондовых биржах. К концу 1992 года уровень рыночной капитализации формирующихся фондовых рынков возрос примерно в 11 раз и составил 770 млрд. долл. США, при этом их доля в капитализированной стоимости мирового рынка ценных бумаг почти утроилась — с 2,5 процента до 7 процентов. Количество компаний, торгующих своими акциями на этих рынках, в настоящее время составляет около 40 процентов из 30 000 компаний, ценные бумаги которых котируются на фондовых биржах мира².

6. Еще одним фактором, который говорит в пользу согласования методов учета, является значительное увеличение объема приватизационных сделок не только в развитых и развивающихся странах мира, но также и в странах Восточной и Центральной Европы, которые осуществляют переход к рыночной экономике. Их внутренние рынки не в состоянии предоставить все те финансовые средства, которые требуются для удовлетворения их растущих инвестиционных потребностей.

7. Одновременно с этим ростом международной предпринимательской активности возрастает и необходимость в полезной и транспарентной финансовой информации для инвесторов и кредиторов. С учетом той скорости, с которой совершаются сделки в международном бизнесе в этот век быстро развивающихся технологий в области обработки данных и связи, финансовая информация должна быть своевременной и должна отвечать потребностям многих пользователей во многих различных странах.

8. Финансовые лидеры в некоторых странах придерживаются той позиции, что правительственные власти, а также лица и организации, регулирующие рынок ценных бумаг, должны взаимно признать национальные стандарты учета и отчетности других стран. Отмечалось, что такое взаимное признание будет способствовать инвестиционной деятельности гораздо большего числа транснациональных корпораций, чем те, которые в настоящее время проводят операции на рынках капитала за пределами страны их национальности, что поможет увеличить приток иностранных прямых инвестиций. Кроме того, это предоставит неместным предприятиям источник капитала и возможность проявить себя на многих различных финансовых рынках мира. В частности отмечается, что Комиссия США по ценным бумагам и биржам (КЦББ) не разделяет эту позицию

и не разрешает иностранным компаниям выпускать свои акции на американском рынке, несмотря на просьбы Нью-Йоркской фондовой биржи (НЙФБ) и иностранных предприятий об ослаблении правил и предписаний КЦББ. Некоторые финансовые лидеры считают, что правила и предписания КЦББ излишне детализированы и что соблюдение требований о публикации финансовой информации потребует от предприятий значительных усилий и издержек. Кроме того, информация, приводимая в заявлениях, представляемых КЦББ, будет значительно отличаться от той, которая распространяется в стране базирования компании.

9. КЦББ не согласна с этими мнениями, поскольку она считает, что американские инвесторы оказываются в невыгодном положении, если они не имеют возможности просмотреть и проанализировать финансовые отчеты национальных и иностранных компаний, которые готовятся по единому комплексу правил учета и отчетности или которые соответствуют таким правилам.

10. Следует отметить, что в 1993 году одно из ведущих германских предприятий "Даймлер-Бенц" согласилось выполнить требования КЦББ и получило право на котировку своих акций на Нью-Йоркской фондовой бирже. Это важное событие описано в следующих разделах настоящего доклада.

11. Отмечая наблюдаемые тенденции, Комитет по международным стандартам учета (КМСУ) в конце 80-х годов начал осуществлять проект по уменьшению числа приемлемых альтернатив, которые существуют в публикуемых им международных стандартах учета (МСУ). Этот проект, осуществление которого продолжается до сих пор, носит в настоящее время название "Сопоставимость/совершенствование стандартов учета". Описание новых и пересмотренных МСУ, которые были опубликованы КМСУ за последние два года, приводится в одном из последующих разделов настоящего доклада.

12. Предпринимаемые в последние несколько лет Международной организацией комиссий по ценным бумагам (ИОСКО) усилия по оценке приемлемости международных стандартов для предложения ценных бумаг широкой публике за рубежом явились важным стимулом для принятия международных стандартов транснациональными корпорациями. ИОСКО пришла к выводу о том, что использование различных стандартов учета предприятиями, которые продают свои ценные бумаги на национальных фондовых биржах, является наибольшим препятствием для выпуска ценных бумаг транснациональными корпорациями. Это объясняется тем, что инвесторам и оказывающим им помочь специалистам трудно оценить финансовые отчеты предприятий, стандарты учета которых не согласованы. В качестве примера такой ситуации лондонский выпуск газеты "Файнэншл таймс" от 10 октября 1992 года привел следующее высказывание председателя правления "Гартмор инвестмент": "...согласно принципам учета, применяемым в Соединенном Королевстве, капитал фармацевтической компании "Смиткрайон Бичам" составил чистую отрицательную сумму в размере 300 млн. фунтов стерлингов, тогда как по правилам учета США оплаченный капитал и резервы этой компании составляют 3,5 млрд. фунтов стерлингов. Это нонсенс и с этим надо что-то делать". Представители ИОСКО регулярно согласовывают с КМСУ стандарты учета, а с Международной федерацией бухгалтеров (МФБ) — стандарты аудита. В октябре 1992 года ИОСКО согласилась с тем, что опубликованные МФБ стандарты аудиторской деятельности представляют собой минимальные условия для выпуска ценных бумаг многонациональными корпорациями и лица и организации, занимающиеся регулированием рынка ценных бумаг, могут полагаться на эти стандарты. Этот шаг представляет собой весьма важный стимул для согласования международных стандартов.

13. Технический комитет ИОСКО также разработал, как он их называет, элементы всеобъемлющего списка стандартов учета для подготовки финансовых отчетов в связи с выпуском ценных бумаг за рубежом. КМСУ, которая работает в тесном контакте с представителями ИОСКО, надеется, что к концу 1994 года ее проект "Сопоставимость/совершенствование стандартов учета" будет в основном завершен, что позволит ИОСКО рассмотреть вопрос о согласии на использование международных стандартов учета для международного выпуска ценных бумаг. Две ведущие фондовые биржи — Лондонская и Гонконгская — в настоящее время признают международные стандарты учета наряду с принципами учета, которые широко используются в их странах.

14. В числе событий этого ряда нужно упомянуть утверждение в октябре 1992 года другим комитетом ИОСКО минимальных общих условий представления информации в связи с выпуском ценных бумаг многонациональными корпорациями и подготовку этим комитетом типового проспекта эмиссии акций.

15. В Соединенных Штатах Совет по стандартам финансового учета (ССФУ), главный орган Соединенных Штатов по установлению стандартов финансовой отчетности, в числе объявленных международных задач своей деятельности упомянул ряд инициатив в международной сфере, осуществлением которых он занимался в той или иной степени в последние несколько лет. Эти инициативы включают:

- a) рассмотрение иностранных стандартов и стандартов, разработанных КМСУ, в связи с осуществлением всех проектов, имеющих национальную направленность. За последние три года ССФУ включал в ряд своих дискуссионных меморандумов международный раздел;
- b) укрепление штата ССФУ, занимающегося международными вопросами;
- c) пересмотр стандартов США в тех случаях, когда соответствующий иностранный, национальный или международный стандарт, по мнению соответствующих органов, превосходит эти стандарты США;
- d) участие в осуществлении совместных многонациональных проектов по установлению стандартов.

16. КЦББ активно содействует большей согласованности глобальных стандартов учета и отчетности. С этой целью Комиссия:

- a) активно участвует в усилиях ИОСКО по продвижению заявлений о регистрации в других странах эмиссии ценных бумаг с использованием документов, подготовленных в соответствии с национальными законами о ценных бумагах;
- b) затрачивая значительное время и усилия, следит за деятельностью КМСУ по совершенствованию существующих международных стандартов учета и достижению международной сопоставимости финансовых отчетов;

- c) подготовила многостороннее правило, применяемое в юрисдикционных системах Соединенных Штатов и Канады, с целью дать возможность определенным американским и канадским компаниям представлять комиссиям по ценным бумагам другой страны документы, подготовленные в соответствии с их национальными правилами учета;
- d) заключила соглашения с комиссиями по ценным бумагам других стран по развитию консультаций и сотрудничества в применении и обеспечении соблюдения законов о ценных бумагах Соединенных Штатов и других стран;
- e) участвовала в качестве наблюдателя в деятельности Группы.

17. Американский институт дипломированных бухгалтеров (АИСПА) также стремится содействовать международному согласованию стандартов посредством участия в качестве члена КМСУ в деятельности по совершенствованию существующих международных стандартов учета и достижению международной сопоставимости финансовых отчетов.

II. ВАЖНЫЕ ПОСЛЕДНИЕ СОБЫТИЯ И КЛЮЧЕВЫЕ ПРОБЛЕМЫ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО УЧЕТА

18. В настоящем разделе рассматривается деятельность по решению ключевых вопросов и проблем в области международного учета. Многие из этих проблем сложны и достичь согласованного подхода к надлежащему решению вопросов учета и отчетности нелегко. В этом разделе рассматриваются такие темы, как получение компанией "Даймлер-Бенц" права на продажу своих акций на Нью-Йоркской фондовой бирже, учет и отчетность коммерческой банковской индустрии, учет финансовых инструментов, функции и обязанности совета директоров, иски в отношении аудиторских фирм, экологический учет и анализ влияния будущих событий на систему учета.

A. Получение компанией "Даймлер-Бенц" котировки на Нью-Йоркской фондовой бирже

19. Как говорилось в предыдущем разделе настоящего доклада, в международных финансовых кругах продолжается обсуждение проблемы взаимного признания национальных стандартов учета правительственными властями и лицами и организациями, занимающимися регулированием рынков капитала. Как уже упоминалось выше, правительство Соединенных Штатов особенно резко выступало против такого признания применительно к своим внутренним рынкам капитала.

20. В печати много говорилось о мнениях, высказываемых главным исполнительным директором Нью-Йоркской фондовой биржи г-ном Уильямом Дональсоном. Он заявил, что такая позиция правительства ведет к уменьшению значения Нью-Йоркской фондовой биржи в качестве глобального рынка капитала, хотя она по-прежнему является крупнейшей фондовой биржей в мире. Американские инвесторы могут приобретать акции ведущих многонациональных предприятий на Лондонской, Токийской и других неамериканских фондовых биржах, хотя эти предприятия и не

публикуют информацию, аналогичную или сопоставимую с той, которая требуется от американских предприятий. Несмотря на возросшие риски, инвестирование за пределами национальных границ продолжается, что обусловлено осознанной необходимостью добиться диверсификации и доходности вложений.

