



**КОНФЕРЕНЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ
ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ
ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ**

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/40
23 August 2007

RUSSIAN
Original: ENGLISH

СОВЕТ ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

**Комиссия по инвестициям, технологии и смежным
финансовым вопросам**

**Межправительственная рабочая группа экспертов
по международным стандартам учета и отчетности**

Двадцать четвертая сессия
Женева, 30 октября - 1 ноября 2007 года
Пункт 3 предварительной повестки дня

**ОБЗОР ВОПРОСОВ ПРАКТИЧЕСКОГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ
МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ**

Тематическое исследование по Турции*

Записка секретариата ЮНКТАД**

* Настоящий документ подготовлен и отредактирован секретариатом ЮНКТАД на основе материалов, подготовленных проф. Ф.Н. Джан Симга-Муганом, Ближневосточный технический университет Анкары, Назли Хашалом Акманом из университета Билкен, Анкара.

** Вышеуказанная дата представления настоящего документа объясняется задержками с его обработкой.

Резюме

Завершая свою двадцать третью сессию, Межправительственная группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) решила провести дополнительные исследования и изучить вопросы практического осуществления международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в целях выработки указаний относительно передового опыта применения МСФО. Соответственно, для рассмотрения на двадцать четвертой сессии МСУО подготовлены тематические исследования по Пакистану, Турции и Южной Африке.

В настоящем документе изложены выводы тематического исследования, проведенного по Турции. По состоянию на 1 января 2005 года компании открытого типа, акции которых котировались на Стамбульской фондовой бирже, должны готовить свои финансовые отчеты в соответствии с турецкими бухгалтерскими стандартами, которые основаны на Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО). В данном тематическом исследовании в контексте реализации МСФО рассматриваются вопросы практического осуществления, касающиеся нормативно-правовой базы, обеспечения осуществления и формирования технического потенциала.

Цель исследования заключается в том, чтобы подытожить уроки опыта Турции, связанного со сближением национальных стандартов с МСФО, а также рассмотреть эти выводы с государствами-членами в целях содействия обмену опытом между странами, которые либо внедряют МСФО, либо намереваются внедрить их в будущем.

СОДЕРЖАНИЕ

	<i>Стр.</i>
I. ВВЕДЕНИЕ.....	4
II. НОРМАТИВНО-ПРАВОВАЯ БАЗА.....	8
A. Небанковские частные структуры.....	8
B. Банки и финансовые учреждения.....	14
C. Бухгалтерское дело и аудит	14
III. ФОРМИРОВАНИЕ ПОТЕНЦИАЛА.....	16
IV. ИЗУЧЕННЫЕ УРОКИ.....	19
V. ВЫВОДЫ	22

I. ВВЕДЕНИЕ

1. Будучи развивающейся страной с вновь формирующимся рынком капитала, Турция внимательно следит за развитием в области международной финансовой отчетности и аудита. В этом докладе представлен экскурс в историю развития учета и финансовой отчетности в стране и рассмотрены последние изменения в нормативно-правовой базе после попыток сближения с глобальной системой стандартов финансовой отчетности, известной как Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). При этом в докладе отражен опыт Турции по переходу на МСФО, а также уроки, изученные в процессе их внедрения.
2. После создания Турецкой Республики в 1923 году Турция в большем или меньшем объеме привлекала прямые иностранные инвестиции (ПИИ). В конце 90-х годов турецкие компании начали инвестировать в другие страны. Объем ПИИ, размещенных в Турции в период 2002-2005 годов, составил 15,4 млрд. долл., в то время как вывоз ПИИ из Турции в тот же период составил 2,6 млрд. долларов¹. По состоянию на 31 декабря 2006 года в Турции насчитывалось 14 932 компании с иностранным капиталом. Из них 5% получили инвестиции из Соединенных Штатов, а 56% - инвестиций компаний, базирующихся в Европейском союзе². В свою очередь, турецкие компании разместили большую часть своих инвестиций в Европейском союзе и Содружестве Независимых Государств.
3. В ноябре 2000 года Турцию охватил острый экономический кризис, продолжавшийся вплоть до февраля 2001 года. Валовый внутренний продукт (ВВП) сократился на 7,5% и подскочила инфляция, когда индекс потребительских цен вырос за год на 68,5%. В последующие годы экономический рост возобновился, а с 2004 года инфляция упала до уровня ниже 10%. В 2006 году ВВП вырос на 6,1%, достигнув 400 млрд. долларов³.
4. В 1999 году Турция подала заявку на принятие в Европейский союз, и в настоящее время является страной-кандидатом. После принятия 15 декабря 2004 года европейским парламентом своей резолюции 3 октября 2005 года начались переговоры о полноправном членстве. Среди многих других вопросов законодательного характера отношения с

¹ http://www.unctad.org/sections/dite_dir/docs/wir06_fs_tr_en.pdf. 12 April 12, 2007.