21. Поддерживая позицию Нью-Йоркской фондовой биржи, некоторые ведущие неамериканские предприятия, стремящиеся увеличить свою международную ликвидность и известность, считают, что им не дают возможности участвовать в операциях на крупнейшем в мире рынке капитала. Отмечалось, в частности, что ни одно германское предприятие не желает выполнять требования КЦББ, сопряженные с весьма большими расходами, хотя Германия и является одной из крупнейших в мире стран со свободной рыночной экономикой.

22. Недавно в средствах массовой информации появилось много сообщений о попытках крупнейшего промышленного предприятия Германии компании "Даймлер-Бенц" расширить свои источники финансирования. Лишь одна треть акционерного капитала этой компании выставляется на публичные торги, тогда как держателями остальных акций являются такие институциональные инвесторы, как крупнейший банк Германии "Дойче банк". На протяжении многих лет компания "Даймлер-Бенц" осуществляла продажу своих акций в Германии и Швейцарии, ее ценные бумаги котировались на Лондонской и Токийской фондовых биржах в 1990 году, а также на Парижской и Венской биржах в 1991 году. Компания объявила также о своем намерении добиться допуска своих ценных бумаг к торговле на фондовых биржах Сингапура и, возможно, Шанхая в 1994 году, и рассматривает вопрос о получении котировки на Нью-Йоркской фондовой бирже, что особенно важно для компании мирового класса. Было также признано, что получение котировки на этой бирже укрепит ее базу капитала и повысит стоимость средств акционеров в то время, когда конкуренция за получение капитала на мировом рынке становится все более острой.

23. Правление "Даймлер-Бенц" провело обстоятельные беседы с г-ном Доналдсоном и с председателем КЦББ по вопросу об условиях получения доступа. Однако, хотя Нью-Йоркская фондовая биржа и КЦББ были заинтересованы в предоставлении такого доступа, позиция КЦББ заключалась в том, что германские стандарты учета не дают возможности обеспечить открытые рынки капитала в Соединенных Штатах информацией достаточно высокого уровня в отношении результатов финансовой деятельности, потоков наличности и норм прибыли, в которой нуждаются инвесторы для того, чтобы можно было проводить сравнения альтернативных вложений в предприятия в Соединенных Штатах и зарубежных странах. Кроме того, бытующая в Германии практика, в соответствии с которой предприятиям разрешается иметь скрытые резервы, дает возможность руководству этих предприятий манипулировать доходами предприятия, если они того пожелают, и при этом инвесторы не знают, какая реальная тенденция имеет место в данный момент.

24. В конечном итоге, в марте 1993 года финансовое руководство компании "Даймлер-Бенц" в ходе переговоров достигло договоренность с КЦББ. В соответствии с этой договоренностью от компании требуется представить информацию, отражающую подлинную картину ее финансового положения и результатов ее деятельности, на основе консолидированного баланса предприятия, хотя эта группа и не должна подготавливать и обнародовать некоторую информацию, которая требуется от других компаний, акции которых продаются на публичных торгах в Соединенных Штатах. В рамках договоренности о раскрытии информации в марте 1993 года корпорация "Даймлер-Бенц"

сообщила, что она намерена объявить о необычайных доходах за 1992 финансовый год в размере 4 млрд. немецких марок, подсчитанных на основе применения единых процедур оценки в рамках всей своей группы компаний. Кроме того, потребуется изменение системы учета применительно к амортизации "неосызаемых" активов за счет приобретений под доходы будущих лет. Как отмечалось в предыдущем разделе настоящего доклада, торговля ценными бумагами "Даймлер-Бенц" на Нью-Йоркской фондовой бирже началась в октябре 1993 года.

25. В качестве примера, иллюстрирующего, насколько существенным является влияние различий в стандартах учета, применяемых в Германии и в Соединенных Штатах, газета "Файнэнцл таймс" в своем номере от 23 сентября 1993 года сообщила, что по общепринятым в Соединенных Штатах принципам учета компания "Даймлер-Бенц" понесла убытки в размере 949 млн. немецких марок за первую половину 1993 года, а согласно германским правилам учета компания получила прибыль на сумму 168 млн. немецких марок. Это различие объясняется главным образом высвобождением средств из накопившихся резервов за предыдущие годы.

26. КЦББ и Нью-Йоркская фондовая биржа надеются, что и другие германские предприятия последуют примеру компании "Даймлер-Бенц" и подадут заявления на регистрацию эмиссии своих ценных бумаг на фондовых биржах Соединенных Штатов, несмотря на то, что стандарты Соединенных Штатов требуют публикации большего объема информации. Однако, по данным доклада о мировом положении в области учета (World Accounting Report) (май 1993 года), другие германские предприятия не спешат одобрять соглашение, достигнутое с КЦББ, поскольку они считают, что это уменьшит их возможности получения согласия регулирующих органов Соединенных Штатов на взаимное признание стандартов учета между этими двумя странами.

B. Учет и отчетность в коммерческой банковской индустрии

27. В связи с получившими широкое освещение событиями, касающимися банкротства Международного кредитно-коммерческого банка (МККБ), правительства и лидеры мировых финансовых кругов с большим интересом и беспокойством ставят вопрос о том, насколько адекватен финансовый контроль над деятельностью коммерческих банков и особенно банков, осуществляющих крупные международные операции.

28. В газете "ЮСА тудэй" (от 6 ноября 1993 года) было опубликовано сообщение о недавнем проведении Темплским университетом симпозиума об опыте, накопленном в результате банкротства МККБ. В работе этого совещания участвовали следователи, обвинители, адвокаты и банковские служащие. В статье приводятся следующие слова одного из участников симпозиума, который от имени сената Соединенных Штатов на протяжении двух лет проводил расследование положения дел в МККБ: "Мы имеем дело с регламентационной системой XIX века, которая пытается расследовать преступление XXI века". Один университетский профессор уголовного права заявил следующее: "Система, породившая МККБ, по-прежнему существует. Сети предпринимательских взаимоотношений и компаньонских связей многолики и живучи".

29. Эту ситуацию усугубляет рост объема и многообразия новых финансовых инструментов, которые распространяются под влиянием весьма сложных видов инвестирования и деятельности банковских кругов. (См. следующий раздел настоящего доклада.) В статье "Файнэнцл таймс"

(от 29 сентября 1993 года), в которой сообщалось о семинаре, организованном Группой тридцати банков, приводится высказывание исполнительного директора Банка Англии, который сказал "...быстрый рост [финансовых] производных [инструментов] может привести к возникновению проблем кредитных рисков, аналогичных проблеме задолженности наименее развитых стран... Рост количества банков, стремящихся выйти на рынок, может обогнать рост числа брокеров, обладающих достаточными знаниями для того, чтобы оперировать с производными..." На том же семинаре президент Федерального резервного банка Нью-Йорка заявил, что "кредитные риски, судя по всему, не находят полного отражения при назначении цен производных".

30. В области сырьевых товаров важную экономическую роль играют спекулянты, которые содействуют распределению ценовых рисков посредством предоставления ликвидности для рынков фьючерсов, опционов и других производных. Однако в некоторых секторах банковской индустрии осуществляемые операции рассматриваются исключительно как спекулятивная деятельность³.

31. Эти явления имеют важное значение для тех лиц, которые отвечают за установление стандартов учета и отчетности финансовых учреждений и за аудит их деятельности. В другой статье, опубликованной в газете "Файнэншл таймс" от 24 сентября 1993 года, сообщалось о проведенном Международным валютным фондом исследовании рисков на рынках производных ценных бумаг применительно к фьючерсным контрактам, а также валютным и процентным свопам и отмечалось, что "...старшие администраторы банков и фирм по торговле цennыми бумагами не до конца понимают смысла многих сделок". Особенно трудной областью является способность выявлять плюсы и минусы сделок на основе анализа соответствующих активов и пассивов.

32. В одной из последних статей, опубликованных в "Файнэншл таймс" (от 4 ноября 1993 года), сообщалось об интервью с вице-президентом "Дойче бундесбанк" по вопросу о производных финансовых инструментах. Он призвал, учитывая проходящий процесс глобализации рынков, к разработке международных руководящих принципов и обеспечению большей транспарентности операций. Как он заявил, "в годовых отчетах немецких банков практически отсутствует описание деятельности этих учреждений на рынке производных ценных бумаг".

33. Если специалисты в этой области не до конца понимают смысла таких сделок, то лицам, занимающимся установлением стандартов учета, явно сложнее разобраться в этих проблемах.

34. Группа, возможно, пожелает подробно изучить эти вопросы на одной из своих будущих сессий.

C. Учет финансовых инструментов

35. По мере усиления глобализации экономики стран мира наступает, согласно выражению, употребленному в докладе о мировом положении в области учета (World Accounting Report) (август/сентябрь 1993 года), "век финансового инжиниринга". До 80-х годов первичными финансовыми инструментами, которые считались сложными, были конвертируемые ценные бумаги и опционы. Конвертируемые ценные бумаги, как правило, представляют собой облигации или привилегированные акции, которые могут быть обменены на другие облигации или ценные бумаги, как правило, на обыкновенные акции. Опционы используются для многих различных целей, но главная цель

покупки опциона заключается в страховании на случай падения цен на сырьевые товары, биржевого курса или курса иностранных валют.

36. В последние годы набор и количество новых финансовых инструментов растут экспоненциально, так что единственными ограничениями для возникновения и распространения новых инструментов являются, пожалуй, возможности определения и количественной оценки финансовых потребностей, а также изобретательность и квалификация советников по вопросам инвестирования и финансов. Имеющие наиболее широкое распространение новые финансовые инструменты называют в настоящее время "производными". Производные — это финансовые контракты, которые оцениваются на основе стоимости исходных активов или отражающих их состояние финансовых показателей, таких как курсы иностранных валют, процентные ставки, биржевой курс акций и биржевые индексы.

37. Объем рынка производных ценных бумаг по оценке составляет в совокупности порядка 8000 млрд. долл. США по состоянию на конец 1993 года⁴, что позволяет судить о значении этих инструментов в перспективе.

38. Финансовые инструменты, как правило, включают денежные активы и пассивы, наличность, причитающиеся суммы, суммы, подлежащие выплате, акции и производные инструменты (такие, как форвардные сделки, фьючерсы, опционы и свопы, которые используются для страхования балансовых рисков практически любого вида). Большинство производных ценных бумаг имеет срок погашения в пределах от одного до трех лет, однако этот срок может достигать и 20 лет. Риски, от которых страхуются с помощью новых финансовых инструментов, можно классифицировать как кредитные риски, связанные с капиталом, который используется для финансирования предприятий, юридические риски, связанные с передвижением денег через международные границы, и риски поставки (риски ликвидности), которые могут возникнуть в случае, если условия сделки не будут выполнены⁵. Если крупный участник операции на рынке производных ценных бумаг испытывает финансовые трудности, то это может подорвать ликвидность всей финансовой системы.

39. По мере того, как расширяются иностранные капиталовложения, расширяются и рынки торговли финансовыми инструментами. Формирующиеся рынки капитала в развивающихся странах испытывают потребность в управлении рисками инвесторов и заемщиков, связанными с неопределенностью валютных курсов и процентных ставок.

40. С точки зрения учета наиболее важными проблемами являются: разграничение балансового и забалансового финансирования; регистрация сделок по активам и пассивам в балансе компании или регистрация их на основе нетто-стоимости; классификация финансовых активов в качестве текущих оперативных активов (то есть являющихся объектом купли-продажи) или в качестве долгосрочных активов и инвестиций, которые следует держать до истечения срока их погашения; и текущая оценка и регистрация активов (так называемая переоценка на основе текущих цен) в противовес продолжению практики регистрации активов по их фиксированной стоимости.

41. Группа тридцати банков недавно провела крупное исследование⁶. Группа рекомендовала, чтобы "финансовые отчеты дилеров и конечных пользователей [финансовых инструментов] содержали достаточную информацию о применении ими производных инструментов, с тем чтобы можно было получить определенное представление о целях сделок, размере сделок, степени имеющегося риска,

а также о том, как учитывались эти сделки ... Органам каждой страны, занимающимся установлением стандартов учета, следует в первоочередном порядке подготовить всеобъемлющее руководство по вопросам учета и отчетности по сделкам с использованием финансовых инструментов, включая производные, и добиваться обеспечения международного согласования стандартов по этому вопросу. Кроме того, Комитету по международным стандартам учета следует завершить свой стандарт учета финансовых инструментов".

42. Вопросы оценки и учета финансовых инструментов более подробно описаны в докладе Генерального секретаря (E/C.10/AC.3/1994/5).

D. Функции и обязанности совета директоров

43. Из-за недавних банкротств предприятий, как получивших широкую огласку, так и оставшихся незамеченными, в последнее время стало уделяться повышенное внимание вопросу о корпорационном управлении. Совет директоров предприятия должен нести главную ответственность за допущенные просчеты, хотя аудиторские ошибки также могут иметь место. Наибольшую ответственность совет директоров несет за предпринимательскую практику, а также оперативную и финансовую стратегии. Это включает ответственность за неспособность компании оставаться действующим предприятием и процедуры, связанные с банкротством.

44. В Соединенном Королевстве "Комитетом Кэдбери", названным по имени его председателя сэра Адриана Кэдбери, было проведено специальное исследование по этому вопросу. Некоторые рекомендации этого Комитета относятся к профессиональной деятельности бухгалтеров и аудиторов в разных странах мира в том смысле, что исходя из этих рекомендаций можно судить о будущих тенденциях в профессиональной практике этой категории работников.

45. Во-первых, Комитет Кэдбери вновь призвал создать аудиторский комитет при совете директоров каждой компании, акции которой доступны широкой публике. В состав этого комитета должны входить только те директора, которые не занимаются управлением деятельностью компаний, и его функции включают назначение аудитора компании и анализ результатов работы аудитора. Аудиторскому комитету следует в первую очередь вникать в любые разногласия, которые могут возникнуть в ходе аудиторской проверки между управляющими компаниями и аудитором по спорным вопросам учета, а также во все случаи нечестности или обмана, которые могут быть выявлены аудитором в ходе его работы. Создание и использование аудиторских комитетов практикуется во многих странах уже на протяжении ряда лет, и в этой рекомендации нет ничего особенно нового — в ней лишь дополнительно заостряется внимание на целесообразности такой меры.

46. Выдвинута новая рекомендация о том, что на совет директоров следует возложить обязанность по контролю за функционированием механизмов внутреннего управления компанией в дополнение к тому, что работу важных механизмов управления анализирует и проверяет аудитор. Кроме того, Комитет Кэдбери рекомендовал, чтобы совет директоров ежегодно объявлял, считают ли директора, что компания является действующим предприятием и поэтому можно ли ожидать, что она будет продолжать функционировать по крайней мере в течение следующего года. Что касается аудитора, то он всегда должен независимо приходить к своему выводу о том, является ли компания, по его мнению, действующим предприятием, и соответствующим образом сообщать в своем докладе о всех имеющихся существенных неопределенностях.

47. Таким образом, многие разделяют мнение о том, что директора компаний как избранные представители акционеров могут получить любую информацию, которая необходима им для того, чтобы должным образом представлять интересы акционеров, ссудодателей и кредиторов, а также правительственные власти, и в состоянии заменить старшее руководство за неспособность правильно управлять предприятием. Директора несут ответственность за планирование деятельности компании и управление ею на самом высоком уровне.

48. В этой связи многими высказывается обеспокоенность в отношении прав акционеров и кредиторов транснационального предприятия в случае наступления банкротства. Возникает вопрос, не отвечает ли интересам всех соответствующих сторон выработка на международном уровне законов о банкротстве, которые обеспечивали бы более эффективную защиту таких прав. Обсуждение этого вопроса в международных кругах лишь начинается, и решить его будет очень непросто. Это не новая проблема, просто настало время заняться ею.

E. Иски в отношении аудиторских фирм

49. Немногие события оказали в последние годы столь значительное влияние на аудиторское дело, как обман и нечестность клиентов. В статье, опубликованной в лондонской газете "Файнэншл таймс" (от 4 декабря 1992 года), главный исполнительный директор британской компании "Туш Росс энд компани" заявил: "

"...за последние два года явно возник кризис доверия. Общественность и средства массовой информации часто ставят знак равенства между несостоятельностью компании и несостоятельностью аудита и забывают, что из самой сути предпринимательства вытекает, что одни компании преуспевают, а другие разоряются".

50. Этот "кризис доверия" порождает так называемую "нестыковку ожиданий", когда представление пользователей профессиональных аудиторских услуг о том, что они получают, не соответствует мнению профессионалов о том, что является их обязанностью и что они практически могут сделать. Аудиторы утверждают, что чрезвычайно трудно, а во многих случаях практически невозможно обнаружить мошенничество, совершенное руководством предприятия. В большинстве случаев в ходе обычной проверки финансовых отчетов аудиторы не в состоянии обнаружить мошенничество, поскольку рамки их обязанностей, определенные контрактом, не предусматривают проведения подробного анализа всех или большинства сделок. Стоимость проведения такой проверки была бы просто запретительной, разве что аудитор имеет специальное задание провести проверку по выявлению мошенничества. Тем не менее во многих случаях эта "нестыковка ожиданий" может оказывать самопроизвольное давление на лиц, занимающихся аудиторской деятельностью. Независимая аудиторская проверка по своей сути предполагает выявление всех дефектов, а отсюда и вытекают ошибки аудиторов.

51. Несколько лет тому назад Американский институт дипломированных бухгалтеров (АИСПА) сформировал саморегулируемую группу по бухгалтерскому делу в Соединенных Штатах, которая называется Совет общественного контроля. Один из первых шагов этого Совета заключался в создании программы под названием "Экспертиза". Эта программа предусматривает проведение контрольного анализа качества административной и технической деятельности аудиторских фирм

в области учета и отчетности. Отчет аудиторской фирмы, проводящей проверку, представляется Совету общественного контроля, после чего подробные результаты этой проверки и рекомендации по совершенствованию деятельности обсуждаются с участием представителей проверяемой фирмы. Эта программа полезна для ознакомления как участвующих фирм, так и общественности с нормами качества работы и практикой профессиональных фирм, особенно наиболее крупных компаний.

52. Одним из важных вопросов, обсуждаемых в настоящее время в Соединенных Штатах, является ответственность аудитора за информирование о случаях мошенничества, вскрытых в ходе аудиторской проверки. Согласно существующей практике аудитор обязан сообщить о выявлении мошенничества своему клиенту на соответствующем структурном уровне, например, члену правления, председателю аудиторского комитета, если таковой существует, или совету директоров, в зависимости от серьезности и уровня организованности совершенного мошенничества. В 1993 году на рассмотрение конгресса Соединенных Штатов был внесен законопроект под названием "Закон об обнаружении и предании гласности случаев финансового мошенничества". Этот законопроект был одобрен крупными аудиторскими фирмами Соединенных Штатов и АИСПА. В случае его принятия в его нынешней формулировке этот закон будет предписывать аудиторам уведомлять конкретные правительственные учреждения о возможной незаконной деятельности, выявленной в ходе аудита, если высшее руководство и совет директоров не принимают своевременных и соответствующих мер по устранению выявленных недостатков. Этот закон предусматривает также кодификацию существующих аудиторских стандартов, касающихся обнаружения незаконных деяний, выявления сделок с третьими сторонами и определения того, имеются ли существенные сомнения в отношении способности компании функционировать в качестве действующего предприятия.

53. Посредством введения требования о том, чтобы аудиторы незамедлительно давали публичное уведомление о возможных случаях нарушения и мошенничества со стороны руководства, этот законодательный акт имеет своей целью укрепить доверие общественности к национальной системе финансовой отчетности. Следует отметить, что главная ответственность за установление стандартов аудита в частном секторе по-прежнему возлагается на АИСПА. В законопроекте содержится специальное положение, которое защищает аудиторов от ответственности в случае частных юридических исков за какие-либо выводы, заключения или заявления, сделанные в соответствии с требованиями этого закона, касающимися прямого уведомления.