² http://www.hazine.gov.tr/ybs,_firmalar_listesi.xls.

³ http://siteresources.worldbank.org/INTTURKEY/Resources/361616-1121189119378/turkey,_cem_report_chapter1.pdf, <http://www.turkstat.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=473>, <http://www.turkischeconomy.org.uk/economy/output.htm>.

Европейским союзом требуют от Турции приспособления ее системы финансовой отчетности к нормативным актам Европейского союза.

Краткий очерк развития бухгалтерского учета в Турции⁴

5. Развитие практики учета в Турции во многом складывалось под влиянием бухгалтерской практики в ряде западных стран в результате экономических и политических связей в конкретные периоды. Первый Торговый кодекс 1850 года был переводом французского Торгового кодекса, отражая французское влияние в эту эпоху. В конце XIX века - начале XX века произошел рост торговых связей между Турцией и Европой, прежде всего Германией.

6. Эти исторические и политические сдвиги, а также тот факт, что в период после создания Турецкой Республики большинство иностранных обрабатывающих производств принадлежали немцам, привели к значительному немецкому влиянию на экономическое развитие нового государства. После создания Турецкой Республики в 1923 году в 1926 году был принят второй Торговый кодекс (закон № 826), который основывался на немецком коммерческом праве и законах о компаниях, регламентирующих правила бухгалтерского учета.

7. Из-за немногочисленности частных предприятий и нехватки частного капитала в первые годы существования Республики государство взяло на себя решение задачи создания тяжелой промышленности и ряда обрабатывающих компаний. Эти основанные и эксплуатировавшиеся государством компании получили название "государственные хозяйственные предприятия" (ГХП); первым ГХП в 1933 году стал "Сюмербанк" (горнодобыча и текстиль). Сначала ему была поручена эксплуатация крупных шахт, которые были приобретены в результате национализации германских компаний. Поэтому неудивительно, что системы учета "Сюмербанка" и других ГХП были разработаны экспертами из Германии. Таким образом, через эти предприятия немецкое влияние ощущалось и в частном секторе. Кроме того, в конце 30-х годов в университетах Турции работали немецкие ученые - специалисты в различных областях.

8. В десятилетие 1950-1960-х годов были предприняты первые попытки либерализации экономики. 1 января 1957 года вступил в силу ныне действующий Торговый кодекс 1956 года, соответствовавший современным экономическим реалиям.

⁴ Этот раздел во многом основывается на статье: Simga-Mugan C and Hosal-Akman N (2005). Convergence to international financial reporting standards: The case of Turkey. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*. Vol. 2, No. 1/2: 12-139.

9. В послевоенный период экономика Турции испытала воздействие новых процессов в мировом хозяйстве, таких, как Бреттон-Вудская экономическая конференция. В 1950 году при поддержке Всемирного банка был создан Турецкий банк промышленного развития, призванный поддерживать и финансировать частные капиталовложения в промышленности. В начале 1950-х годов в стране отмечался беспрецедентный экономический рост. В середине 1950-х годов экономический бум кончился, и за ним последовал период экономического кризиса. Одним из важнейших итогов кризиса стала необходимость привлечения зарубежных кредитов, что в конечном счете привело к проведению в 1958 году утвержденной Международным валютным фондом (МВФ) программы стабилизации⁵.

10. В 1950-х годах были созданы льготы для капиталовложений частного сектора и иностранных инвестиций. Со второй половины десятилетия стал использоваться американский опыт, и экономическая система Турции испытала большое влияние американской системы. Были подготовлены квалифицированные специалисты в различных областях, обучавшиеся с конца 1950-х годов в иностранных университетах, прежде всего в Соединенных Штатах. После возвращения первых из этих выпускников в начале 1960-х годов система бухгалтерского учета испытала большое влияние американской системы. Кроме того, американское влияние также проявляется в учебной программе школ бизнеса, прежде всего в областях менеджмента и бухучета.

11. Десятилетие 1970-1980 годов было периодом политической нестабильности, которая вместе с нефтяными кризисами 1973 и 1974 годов пагубно сказалась на турецкой экономике. Начиная с 1977 года Турция сталкивалась с большими трудностями при выплате иностранного долга с дефицитом. Годовой прирост индекса оптовых цен достиг в 1979 году 63,9%, а в 1980 году - 107,2%⁶.

12. В январе 1980 года в соответствии с рекомендациями МВФ был принят ряд экономических решений, призванных уменьшить темпы инфляции, увеличить производство и поддержать импорт. В последовавший затем в начале 1980-х годов период перестройки в 1981 году парламентом был принят закон № 2499, которым создавались основы для учреждения Совета по рынкам капитала (СРК); этот закон был

⁵ Ceyhun F (1992). Turkey's debt crises in historical perspective: A critical analysis. METU Studies in Development, vol.19, no.1: 9-49.

⁶ Simga-Mugan C (1995). Accounting in Turkey. The European Accounting Review, Vol.4, No.2: 351-371.

впоследствии изменен в 2002 году. В 1984 году был принят Закон о Стамбульской фондовой бирже (СФБ), хотя она начала свою деятельность только в 1986 году. До сих пор это - единственная фондовая биржа в Турции. В 1988-1989 годах была проведена либерализация регулирования ПИИ.

13. Создание СРК и СФБ и рост иностранных инвестиций способствовали развитию стандартов бухгалтерского учета и аудита. Рост числа совместных предприятий и объема внешней торговли привел к появлению в Турции отделений тогдашней "восьмерки" бухгалтерских фирм. В результате этих новых моментов крупные частные предприятия начали готовить свою финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами учета (МСУ), помимо национальных требований к отчетности. В ходе этого десятилетия Турция демонстрировала экономический рост.

14. Турция вступила в 1990-е годы с прочной экономической базой. Однако в целом это было экономически нестабильное десятилетие. Первый серьезный кризис произошел в 1994 году. За ним последовали новые кризисы - в 1997, 1998 и 1999 годах. В это десятилетие инфляция перекрывала 100%. В результате нестабильности и высокой инфляции финансовые отчеты за длительный период потеряли свою информативную ценность. Хотя МСУ были переведены на турецкий язык с начала 1980-х годов Турецкой ассоциацией экспертов-бухгалтеров, их осуществление не обеспечивалось каким-либо органом⁷. Компании не пользовались учетом инфляции. Отделения многонациональных компаний и компании - совместные предприятия вели учет инфляции либо на добровольной основе, либо когда этого требовала штаб-квартира материнской компании.

15. В соответствии с требованиями Европейского совета СРК издал основополагающее на стандартах МСФО инструктивное письмо серии XI, № 25, "Бухгалтерские стандарты на рынках капитала" от 15 ноября 2003 года (начиная с этой даты - новые правила СРК), предписав компаниям, акции которых обращаются на рынке, использовать новые правила с января 2005 года, а желательно еще раньше. В настоящее время на Стамбульской фондовой бирже (СФБ) котируются акции 333 компаний, в то время как 65 компаний торгуются на иностранных фондовых биржах, в том числе Франкфуртской, Лондонской и Нью-Йоркской⁸. Для компаний, котирующихся на фондовых биржах Европейского союза, требуется отчетность на основе МСФО, что также разрешается СРК. Однако в настоящее время на Стамбульской фондовой бирже не котируются акции каких-либо иностранных компаний.

⁷ <http://www.tmud.org.tr/default.asp>.

⁸ www.reuters.com (см. в разделе TRSTOKS).

II. НОРМАТИВНО-ПРАВОВАЯ БАЗА

A. Небанковские частные структуры

16. До создания СРК и Стамбульской фондовой биржи главное значение для системы финансового учета имели в основном требования законодательства. Поэтому Налоговый процессуальный кодекс в значительной мере повлиял на практику бухучета в Турции.

17. Первая система стандартов финансового учета появилась в январе 1989 года СРК и вступила в силу в финансовый год, начинающийся 1 января 1989 года (серия X, № 11)⁹.