54. В силу того, что аудиторы подвержены повышенной опасности быть втянутыми в судебные тяжбы, и что сумма судебных издержек растет с каждым днем, лиц, занимающих лидирующее положение в аудиторском деле, все больше беспокоит проблема выхода из сложившегося положения. По данным статьи, недавно опубликованной в лондонской газете "Файнэншл таймс" (от 11 октября 1993 года), в отношении аудиторов по состоянию на этот период выдвинуты иски на совокупную сумму порядка 30 млрд. долл. США, а судебные издержки шести крупнейших международных аудиторских фирм составляют около 600 млн. долл. США в год или примерно 11 процентов суммы гонораров, полученных от их клиентов. После 1985 года премия за страхование профессиональной ответственности возросла на 300 процентов. Это приводит многих представителей аудиторской профессии к мысли о том, что наряду с другими мерами им следует более избирательно подходить к подбору и сохранению клиентов. Ставшие широко известными потери, которые недавно понес "Лондонский Ллойд", усиливают беспокойство профессиональных аудиторов. "Ллойд" является крупнейшим страховщиком, у которого большинство фирм страхуются от профессиональной

ответственности. Многие профессиональные аудиторы пересматривают списки своих клиентов и с большей осторожностью изучают потенциальных новых клиентов. В силу того, что риск финансовых убытков слишком велик и не покрывается оплатой, которую можно получить от клиентов, происходит разрыв многих профессиональных связей и аннулируется гораздо большее число договоренностей с новыми клиентами.

55. Широкую публику необходимо ограждать от мошенничества и должностных преступлений, и аудиторы должны выполнять свои обязанности с высоким профессионализмом и компетенцией. Но в то же время надлежащее обслуживание широкой публики обеспечить будет невозможно, если не будет проведена реформа национальных законов о гражданских правонарушениях, в результате которой был бы установлен некоторый разумный предел размера профессиональной ответственности частных лиц. В настоящее время во многих странах ответственность за действия, совершенные в ходе осуществления профессиональной бухгалтерской и аудиторской деятельности, ничем не ограничена, и эта ситуация может привести к ограничению возможности человека заниматься без ущерба для себя деятельностью по оказанию услуг, в которых нуждаются клиенты и другие пользователи финансовой информации. На всех рынках капитала мира остро ощущается необходимость услуг аудиторов в качестве элемента действенного потока капитала и инвестиций.

56. В октябре 1993 года в Соединенном Королевстве Совет по вопросам практики учета опубликовал проект основного положения, касающегося обязательств аудиторов по выявлению и составлению отчетов о мошеннических действиях клиентов. В проекте, озаглавленном SAS 110 "Мошенничество и ошибки", говорится, что профессионально выполненная аудиторская проверка вполне может обнаружить в финансовых отчетах следы мошеннической деятельности руководства. В подобной ситуации аудитор обязан представить соответствующий доклад совету директоров, а если дело более серьезное, соответствующим властям.

F. Экологический учет

57. В мае 1993 года Организация Объединенных Наций собрала группу экспертов для обсуждения тематического исследования проблемы учета в целях устойчивого развития. Проект аналитического тематического исследования был разработан г-ном Даниэлом Рубенстайном из Управления Генерального аудитора правительства Канады.

58. В докладе, подготовленном г-ном Рубенстайном, представлены аргументы в пользу более экологически благоприятного подхода к проблемам лесного хозяйства и лесоперерабатывающего производства и рассмотрены связанные с этим расходы, а также его последствия. Эксперты обсудили вопрос о том, как предприятия могут осуществлять концепцию устойчивого развития и модифицировать методику работы. Рассмотрено было также влияние этих мероприятий на рентабельность.

59. Утверждается, что в конечном итоге предприятия, которые возьмут на вооружение экологический учет и учет в целях устойчивого развития, будут теперь иметь преимущество перед другими предприятиями, поскольку будут менять свое корпоративное поведение постепенно, и им не придется быстро приспосабливаться к более жестким экологическим нормам, что обойдется дороже. Но что еще более важно, эти предприятия будут экономически жизнеспособными, поскольку они также жизнеспособны и экологически.

60. Устойчивое развитие наиболее часто определяется как развитие, отвечающее потребностям нынешнего поколения, без учета способности будущих поколений удовлетворять свои нужды. Это означает, что потребности человека необходимо удовлетворять за счет устойчивого производства или производства чистого и сбалансированного. Чтобы избежать разбазаривания небесконечных ресурсов планеты, необходимо следовать концепции управляемости учтенных ресурсов. В корпорационной практике, сложившейся в рамках интеллектуальных традиций Запада, существует тенденция к занижению объема природных ресурсов. Капитал включает в себя критический и естественный капитал, иной устойчивый естественный капитал и искусственный капитал. Критический капитал не должен запускаться в производство, а естественный капитал — по мере его истощения — должен дополняться или замещаться. Устойчивость требует от предприятий сохранения всего объема активов и потребления одних доходов.

61. На практике эта концепция может осуществляться на уровне предприятий с использованием одного из трех методов:

- a) инвентаризационного;
- b) метода устойчивых расходов;
- c) метода учета ресурсов в ходе всего процесса производства.

62. Указанное тематическое исследование можно квалифицировать как "инвентаризационный" подход. В документе разработаны концептуальные рамки, для оценки расходов на природосбережение, которые затем примеряются к некой лесоперерабатывающей компании, расположенной в провинции Онтарио, Канада. Нынешняя система учета подвергается критике за то, что в модели учета основные ресурсы не получают достойной оценки.

63. Как показало тематическое исследование, бухгалтеры могут играть значительную роль, работая в рамках многоотраслевой группы, цель которой — помочь получению новой информации для принятия квалифицированных решений. Кроме того, предприятия могут приступить к сведению воедино экологической, экономической и деловой информации. Бухгалтеры могут начать подсчеты расходов, связанных с переходом на рельсы устойчивого развития, как только руководство, эксперты предприятий и научные работники определят, какие из практик промышленного производства подвергнутся перестройке в условиях режима устойчивого развития.

64. В 1993 году Европейская федерация бухгалтеров (ЕФБ) опубликовала исследование, озаглавленное "Экологический учет и аудиторская проверка: обзор последних событий". Соответствующая информация приведена в настоящем докладе в разделе, посвященном деятельности ЕФБ, ниже. Доклад ЕФБ был представлен и обсужден на встрече ОЭСР за круглым столом по вопросам экологического учета и аудиторской проверки, состоявшейся в мае 1993 года. О результатах встречи см. ниже в разделе, посвященном деятельности ОЭСР.

G. Влияние будущих событий на систему учета

65. Нормообразующие органы Австралии, Канады, США и Соединенного Королевства создали в 1992 году исследовательскую группу для рассмотрения влияния будущих событий на решения, которые необходимо принять в настоящее время в целях выявления и расчета активов и пассивов

предприятий. Случаи, в которых следует, возможно, рассмотреть будущие события, включают оценку причитающихся сумм и материальных запасов и выявление задержки выплаты подоходных налогов. Исследовательская группа предполагает сформулировать принципы, которыми будут руководствоваться установители стандартов при разработке будущих норм учета.

N. Реформа системы учета в новых независимых государствах

66. ЮНКТАД в сотрудничестве с ОЭСР и Всемирным банком организовала конференцию по реформе систем учета в новых независимых государствах (ННГ) в Киеве, Украина, в июле 1992 года. Эта встреча помогла специалистам по делам учета из восьми республик (Беларусь, Казахстан, Киргизстан, Молдова, Российская Федерация, Туркменистан, Украина и Узбекистан) определить наиболее насущные вопросы реформы системы учета и пути оптимального привлечения технической помощи со стороны Запада путем координированных усилий в области законодательной реформы и подготовки специалистов по учету. Для разработки предложений об изменениях в целях модернизации практики учета в восьми республиках на сбалансированной основе был создан Координационный совет по методологии учета.

67. Совет провел совещания в ноябре 1992 года и в мае 1993 года. Все члены ННГ разрабатывают новое законодательство в области учета, а также системы установления новых стандартов учета. Признавая важность наличия квалифицированных специалистов в области учета, правительства — члены ННГ приступили к осуществлению мощных программ переподготовки.

68. ЮНКТАД сотрудничала с другими международными организациями в деле создания Международного консультативного совета по учету и аудиторской проверке для Российской Федерации. На организационном заседании в июле 1992 года была утверждена программа работы и методика разработки законодательства в области учета и стандартов учета. Первоочередные задачи Совета включают пересмотр плана счетов для Федерации и разработку нового закона об учете, пересмотр аудиторского законодательства и создание системы нормообразования.

III. ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ МЕЖДУНАРОДНЫХ И РЕГИОНАЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

69. Настоящий раздел представляет собой обзор деятельности международных и региональных организаций в области развития систем установления стандартов и учета.

A. Всемирный конгресс бухгалтеров

70. Свыше 3000 бухгалтеров со всего мира участвовали в работе Четырнадцатого Всемирного конгресса бухгалтеров, проходившего 11–14 октября 1992 года в Вашингтоне, округ Колумбия. Конгресс проводился по инициативе Международной федерации бухгалтеров, которая имеет 110 организаций-членов в 80 странах, представляющих 1,2 млн. бухгалтеров. Принимающие организации включали Американский институт дипломированных бухгалтеров, Институт

аудиторов предприятий и Институт бухгалтеров, занимающихся вопросами менеджмента. Участники заслушали ряд крупных экономистов, выступавших на тему о роли бухгалтеров в глобальной экономике на своих пленарных заседаниях. Среди них: Пер Гилленхаммер из CEO "Вольво"; Энрике Иглесиас, президент Международного банка развития; Киминмаса Тарумицу, президент Азиатского банка развития; и Лоуренс Саммерс, старший экономист Всемирного банка.

71. Г-н Гилленхаммер назвал 1990-е годы "десятилетием головной боли", поскольку мировая экономика все еще платит за излишества 1980-х годов. Помимо разрешения проблем, вызванных "вышедшей из-под контроля финансовой партией", экономисты и бухгалтеры оказались перед лицом экологических проблем и распадом бывших "административно-командных систем". К сожалению, сказал он, руководство на международном уровне мало эффективно, а лишенная руководства мировая экономика очень сильно подвержена различным случайностям, что ставит под удар наши учреждения и нашу будущую стабильность".

72. Его совет: "Не верьте тем, кто говорит, что рынок может разрешить любые проблемы. Всего пару лет назад нам говорили, что отныне недостатка в капитале не будет; теперь же банки очень неохотно дают деньги. ...Надо более строго относиться к тому, что мы называем рынком. Нужны простые эффективные нормы, ограничивающие те излишества и ошибки, которые весьма серьезно поставили под сомнение нашу компетентность и нашу этику (в первую очередь, бухгалтеров). Это собрание достойных и знающих специалистов может помочь, к примеру, в деле ускорения и содействия выработке универсальных стандартов учета. Необходимо начать с определения правил игры с тем, чтобы сделать мировое деловое сообщество более прозрачным и ликвидировать ряд неопределенностей, которые являются тормозом на пути инвестирования и роста. Четко определить основополагающие нормы — лучший способ создать новые рабочие места, увеличить накопления, добиться политической и институциональной стабильности".