18. Как отмечалось выше, общее окружение, в котором существует бухгалтерская практика в Турции, претерпело ряд перемен. Однако бухгалтерские принципы не отразили таких сдвигов, и бухгалтерский учет рассматривался, а в известной степени и до сих пор рассматривается, как идентичный расчету налогов. Однако, хотя с 1940-х годов было предпринято несколько попыток создать бухгалтерский орган, не отмечалось усилий по введению стандартов. Главная причина такой задержки - отсутствие давления, которое побуждало бы турецкие компании публиковать сопоставимые финансовые отчеты, поскольку большинство предприятий находятся в семейной собственности. В таких компаниях бухгалтеры отвечают: а) за ведение учета для налоговых целей (т.е. соблюдение Налогового процессуального кодекса), б) управление кассовой наличностью, с) составление бюджета, d) подготовку налоговых деклараций и финансовых отчетов, требуемых налоговыми кодексами, и е) за весьма ограниченную внутреннюю ревизию.

19. В 1992 году министерство финансов создало комитет по принятию бухгалтерских принципов и единообразного плана счетов для его использования всеми компаниями. Министерство опубликовало доклад комитета в инструктивном письме от 26 декабря 1992 года, которым вводились эти принципы и Турецкий единообразный план счетов (ТЕПС), обязательные с 1 января 1994 года. Все компании, за исключением банков, брокерских фирм и страховых компаний, должны были соблюдать указания, изложенные в инструктивном письме.

20. В соответствии с требованиями инструктивного письма 1992 года финансовые отчеты, подготавливаемые в Турции, включают балансый отчет, отчет о прибылях и

⁹ www.spk.gov.tr.

убытках, отчет о стоимости реализуемых товаров, отчет о движении средств, отчет о движении денежных средств, отчет о распределении прибыли и отчет о капитале акционеров, а также примечания к этим отчетам. Балансовый отчет, отчет о прибылях и убытках и примечания к этим отчетам представляют собой основные отчеты, а другие - дополнительные отчеты. В сентябрьском 1994 года письме министерства финансов указывается, что мелкие компании должны представлять только основные отчеты. С другой стороны, налоговые правила требуют составления балансового отчета и отчета о прибылях и убытках от всех первоклассных торговых компаний. Финансовые отчеты должны готовиться в трехмесячный срок после окончания данного учетного периода, каковым обычно является конец года.

21. Создание и деятельность предприятий регламентируются Обязательственным кодексом и Торговым кодексом. Обязательственный кодекс распространяется на простые товарищества, которые не имеют статуса юридического лица. В свою очередь Торговый кодекс указывает конкретные виды юридических лиц:

- a) полное и коммандитное товарищество,
- b) товарищество с ограниченной ответственностью,
- c) коммандитное товарищество с ограниченной ответственностью и
- d) общество с ограниченной ответственностью.

22. Как отмечалось выше, СРК принял первые стандарты финансового учета для компаний открытого типа в 1989 году после открытия ФСБ в 1986 году. Этот свод стандартов СРК сопоставим с МСУ, включая понятия реально действующего предприятия, последовательности, периода времени и единицы измерения, а также основные принципы, такие, как стоимость, увязка, осторожность, существенность, объективность и полное раскрытие. Однако имеются весьма значительные различия в вопросах измерения и раскрытия. Значительные различия, в частности, связаны с учетом последствий инфляции в условиях гиперинфляции, а также учета долгосрочных инвестиций. Хотя с 1984 года Турция демонстрировала высокие темпы инфляции, финансовые отчеты готовились в ценах приобретения, за исключением переоценки основных фондов. Кроме того, по первоначальной стоимости показывались долгосрочные инвестиции, включая дочерние компании и участие в акционерном капитале.

23. Если число акционеров компании превышает 250, то она относится к категории акционерных обществ с широким владением акциями, на которые распространяются

правила СРК. В настоящее время насчитывается 274 компании с широким владением акциями, чьи ценные бумаги закрыты для публичной подписки. Финансовая отчетность таких структур по-прежнему регулируется стандартами серии X № 11 (прежними правилами СРК). Компании с широким владением акциями, обращающимися на фондовой бирже, должны применять новые правила СРК (серия X № 25), основанные на МСФО.