73. Помимо пленарных заседаний, было проведено 18 заседаний технического характера: наиболее интересными из них, собравшими большую аудиторию, были посвящены вопросам экологического учета и новым промышленно развитым и развивающимся странам. На последнем заседании было отмечено, что большая часть технической помощи в области учета направляется в центральную и восточную Европу, а не в развивающиеся страны.

74. В ходе работы Конгресса профессора из Российской Федерации и Узбекистана, принимавшие участие в работе Конгресса, провели семинар по вопросу о последних событиях в новых независимых государствах.

B. Комитет по международным стандартам учета

Проект сопоставимости/модернизации

75. Наиболее важной частью работы КМСУ в последние два года был ее проект сокращения числа альтернативных вариантов в существующих стандартах. Проект 32 "Сравнимость финансовых отчетов (1980 год)" содержит 29 предложений, цель которых — исключить большую часть альтернативных вариантов при учете сходных сделок и событий, соответствующих международным стандартам.

76. На своем заседании в ноябре 1993 года Совет КМСУ одобрил следующие измененные стандарты:

- a) Международный стандарт учета (МСУ) 2: "Товарно-материальные запасы" (ранее: "Учет товарно-материальных запасов в контексте исторически сложившейся системы стоимостей"). Метод оценки по средневзвешенной стоимости или метод оценки и учета запасов в порядке их поступления устанавливаются в качестве базисных методов учета. Применим также метод учета в обратном порядке. Использование метода "базового запаса" не разрешается.
- b) МСУ 8: "Чистая прибыль или потери за определенный период, основные ошибки и изменения в учетной политике" (ранее: "Статьи непредвиденных расходов и расходов предыдущих периодов и изменения в методах учета"). В качестве отправной точки предлагается коррекция денежных сборов или кредитов, возникших за нынешний учетный период в результате ошибок или пропусков в ходе подготовки финансовых докладов за предыдущие периоды (называемых основными ошибками). Подобные ошибки необходимо устранять путем корректирования накапливающегося остатка по чистой прибыли за нынешний отчетный период и внесения соответствующих изменений в информацию, содержащуюся в представленном финансовом отчете. В качестве альтернативного варианта разрешается сообщение об основных ошибках в финансовых отчетах за текущий период.
- c) МСУ 9: "Деятельность в области научных исследований и развития" (ранее: "Учет, касающийся деятельности в области научных исследований и развития"). Новый стандарт предусматривает, что затраты на научные исследования и развитие должны признаваться в качестве убытков (отправная точка отсчета), но если определенные расходы на развитие отвечают критериям признания их в качестве активов, они должны капитализироваться.
- d) МСУ 11: "Строительные контракты" (ранее: "Учет расходов по строительным контрактам"). Пересмотренный стандарт предусматривает учет определенного процента при завершении долгосрочных строительных контрактов.
- e) МСУ 16: "Имущество и производственные фонды". Пересмотренный МСУ устанавливает исторически сложившуюся стоимость в качестве базовой при оценке имущества, но предусматривает возможность переоценки после приобретения оных. Предлагаются также методы учета имущества, приобретенного в ходе неденежных обменов.
- f) МСУ 18: "Доходы" (ранее: "Признание доходов"). Пересмотренный стандарт предусматривает установление определенного процента при оценке услуг. В качестве общего принципа все статьи дохода следует рассматривать исходя из текущей стоимости полученного или получаемого на момент приобретения.
- g) МСУ 19: "Расходы на пенсионные пособия" (ранее: "Учет пенсионных пособий в финансовых отчетах работодателя"). Базовой основой для расчета периодических расходов на пенсионные пособия служит метод оценки невыплаченных пенсий. В качестве альтернативы можно использовать метод оценки предполагаемых пособий. Затраты на оплату работы в прошлом, а также пересмотренные подсчеты и коррективы за период времени, в течение которого рабочие, предположительно, будут заняты на предприятии, должны быть учтены.

h) МСУ 21: "Воздействие изменений в валютных курсах" (ранее: "Учет воздействия изменений в валютных курсах"). Новый стандарт не допускает задержки и амортизации разницы в валютных курсах по долгосрочным денежным документам или из переводов финансовых отчетов предприятий, чьи операции тесно связаны с отчитывающейся компанией. Кроме того, отчеты о доходах иностранных лиц должны переводиться по обменным курсам, существовавшим на дату совершения конкретной сделки. Практически, если дело не идет о крупных или необычных сделках, для большинства сделок будут применяться усредненный обменные курсы. Финансовые отчеты, подготовленные для иностранных лиц, осуществляющих деловые операции в странах с гиперинфляционной экономикой, должны быть приведены в соответствии с МСУ 29 "Финансовая отчетность в странах с гиперинфляционной экономикой", прежде чем приведенные в ней суммы будут пересчитаны на валюту отчитывающегося лица.

i) МСУ 22: "Объединение компаний" (ранее: "Учет в области объединения компаний"). При учете слияния компаний разрешается применять метод учета приобретений и метод учета объединения интересов. Условная стоимость деловых связей, возникающая в результате слияния компаний, должна амортизироваться за пять лет, если только не станет очевидным, что для этого необходим более длительный период. В таком случае амортизационный период может возрасти до 20 лет. Отправной точкой для учета отрицательной условной стоимости служит отнесение соответствующей суммы к необоротным средствам, а остатка — к доходам будущих лет. В качестве альтернативного варианта отрицательная условная стоимость может быть амортизирована также, как и положительная условная стоимость.

j) МСУ 23: "Расходы по займам" (ранее: "Учет расходов по займам"). Базисный метод в отношении расходов по займам состоит в том, чтобы рассматривать их как произведенные. Однако, если произведеные расходы касаются непосредственно приобретения, создания или производства актива, они отвечают требованиям признания актива могут быть капитализированы.

Другие вопросы технического характера

77. Совет КСМУ одобрил стандарт (СМУ 7), касающийся отчетов о движении наличных средств, который будет действовать на 1994 год. Новый МСУ 7 заменит старий, озаглавленный "Отчеты об изменении финансового положения". В соответствии со стандартом, предприятия должны представлять отчет о движении наличных средств вместо отчета об изменении финансового положения. Отчет о движении наличных средств должен содержать информацию о поступлении и расходовании наличных средств и их эквивалентов в ходе отчетного периода. Это движение наличных средств следует классифицировать по оперативным, инвестиционным и финансовым видам деятельности. В соответствии с новым МСУ пользователи составляют отчетность о движении наличных средств в результате оперативной деятельности с использованием прямого метода, следуя которому предприятие представляет данные обо всех поступлениях и выплатах наличных средств по каждому из видов оперативной деятельности. Каждое предприятие также представляет отдельно отчет по каждой основной категории валовых поступлений и выплат наличных средств в результате инвестиционной деятельности. Вместе с тем к определенным видам деятельности финансовых учреждений требования о предоставлении валовой отчетности неприменимы.

78. Инвестиционные и финансовые операции, которые не требуют использования наличных средств или их эквивалентов, такие как замена долговых обязательств акциями, должны приводиться отдельно от отчета о движении наличных средств.

79. В соответствии с новым МСУ предоставляется информация по компонентам наличных средств и их эквивалентов, а эти суммы согласовываются с аналогичными статьями в балансовой ведомости. В нем также предлагается конкретная классификация и требования в отношении представления информации по необычным статьям, процентам и дивидендам, налогам на процентный доход и приобретению и ликвидации ассоциированных и иных предприятий.

Другие проекты в стадии осуществления

80. Совет КМСУ одобрил пересмотренный проект (Е48), касающийся финансовых документов, в основе которого лежит предыдущий проект (Е40) и полученные комментарии. Проект касается финансовых активов и пассивов финансовых и нефинансовых учреждений, а нормы предусматривают, чтобы подобные активы и пассивы, являющиеся результатом оперативной деятельности, были надлежащим образом оценены в конце учетного периода. Для признания, оценки и представления докладов о финансовых активах и пассивах, а также предоставления дополнительной информации, включаемой в финансовые отчеты, предусмотрены соответствующие общие принципы.

81. Совет также пришел к соглашению по сути предлагаемого стандарта, касающегося налогов на доход (МСУ 12). Предлагается принять на вооружение метод оценки активов и пассивов для задержанных подоходных налогов путем признания разницы во времени между суммой активов и пассивов для целей финансовой отчетности и их суммой для целей подоходного налога. Исключения допускаются для положительной условной стоимости и нераспределенной отрицательной условной стоимости, возникающих из слияния компаний, поступлений дочерних компаний, которые, возможно, не будут распределены предприятию и поэтому не войдут в счет подлежащего налогообложению дохода инвестора и счет разницы по времени, возникающей из нереализованных доходов при операциях внутри группы.

82. Существует проект свода принципов по вопросу о доходах в расчете на акции. В соответствии с этим проектом предприятия, обычные акции которых котируются на фондовом рынке, представляют информацию о номинальном и размытом доходе на акцию, как это определено в проекте свода принципов. Даны также определения обыкновенных акций в руках держателей и дохода и руководящие принципы расчета показателей номинального и размытого дохода на акцию.

83. Выпущен также проект свода принципов по вопросу о неосязаемых активов. Предлагаемый новый стандарт не призван заменить другие МСУ, такие скажем, как МСУ 9 ("Деятельность в области исследований и развития"), МСУ 17 ("Учет аренды") и МСУ 22 ("Объединение компаний"). В проекте указаны критерии для определения наличия контроля за активами и возможных будущих экономических выгод от использования этих активов. Указаны также критерии признания и первоначального измерения стоимости неосязаемого актива, выбора времени для признания расходов, разрешаемой справедливой переоценки активов, амортизации, "ослабления" балансовой стоимости активов, изъятия из обращения и ликвидации, а также стандартов предоставления информации.

84. КМСУ также пересматривает МСУ 14 ("Предоставление финансовой информации по секторам") с целью определения возможных изменений этого стандарта. Был создан Управляющий комитет и в настоящее время ведется исследовательская работа.