24. Имеется ряд основных вопросов, которые охватываются в МСФО/МСУ, но не в правилах СРК. Их можно резюмировать следующим образом:

- a) уменьшение стоимости активов (МСУ 36),
- b) сторнирование проводок по финансовым активам (МСУ 39),
- c) предоставление работникам пособий, помимо единовременных выходных пособий (МСУ 19),
- d) отчетность по видам деятельности (МСУ 14),
- e) резервы, условные пассивы и условные активы (МСУ 37),
- f) отсроченные налоги (МСУ 12),
- g) казначейские акции (МСУ 32) и
- h) учет хеджирования (МСУ 39).

25. Кроме того, имеются известные отличия между старыми правилами СРК и МСФО/МСУ, которые способны привести к тому, что в отчетности будут показаны другие финансовые результаты и финансовая позиция. Основные различия включают в себя следующее:

- a) Вопросы измерения:
 - i) в соответствии с правилами СРК валютные потери, связанные с приобретением основных фондов, могут капитализироваться после введения в эксплуатацию соответствующих активов. В свою очередь МСФО и МСУ требуют регистрации таких валютных потерь как издержек за данный период,

- ii) правила СРК требуют, чтобы строительные контракты учитывались с использованием метода заверщенного контракта, в то время как МСФО и МСУ требуют использования методов доли завершения или возмещения расходов.
 - iii) Хотя в МСФО и МСУ организационные и исследовательские издержки рассматриваются как затраты данного периода, разрешая капитализацию в известных условиях затрат на опытно-конструкторские разработки, правила СРК предусматривают капитализацию организационных, исследовательских и опытно-конструкторских издержек.
 - iv) Период амортизации "гудвила" отличается между двумя группами стандартов.
 - v) Если МСФО и МСУ требуют приведения пенсионных обязательств к текущей стоимости, то правила СРК не устанавливают такого требования.
 - vi) Все виды финансовой аренды учитываются согласно правилам СРК как операционные лизы.
- b) Вопросы раскрытия:
- i) В соответствии с правилами СРК под связанными сторонами понимаются только акционеры, дочерние компании и акционерные вложения, в то время как в МСФО/МСУ связанные стороны толкуются более широко.
 - ii) В правилах СРК не предусмотрено конкретных требований раскрытия информации применительно к реальной стоимости финансовых активов и пассивов, за исключением обращающихся на рынке ценных бумаг.
 - iii) Правила СРК не требуют отчета об изменениях в капитале акционеров.
 - iv) Правила СРК о форме отчета о движении денежных средств не требуют разбивки движения денежных средств по видам деятельности.

26. В ноябре 2003 года СРК разослал инструктивное письмо, предусматривающее переход компаний, котирующихся на СФБ, на методы подготовки финансовой отчетности, предусмотренные в МСУ и МСФО (серия XI, № 25). Эти стандарты

обязательны для всех компаний открытого типа и посреднических учреждений (брокерских фирм) начиная с 2005 года. Новые стандарты, предусмотренные в этом письме, по существу те же, что и МСУ/МСФО, за исключением поправок, предусмотренных МСФО после 2004 года. Одно из различий между новыми правилами СРК и МСФО заключается в учете "гудвила". В соответствии с правилами СРК "гудвил" по-прежнему подлежит амортизации.

27. С другой стороны, в соответствии с налоговыми правилами в принципе требуется учет по методу начисления, однако по отдельным позициям учет ближе к кассовому методу. В то же время вместе с СРК министерство финансов потребовало однократного использования учета инфляции для пересчета суммы баланса за период, закончившийся 31 декабря 2003 года, или по состоянию на конец тогдашнего текущего финансового года¹⁰.

28. В соответствии с законом № 4387, принятым в декабре 1999 года, были внесены поправки в закон о рынках капитала, предусматривающие создание Турецкого совета по стандартам учета (ТССУ), уполномоченного принимать турецкие стандарты учета (ТСУ), которые способствовали бы достоверному преданию гласности финансового положения. Совет обладает как административной, так и финансовой самостоятельностью. Он провел свое первое заседание в марте 2002 года; в его состав входят девять представителей от министерства финансов, Совета высшего образования, СРК, подсекретариата финансов, министерства промышленности и торговли, Агентства по банковскому регулированию и надзору (АБРН), Союза турецких палат и товарных бирж (ТОББ), самозанятый бухгалтер и сертифицированный финансовый консультант от Союза дипломированных бухгалтеров и присяжных дипломированных бухгалтеров Турции (ТУРМОБ)¹¹.