C. Международная федерация бухгалтеров

85. Текущая работа по программе МФБ проводится Советом и ее пятью главными постоянно действующими комитетами (по международной аудиторской практике, образованию, этике, учету финансовой и управленческой деятельности и вопросам государственного сектора), а также рядом целевых групп. МФБ является также членом Группы по международным рынкам капитала (ГМПК), а нынешний председатель МФБ является также и председателем ГМПК. ГМПК — группа частного сектора, стремящаяся содействовать созданию эффективной системы рынков капитала по всему миру.

86. В августе 1992 года Совет МФБ сделал заявление о политике, направленной на обеспечение высокого качества аудиторской проверки и связанных с нею услуг. Этот документ касается наиболее серьезных вопросов, волнующих многие страны и связанных с провалом компаний и обязанностями аудиторов. Представлены рекомендации относительно путей развития программ обеспечения качественной работы представителей этой профессии. В 1993 году МФБ опубликовала также важный доклад, озаглавленный "Влияние информационной технологии на профессиональную подготовку аудиторов". В докладе приводятся направления развития информационной технологии и события, которые в следующем десятилетии скажутся на деятельности аудиторов, такие как сокращение возможностей получения и оперативные расходы на обработку данных и их передачу, перестройка организаций и систем учета и изменение информационной технологии. В докладе также даются рекомендации относительно действий, которые необходимо предпринять в ответ на подобное развитие обстановки.

87. В феврале 1992 года Комитет по международной аудиторской практике (КМАП) выпустил второе дополнение к Международному стандарту учета (МСУ) 8 "Аудиторское свидетельство", касающееся "Дополнительного руководства к осуществлению долгосрочных инвестиций и информации по секторам". В октябре 1992 года МФБ опубликовала МСУ 6 ("Оценка риска и внутренний контроль"). Дополнение озаглавлено "Соображения, касающиеся аудиторской проверки лиц, пользующихся услугами сервисных организаций". Кроме того, в феврале 1992 года был издан документ о пересмотре МСУ 14 "Прочая информация в документах, содержащих отчеты об аудиторских финансовых проверках".

88. МФБ распространила новые МСУ, среди которых МСУ 30 "Знание бизнеса" и МСУ 31 "Рассмотрение законов и норм при аудиторской проверке финансовых отчетов". В МСУ 30 представлено описание важных элементов предприятий и рыночных секторов, в которых они заняты. Об этих элементах должен знать аудитор и уметь ими пользоваться. Предлагаются также источники информации. МСУ 31 касается процедур, которым должен следовать аудитор при определении того, соблюдал ли клиент национальные законы и установления, и процедур того, как должен действовать аудитор при обнаружении незаконных действий, независимо от того, в силу каких причин они были совершены. МФБ работает также над вопросом кодификации существующих стандартов с целью доработки их содержания и представить их в более приемлемой для потребителя форме.

89. В дополнение к Кодексу этики для профессиональных аудиторов Комитет по образованию издал IEG 10 "Профессиональная этика аудиторов, вопросы образования и практического применения". Кодекс этики был пересмотрен в июле 1992 года. Комитет выпустил также дискуссионные документы на тему "Специализация в профессии аудитора" и "Минимальный уровень знаний в области информационной технологии для профессиональных аудиторов".

90. Комитет по финансам и управлению опубликовал Заявление по международной практике управленческого учета № 5 "Улучшение качества руководства" (март 1993 года). В заявлении описывается роль бухгалтера в осуществлении программ обеспечения высокого качества руководства. Комитет по вопросам государственного сектора издал основное положение по государственному сектору № 3 "Применимость международных стандартов по аудиторской проверке к аудиторской проверке финансовых отчетов правительств и других принадлежащих к государственному сектору лиц, не занятых бизнесом" (январь 1992 года) и исследование № 2 "Элементы финансовых отчетов национальных правительств" (июль 1993 года). Последнее исследование может оказаться полезным при разработке стандартов учета для государственного сектора, которые более совместимы со стандартами учета для частного сектора.

91. Упомянутая выше ГМПК включает в свой состав три организации: МФБ, Международную ассоциацию юристов и Международную федерацию фондовых бирж. Задача Группы — содействовать развитию эффективных мировых рынков капитала с целью укрепления доверия инвесторов. Каждая из трех организаций работает над проектами в области своей специализации и интересов, а результаты работы рассматриваются и обсуждаются с другими членами Группы. В 1992 году Группа опубликовала доклад, озаглавленный "Гармонизация международных стандартов", в котором перечислены усилия, предпринимаемые в этой области, существующие проблемы и достигнутые результаты.

92. МФБ приняла стратегический план, озаглавленный "К 21-му веку: стратегические направления для бухгалтерской профессии". Цель плана четко определяет миссию МФБ, ее цели и деятельность, которую эта организация должна вести для достижения этих целей. Поскольку МФБ является международной представительной организацией этой профессии, она стремится все в большей степени утвердить себя в сфере решения вопросов глобального характера, по-прежнему содействовать техническому и профессиональному развитию своих членов, содействовать укреплению силы и сплоченности представителей профессии, помогать формированию национальных и региональных организаций, пропагандировать роль профессии, ответственность и достижения и содействовать развитию рынков капитала и международной торговли.

93. В этих целях Исполнительный комитет МФБ создал недавно целевую группу развивающихся стран, которая провела свое первое заседание в ноябре 1993 года. ЮНКТАД была приглашена участвовать в работе этой группы, которая исследует потребности развивающихся стран и бухгалтеров с целью определения путей оказания практической помощи в деле решения указанных проблем.

94. Как указывалось ранее в настоящем докладе, в октябре 1992 года ИОСКО одобрила международные стандарты учета МФБ в качестве минимальных требований, приемлемых для предложения ценных бумаг корпорациями на валютных рынках стран, не являющихся родной страной предлагающего.

D. Арабское общество дипломированных бухгалтеров

95. В апреле 1993 года Арабское общество дипломированных бухгалтеров (АОДБ) явилось инициатором проведения Третьей Международной арабской конференции бухгалтеров в Бахрейне. Тема Конференции — "Задачи, стоящие перед арабскими бухгалтерами", а смысл выступлений сводился к глобализации международного бизнеса и необходимости приведения национальных стандартов учета и отчетности в соответствие с международными стандартами. Представитель ЮНКТАД сделал доклад, озаглавленный "Профессиональные изменения при Новом мировом порядке", в котором обсуждаются последствия глобализации бизнеса для бухгалтеров, последние события в политике руководства корпорационной деятельностью, судебные процессы против бухгалтеров и деятельность межправительственной рабочей группы. В других докладах обсуждались вопросы судебных процессов и профессиональных страховки, конфликты по поводу ситуаций, представляющих интерес для бухгалтеров и консультантов и вопросы местной и международной квалификации профессиональных бухгалтеров.

96. Ряд рекомендаций, представленных в ходе Конференции касаются желательности более тесной связи организаций бухгалтеров с работниками сферы образования; они должны рекламировать вклад предоставляемых ими услуг в области учета и аудиторской проверки в дело эффективного ведения мировой торговли и инвестирования; а сами должны стремиться поднять свой профессиональный уровень до самой высокой отметки. Университетам и другим образовательным учреждениям было предложено привести свои учебные планы в соответствие с быстро изменяющимися условиями и уровнем технологий в мире.

97. Сразу же по завершении Конференции ЮНКТАД и АОДБ провели семинар по установлению стандартов учета для правительственные и профессиональных бухгалтеров, представляющих страны региона Персидского залива. Представленные темы: текущее состояние установления стандартов учета в странах региона Персидского залива; работа Межправительственной рабочей группы и других международных организаций по установлению стандартов; роль концептуальных рамок в установлении стандартов учета; и институциональные договоренности по установлению стандартов. В конце работы семинара были приняты рекомендации относительно принятия необходимых мер, включая создание региональных и местных органов для установления стандартов и проведения организуемого ЮНКТАД семинара по обучению и учетному делу в регионе.

E. Европейское сообщество

98. Седьмая директива Европейского сообщества, касающаяся консолидированного баланса и счета прибылей и убытков стала одним из важнейших шагов на пути приведения в соответствие различных практик учета в Европе. Директива, принятая в 1983 году, осуществляется ныне во всех странах-членах Европейского сообщества. Положения Директивы будут также осуществлены в шести странах европейской зоны свободной торговли, которые войдут в европейскую экономическую зону, и послужат основой для законодательных реформ, осуществляемых в странах центральной и восточной Европы в период перехода к рыночной экономике.

99. Комиссия Европейских сообществ предложила поднять, начиная с 1990 года, нижнюю границу (общий баланс, чистый оборот) для определения малых и средних предприятий, учитывая развитие событий в Сообществе в экономической и финансовой областях, начиная с 1990 года. Ожидается, что предполагаемые изменения в Директивах по вопросам учета будут приняты Советом министров до конца 1993 года. Это изменение позволит большому числу малых и средних компаний освободиться от предоставления в своих сводных финансовых отчетах определенной учетной информации.

100. Комиссия также рассматривает вопрос о том, в какой степени необходимо изменить существующие Директивы по вопросам учета с тем, чтобы они в надлежащей мере были применимы к растущему числу финансовых конгломератов (группам, включающим как банковские, так и страховые предприятия).

101. Европейское сообщество создало недавно Консультативный форум по вопросам финансового учета, в состав которого входят те, кто готовит, и те, кто пользуются финансовой информацией, а также представители органов, занимающихся установлением стандартов в Сообществе. На настоящее время члены Форума не продемонстрировали желания исключить имеющиеся альтернативные методы учета. Форум принял недавно документ об учете государственных дотаций, в котором приемлемыми объявляются методы учета брутто и нетто. При использовании метода нетто рекомендуется включать в примечания к финансовым отчетам дополнительную информацию в целях обеспечения возможности сопоставления со счетами компаний, использующих метод учета брутто.

102. На своем заседании, состоявшемся в октябре 1993 года, Форум обсудил проекты документов, касающихся перевода иностранной валюты и учета аренды. Вместо применения единого метода подхода к учету арендуемых объектов, Форум высказался в пользу применения обоих методов, используемых в странах-членах Экономического сообщества. Однако если финансовая аренда не капитализирована арендатором, рекомендуется, чтобы арендатор включил определенную информацию в примечания к финансовым отчетам с целью указания своих обязанностей по контракту об аренде.

103. Вторым вопросом, обсуждавшимся на октябрьском заседании Форума, был вопрос об экологическом учете. ЕФБ подготовила развернутый доклад по вопросам, намеченным для обсуждения на заседании.

104. Директива Европейских сообществ 1986 года относительно учета, связанного с финансовыми учреждениями, выполняется ныне всеми странами-членами и впервые должна быть использована в отношении годовых финансовых отчетов за 1993 год (включая сводные финансовые отчеты).

F. Европейская федерация бухгалтеров

105. ЕФБ является представительной организацией этой профессии в Европе. Она не представляет собой нормообразующий орган; тем не менее, она тесно связана по работе с Консультативным форумом по вопросам учета Европейских сообществ, КМСУ и Рабочей группой ОЭСР по стандартам учета. ЕФБ также осуществляет программу активного исследования вопросов финансовой

отчетности в Европе и других странах и публикует доклады, которые имеют целью приведение в соответствие и достижение сопоставимости финансовых отчетов.

106. Недавно ЕФБ опубликовала исследование, озаглавленное "Альтернативные варианты Седьмой директивы и их осуществление", в котором рассматривается ход осуществления директивы в каждой стране, а также введение альтернативных вариантов Седьмой директивы в национальное законодательство. Исследование охватывает все государства-члены, а также Австрию, Норвегию, Швецию и Швейцарию. В исследовании излагается история создания Седьмой директивы и ее содержание, а также обсуждаются такие наиболее важные вопросы, как приведение в соответствие, эквивалентность и взаимное признание. После сравнительного обзора событий в странах Европейской зоны свободной торговли исследование завершается кратким изложением основных последствий осуществления Директивы по всей Европе.

107. Другое недавно опубликованное исследование озаглавлено "Экологический учет и отчетность: обзор текущих событий". В обзоре представлено текущее положение в области экологического учета и отчетности в каждой из стран Экономического сообщества, а также в Австрии, Финляндии, Исландии, Норвегии, Швеции и Швейцарии. В нем также дан анализ Пятой программы действий в области окружающей среды, "К достижению устойчивости", которая была опубликована Комиссией Европейских сообществ в марте 1992 года, а также План мероприятий по охране окружающей среды и аудиторской проверки по общинам (так называемый "Эко-аудит"), принятый в марте 1993 года. В исследовании обсуждается вопрос о "зеленых" счетах.

108. Продолжается работа над всеобъемлющим обзором учета пенсий в Европе. Цель его — способствовать развитию более глубокого понимания всех деталей пенсионных режимов в разных странах (выплаты из государственных фондов, частным сектором, из текущих доходов, полностью фундированные пенсии и т. д.), с тем чтобы любые рекомендации относительно приведения в соответствие разных систем учета привели к тому, чтобы схожие операции учитывались схожим образом, а абсолютно разные операции — по-разному. Проект также должен помочь сделать более прозрачной любую проблему значительных задолженностей по нефундированным пенсиям, особенно в государственных планах.

109. Опубликовав несколько обзоров финансовых отчетов, включая "Обзор финансовых отчетов за 1991 год" и "Анализ ЕФБ практики учета и представления информации", ЕФБ занялась теперь новым проектом, озаглавленным "Исследование возникающих вопросов учета, 1994 год". Это исследование посвящено следующим вопросам: оценка совместных предприятий и ассоциированных компаний, капитализированные неосязаемые активы, предоставление гарантий и вопросы ответственности за выпускаемую продукцию и предоставления информации (такие, как вопросы окружающей среды и преобладания справедливой точки зрения). Исследование охватывает шестнадцать стран и должно быть опубликовано летом 1994 года.

110. ЕФБ собирается завершить исследование, посвященное вовлечению аудиторов в "благоразумную" проверку банков контролирующими органами; обзор предполагается опубликовать в конце 1993 года. В нем будет обсуждена роль банковского аудитора по отношению к контролирующим органам, а также инициативы МФБ и Комиссии Европейских сообществ в этой области. Проведение обзора стало особенно необходимо после развода ВССI.

111. По просьбе Комиссии Европейских сообществ ЕФБ разрабатывает проекты предложений, касающихся возможных подходов при составлении сводных финансовых отчетов финансовых конгломератов, т. е. групп, занимающихся одновременно банковским делом, представлением страховых услуг, а также, возможно, другими видами коммерческой деятельности. В настоящее время составление сводных финансовых отчетов регулируется тремя отдельными директивами ЕС, а именно: Седьмой директивой для основных видов коммерческой деятельности, Директивой по составлению банковских отчетов (банковское дело) и Директивой по составлению банковских отчетов страховых компаний (страховые услуги). На практике это породило несколько сильно отличающихся друг от друга методик, особенно в том, что касается предоставления и объемов балансовых отчетов о прибылях и убытках. ЕФБ надеется представить свои рекомендации ЕС к концу 1993 года.

112. ЕФБ уже вынесла на обсуждение два меморандума по финансовым инструментам. Один касается способов оценки инструментов, а другой посвящен раскрытию информации в финансовых отчетах. Несколько позже должен появиться третий меморандум о признании.

113. В соответствии с еще одним своим проектом ЕФБ намеревается провести исследование о том, как соотносятся международные стандарты бухгалтерского учета КМСУ и директивы по бухгалтерскому учету ЕС, причем особое внимание будет уделяться стандартам учета для финансовых инструментов.

114. ЕФБ полагает, что одной из острых проблем, стоящих перед ЕС, являются вопросы взаимного признания бухгалтерских фирм, наряду с предоставлением на наднациональном уровне установленных услуг по учету. Ождалось, что продвижение вперед в этих вопросах могло бы быть более значительным, если бы не явное нежелание некоторых стран признавать любую либерализацию действующих в настоящее время правил, регулирующих учет в целом и весь спектр деятельности в этой области.

115. Третий конгресс ЕФБ состоялся в сентябре 1993 года. На этой встрече обсуждались важные проблемы учета в Европе, включая унификацию финансовой отчетности, потерю доверия к профессиональной аудиторской службе, рост количества судебных разбирательств против бухгалтеров и службы экологической аудиторской проверки.

G. Международная федерация франкоговорящих бухгалтеров

116. В течение 1992—1993 годов члены Международной федерации франкоговорящих бухгалтеров (ФИДЕФ) продолжали осуществлять ряд мероприятий, призванных способствовать развитию бухгалтерского дела в их соответствующих странах. На состоявшемся в Париже в декабре 1992 года совещании рассматривались вопросы экономической перестройки и приватизации, а также тот вклад, который вносят в этот процесс системы финансовой, бухгалтерской и управлеченческой информации.

117. Профессиональные работники бухгалтерского дела в арабских странах Магриба подписали декларацию о намерении создать региональную ассоциацию профессиональных организаций. Цель этой ассоциации заключается в том, чтобы развивать сотрудничество между бухгалтерами и

аудиторами в областях профессиональной практики, стандартизации и учета, а также базовой подготовки и повышения квалификации и обеспечивать объединенное представительство в международных профессиональных органах в целях повышения влияния профессионалов бухгалтерского дела в странах Магриба. Другая региональная организация — Африканский совет по учету — сотрудничает с Организацией Объединенных Наций по промышленному развитию (ЮНИДО) в проведении к концу 1993 года совещания специалистов по коммерческому расчету. Эти специалисты подготовят руководство по системе учета производственных издержек для малых и средних предприятий в Африке. Некоторые из мероприятий в странах, представленных ФИДЕФ, описаны в следующих пунктах.

118. В Алжире Указом № 92-20 от 13 января 1992 года учреждены процедуры деятельности Алжирской ассоциации специалистов в области учета, аудиторов и дипломированных бухгалтеров. Собрание, на котором была учреждена Ассоциация, состоялось в апреле 1992 года, и ее совет управляющих проведет оценку бухгалтерского дела в Алжире и определит общие цели Ассоциации. В настоящее время разрабатываются технические, юридические и социально-профессиональные нормы, которые необходимы для достижения целей, стоящих перед Ассоциацией.

119. В Кот-д'Ивуаре законодательным актом от 27 марта 1992 года учрежден профессиональный орган для счетоводов предприятий и профессиональных бухгалтеров. В настоящее время формируется ассоциация специалистов в области учета, учреждение которой состоится, как ожидается, к концу 1993 года.

120. В Заире группа бухгалтеров создала в 1992 году Институт аудиторов (ИРК). Новые члены, принимаемые в этот институт, проходят аттестацию в специальной комиссии, которая была создана для этой цели.

Н. Рабочая группа Организации экономического сотрудничества и развития по стандартам учета

121. Рабочая группа ОЭСР по стандартам учета занимается вопросами содействия международному согласованию принципов учета и практики в государствах-членах этой Организации. С 1990 года она также активно занимается оказанием технической помощи и предоставлением консультаций по вопросам реформы системы учета странам Центральной и Восточной Европы, находящимся на переходном этапе.

122. Реформа систем учета в странах Центральной и Восточной Европы имеет решающее значение для перехода к рыночной экономике и особенно для перестройки и приватизации предприятий, поощрения инвестирования и создания рынков капитала. В 1992—1993 годах Рабочая группа ОЭСР по стандартам учета совместно с Центром сотрудничества с европейскими странами, с переходной экономикой (ЦСЕПЭ) оказывала этим странам самую разнообразную техническую помощь.

123. После конференции по вопросам учета, финансовой отчетности и аудита в Эстонии, Латвии и Литве, которая состоялась в апреле 1992 года, недавно созданная Объединенная рабочая группа по реформе систем учета для балтийских государств провела свое первое совещание в Риге в ноябре прошлого года. На этом совещании были проанализированы последние события в области учета в

трех балтийских государствах, а также опыт разработки и осуществления законодательства по вопросам учета. Создание группы является важным шагом в деле оказания балтийским странам помощи в разработке согласованного подхода к законодательству и практике в сфере учета, а также в осуществлении сотрудничества в формировании специалистов бухгалтерского дела.

124. Описание другой деятельности ОЭСР в области реформирования систем учета в новых независимых государствах см. раздел II.Н выше.

125. Сознавая, что расширяющийся частный сектор в странах, которым оказывает помощь ЦСЕПЭ, требует услуг высококвалифицированных и опытных бухгалтеров и аудиторов, ОЭСР активно участвует в разработке учебных программ для этих стран, призванных помочь обучающимся приобрести базовые знания по вопросам учета, способность анализировать и интерпретировать финансовые отчеты коммерческих предприятий, а также общие представления о механизмах процесса учета. В целях эффективного объединения ресурсов и избежания ненужного дублирования эта деятельность осуществляется в сотрудничестве с международными организациями по вопросам учета, консультационными фирмами и другими международными учреждениями.