29. ТССУ имеет договоренность с МСФО об официальном переводе и публикации МСФО/МСУ и соответствующих толкований. На середину 2007 года ТССУ было опубликовано 31 МСУ и семь турецких стандартов финансовой отчетности (ТСФО). Все эти опубликованные стандарты согласуются с соответствующими МСФО и МСУ.

30. В настоящее время ТССУ не имеет полномочий требовать от какой-либо турецкой компании готовить финансовые отчеты в соответствии с ТСУ или ТСФО (вместе именуемых ниже ТСУ).

¹⁰ Simga-Mugan C and Akman N (2002). Turkey. Revised chapter in World Accounting, Release 24. Orsini LL, Gould JD, McAllister JP, Parikh RN and Schultzke K (eds). Lexis-Nexis/Matthew-Bender, November.

¹¹ www.turmob.org.tr.

31. В соответствии с ныне действующим Торговым кодексом и налоговым законодательством соблюдение правил ведения сводной отчетности не требуется. Однако в 2003 году инструктивное письмо СРК (серия XI, № 21) установило требование консолидации финансового положения компаний, удовлетворяющим критериям, которые одинаковы с правилами МСФО в отношении акционерных компаний открытого типа. После принятия новых основанных на МСФО правил СРК компаниям теперь необходимо соблюдать эти новые нормы. ТССУ также опубликовал ТСУ 27 - Сводный и отдельный финансовый отчет, - который полностью совместим с МСУ 27.

32. Еще одно серьезное несоответствие между налоговыми правилами и бухгалтерскими правилами касается основных фондов. В соответствии с правилами учета стоимость основных фондов включает - помимо цены приобретения - такие позиции, как расходы на проценты в связи с активами, произведенными хозяйственным способом (капитализируемые до того, как актив может быть введен в эксплуатацию), валютные потери с покупной цены активов, долги в связи с такими активами, долгосрочные инвестиции (капитализируемые до того, как долг за актив или инвестиции не будет покрыт в полной сумме). Однако в соответствии с налоговыми правилами компании могут и далее капитализировать процентные расходы, связанные с привлеченными средствами, используемыми для финансирования таких активов, после того как актив уже стал использоваться.

33. В соответствии как со старыми правилами СРК, так и с требованиями министерства финансов, в период 1983-2003 годов компании переоценили свои основные фонды (за исключением земли) и, по желанию, связанную с ними накопленную амортизацию, при условии, что они использовали эти основные фонды более одного года. Норма переоценки была основана на индексе, опубликованном министерством финансов в декабре каждого года, которая служила приближенным показателем ежегодных темпов инфляции в стране. Разница между чистой и переоцененной стоимостью основных фондов за текущий период (переоцененная стоимость минус переоцененная накопленная амортизация) и предыдущим периодом накапливалась в разделе акционерного капитала балансового отчета на счете "фонд переоценки". Такое положительное сальдо переоценки не подлежало налогообложению, если только оно не было распределено и могло быть добавлено к капиталу путем выпуска премиальных (бесплатных) акций. С введением инфляционного учета в 2003 году эта практика была прекращена.

В. Банки и финансовые учреждения

34. Финансовая отчетность финансовых учреждений регламентируется АБРН. До последнего времени АБРН публиковало свою собственную серию бухгалтерских стандартов, обязательных для соблюдения финансовыми институтами. Однако с ноября 2006 года эти институты должны применять при подготовке своей финансовой отчетности ТСУ, за исключением отчетности по некоторым позициям, таким, как резервы на возможные убытки по ссудам.

35. Итак, финансовая отчетность в Турции имеет многоинституциональную структуру. Турецкие компании готовят свои финансовые отчеты в соответствии с разными сводами бухгалтерских стандартов в зависимости от характера их дела и структуры их акционеров. Эти требования к отчетности разных компаний резюмируются в таблице 1.

Таблица 1. Требования к отчетности различных компаний

Акционерные компании закрытого типа	Старые стандарты СРК (серии XI, № 1 с поправками)
Акционерные компании открытого типа	Новые стандарты СРК (серии XI, № 25 с поправками)
Брокерские компании	Новые стандарты СРК (серии XI, № 25 с поправками)
Банки и финансовые учреждения	ТСУ
Страховые компании	Инструктивные письма подсекретариата казначейства

36. Как показано в таблице выше, в настоящее время компании закрытого типа не обязаны применять какие-либо бухгалтерские стандарты помимо инструктивного письма министерства финансов 1992 года и налогового законодательства.