126. В рамках учебных мероприятий Центра, которые осуществляются в различных центрах подготовки работников налоговых ведомств ОЭСР, разработана модель обучения по вопросам учета. В Венском и Копенгагенском центрах подготовки работников налоговых ведомств организованы специальные курсы. Разработанный учебный модуль является достаточно гибким, и его можно использовать как для подготовки работников налоговых ведомств, так и в качестве основы для организации курсов для более широкой аудитории, например, для бухгалтеров предприятий и правительственные чиновников, ведающих осуществлением законодательства в области учета. Этот модуль использовался для организации курсов в Академии народного хозяйства в России в январе 1993 года.

127. Основная трудность, с которой приходится сталкиваться при осуществлении этих мероприятий, заключается в отсутствии доступных высококачественных учебных материалов, включая учебники. Чтобы предоставить этим странам средства, необходимые для восприятия западных принципов учета, важно распространять как можно шире учебную информацию по вопросам учета и аудита.

128. ОЭСР публикует отчеты о работе совещаний Координационного совета для новых независимых государств и Объединенной группы по реформе систем учета балтийских государств, которые имеются также на русском языке.

129. В рамках своей деятельности по согласованию стандартов учета в мае 1993 года Рабочая группа организовала встречу за "круглым столом" по вопросам экологического учета и ревизии. На этой встрече присутствовали представители правительств и организаций по установлению стандартов стран-членов ОЭСР, центральноевропейских стран и Мексики. Участники обменивались мнениями по различным вопросам, включая опубликование данных о расходах и обязательствах в области природоохраны и специальной экологической отчетности предприятий, потребности пользователей в проведении независимой аудиторской проверки по экологическим вопросам, а также взаимосвязь между финансовыми аудиторами, аттестационными органами и специалистами по экологической экспертизе. Участники "круглого стола" не пытались сделать окончательные выводы в этой области, которая, по их мнению, быстро развивается. В то же время было достигнуто определенное согласие

о том, что особый характер экологических расходов и обязательств, уже включенных в финансовые отчеты, не требует внесения каких-либо серьезных изменений в систему учета, хотя и можно было бы дать некоторые практические рекомендации в целях достижения надлежащего и последовательного применения принципов экологического учета.

130. Рабочая группа изучает также нынешнюю практику, касающуюся того, как учитываются учебные мероприятия, осуществляемые предприятиями, а также знания и компетенция, которыми обладает рабочая сила, и как это находит свое отражение в системах финансового учета и отчетности. Эта работа осуществляется в сотрудничестве с Комитетом ОЭСР по вопросам образования, занятости, труда и социальных дел.

131. Кроме того, проводится работа по анализу принципов "благоразумия" и "взаимности" в том виде, как они применяются в странах-членах ОЭСР, и результаты этой работы будут рассмотрены этой Группой на ее совещании, которое состоится в мае 1994 года.

132. С 1990 года Группа занимается также вопросом учета новых финансовых инструментов и планирует вновь рассмотреть этот вопрос в 1994 году в связи с обсуждением мнений стран-членов обознакомительном проекте №.40 "Финансовые инструменты", который был опубликован Комитетом по международным стандартам учета в сентябре 1991 года.

I. Североамериканская исследовательская группа

133. Недавно состоялась встреча канадских, мексиканских и американских органов по установлению стандартов учета для изучения сходства и различия стандартов, применяемых в их странах, в целях достижения их согласования. Проект предполагает анализ существующих процедур установления стандартов, используемых при этом концептуальных рамок и различий, имеющихся в конкретных стандартах. Исследовательская группа проведет также сравнение стандартов, применяемых в этих странах, со стандартами КМСУ для выявления различий и сходств. Предполагается, что впоследствии эта работа составит основу для конкретной деятельности по улучшению сопоставимости стандартов учета этих трех стран, участвующих в осуществлении данного проекта.

IV. СОВЕЩАНИЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЕЙ ОРГАНИЗАЦИЙ ПО УСТАНОВЛЕНИЮ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ УЧЕТА

134. В последнем квартале 1992 года Совет Соединенных Штатов по стандартам финансового учета (ССФУ) организовал проведение совещания представителей организаций по установлению стандартов. Цель этого совещания заключалась в том, чтобы обсудить процесс возобновления стандартов в представленных странах, а также важные проблемы, решением которых занимается каждая организация. Представители обсудили также задачи глобализации этой деятельности, а также возможности участия национальных и международных групп в деятельности по согласованию стандартов. Как отмечалось выше, ССФУ проявляет все больший интерес к согласованию стандартов Соединенных Штатов со стандартами других стран мира.

V. ПРЕДЛОЖЕНИЕ В ОТНОШЕНИИ РАЗРАБОТКИ ЕДИНЫХ КВАЛИФИКАЦИОННЫХ СТАНДАРТОВ ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ В ОБЛАСТИ УЧЕТА

135. На своей одиннадцатой сессии Группа экспертов рассмотрела возможности совершенствования подготовки специалистов в области учета, с тем чтобы бухгалтеры и аудиторы могли лучше выполнять свои глобальные обязанности. Указывалось на увеличивающийся разрыв в уровне образования специалистов из развитых и развивающихся стран. Хотя во многих странах достигнут высокий уровень квалификации специалистов в области учета, какой-либо общий гарантированный уровень в мировых масштабах отсутствует. Это создает проблемы для специалистов в области учета из развивающихся стран и стран с переходной экономикой, поскольку они не могут получить тот же статус, что и специалисты из развитых стран.

136. Недавно Европейское сообщество рассмотрело проблему квалификации специалистов из разных стран Сообщества и приняло меры по обеспечению взаимного признания квалификационных свидетельств для целей лицензирования. Естественно, такой шаг представляет собой попытку найти решение на региональном, но отнюдь не на международном уровне.

137. В ходе одиннадцатой сессии специалисты из развивающихся стран и стран с переходной экономикой говорили о том, сколь трудно им получить свидетельство об их квалификации бухгалтеров или аудиторов, которое признавалось бы во всем мире. Без хорошо подготовленных бухгалтеров и аудиторов трудно усовершенствовать систему учета как в государственном, так и в частном секторе. Кроме того, учитывая отсутствие достаточно квалифицированных бухгалтеров, развивающимся странам и странам с переходной экономикой невозможно создать органы по установлению стандартов, которые могли бы заложить регламентационную основу для совершенствования системы учета и обеспечить транспарентность и сопоставимость финансовых отчетов.

138. Поэтому логичным первым шагом в деле совершенствования отчетности и развития стандартов учета является повышение качества подготовки специалистов в области учета и сокращение разрыва в области образования. Группа рекомендовала разработать единые квалификационные стандарты для бухгалтеров и аудиторов. Поскольку Международная федерация бухгалтеров (МФБ) давно занимается повышением профессионализма этой категории работников и поскольку она уже опубликовала минимальные требования в отношении подготовки специалистов в области учета, Межправительственная рабочая группа приняла на своей одиннадцатой сессии резолюцию, в которой задача разработки таких единых квалификационных стандартов возложена на МФБ. Группа рекомендовала для рассмотрения МФБ следующие задачи (см. E/C.10/AC.3/1993/12):

1. разработать единые квалификационные стандарты для бухгалтеров и аудиторов, которые должны быть одобрены Организацией Объединенных Наций;
2. разработать систему профессиональной аттестации, основанную на единых квалификационных стандартах;
3. разработать многоязычный международный словарь по бухгалтерскому учету;

4. учитывать различные условия, существующие в мире, на основе использования опыта региональных органов Международной федерации бухгалтеров;
5. начать с квалификационных стандартов для бухгалтеров в качестве предлагаемого порядка разработки единых квалификационных стандартов;
6. поддерживать, в случае необходимости, контакты со Всемирным банком и другими международными органами;
7. провести консультации с должностными лицами Межправительственной рабочей группы и представить ей доклад на ее двенадцатой сессии в 1994 году.

139. Совет управляющих МФБ рассмотрел приведенные выше рекомендации на одном из своих совещаний в 1993 году и передал этот вопрос на изучение Комитету МФБ по вопросам образования. По состоянию на октябрь 1993 года никаких решений по этому вопросу принято не было.

VI. ВЫВОДЫ

140. С учетом нынешнего уровня глобализации экономики стран мира и быстрого развития информационной технологии и средств связи соответственно возрастает необходимость непрерывного повышения степени согласованности и транспарентности методов учета и финансовой отчетности. Межправительственная рабочая группа выступает в качестве подлинного международного форума по рассмотрению проблем увеличения наличия и повышения сопоставимости информации, публикуемой транснациональными корпорациями. В частности, Группа принимает участие в деятельности других международных организаций и выявляет те области, которые не являются предметом изучения этих организаций и которые заслуживают более широкого подхода, чем тот, который могут обеспечить другие организации. Особенно важной государства-члены Организации Объединенных Наций считают ее деятельность в области экологического учета и учета в интересах устойчивого развития. Важно, чтобы Межправительственная рабочая группа продолжала проводить эмпирические исследования и организовывать конференции, которые способствуют реализации ее исторической миссии, как это было описано выше.

141. Существенный вклад в достижение этих целей внесла одиннадцатая сессия Группы, в ходе которой были определены потребности развивающихся стран и стран с переходной экономикой в области образования и профессиональной подготовки по вопросам бухгалтерского учета, а также разработке квалификационных стандартов для специалистов сферы учета и признание этих стандартов. Необходимо осуществить все проекты технической помощи тем странам, которые просили оказать им содействие в удовлетворении этих потребностей.

ПРИМЕЧАНИЯ

- ¹ United Nations, *World Investment Report* (New York, 1993).
- ² *Emerging Stock Markets Factbook*. Washington, D.C., The International Finance Corporation, June 1993.
- ³ Phillips, Susan M., "Derivatives Markets — Challenges and Regulatory Issues", *World of Banking*, vol. 12 (March/April 1993).
- ⁴ Fraser, K. Michael, "Forex Derivatives Take a Wild Ride", *Global Finance*, vol. 6 (November 1992).
- ⁵ Anonymous, "Derivatives: Part of the Solution to Global Risk", *Global Finance*, vol. 6 (October 1992).
- ⁶ Global Derivatives Study Group, *Derivatives: Practices and Principles*. Washington, D.C.: Group of Thirty, July, 1993.