С. Бухгалтерское дело и аудит

37. Профессия бухгалтера была официально определена законом № 3968, принятым в 1989 году. Закон предусматривает три категории бухгалтеров:

а) независимый бухгалтер (НБ): НБ - практикующий бухгалтер, который может хранить бухгалтерские документы компаний и разрабатывать бухгалтерские системы в компаниях;

b) дипломированный бухгалтер (ДБ): помимо функций НБ, ДБ могут также проводить ревизии и оказывать консультативные услуги; а также

c) присяжный дипломированный бухгалтер (присяжный ДБ): присяжные ДБ не вправе хранить бухгалтерские документы своих клиентов. Они отвечают за удостоверение финансовой отчетности согласно требованиям закона.

38. Закон также определяет компетенцию (образование, свидетельства и дипломы), необходимую для НБ, ДБ и присяжных ДБ. Профессиональная квалификация удостоверяется Турецким союзом палат ДБ; они же принимают присягу у ДБ.

39. Палаты ДБ и присяжных ДБ существуют отдельно друг от друга. Эти палаты - профессиональные организации, имеющие статус юридического лица и отвечающие требованиям, предъявляемым к общественным объединениям. Они создаются с целью удовлетворения потребностей работников профессии, содействия их профессиональной деятельности, обеспечения развития профессии в соответствии с общепринятыми требованиями, поддержания профессиональной дисциплины и этики, а также обеспечения честности и взаимного доверия в работе членов профессии и в их отношениях с клиентами.

40. Аудиторская деятельность и аудиторские фирмы на рынках капитала регулируются СРК (инструктивное письмо серии X, № 22). Ныне действующие предписания СРК были пересмотрены после регулятивных реформ в Соединенных Штатах и Европейском союзе. Они предусматривают:

a) отделение аудита и консалтинга;

b) создание аудиторских комитетов для компаний, чьи ценные бумаги обращаются на рынке, и для брокерских фирм;

c) ротация аудиторских фирм; и

d) определение ответственности за подготовку, представление и точность финансовых отчетов и ежегодных докладов.

41. Максимальное число лет, которое аудиторская фирма может проверять компании, чьи ценные бумаги обращаются на рынке, составляет семь лет. В конце семилетнего периода аудит этой компании должен быть передан по контракту другой аудиторской

фирме. Для того чтобы первая аудиторская фирма возобновила аудиторское обслуживание той же компании, должно пройти минимум два периода учета.

42. В соответствии с правилами СРК для проведения аудиторской деятельности аудиторская фирма должна отвечать следующим требованиям:

- a) аудиторская фирма должна быть зарегистрирована в качестве компании с именными акциями;
- b) главный партнер должен владеть 51% акций;
- c) аудиторы должны иметь высшее образование в области экономики и хозяйственной администрации;
- d) фирма должна заниматься только аудиторской деятельностью;
- e) фирма должна быть застрахована (новая поправка 2007 года).

43. Как отмечалось выше, банки и финансовые учреждения регулируются АБРН, и, таким образом, это агентство контролирует независимый аудит таких учреждений. АБРН разрешает и прекращает деятельность аудиторских компаний. Оно осуществляет эти полномочия в соответствии с двумя законами: законом о независимом аудите банков и о предоставлении разрешений на работу независимых аудиторских фирм.

44. В 2004 году начато осуществление проекта технологии аудита в области информатики, когда изменение регламентаций АБРН привело к частичной реорганизации учреждений. Была создана рабочая группа, изучившая соответствующие стандарты и литературу. Кроме того, примерно в это же время было проведено обследование технических возможностей банков. И наконец, в мае 2006 года АБРН издало инструктивное письмо об аудите информационных технологий банков (ИТ-аудите). Оно приняло цели контроля за информационными и смежными технологиями (КОМБИТ)¹².

III. ФОРМИРОВАНИЕ ПОТЕНЦИАЛА

45. В странах континентального права, к которым можно отнести и Турцию, нормотворчество и правоприменение являются главным образом функциями государственных учреждений. В таких странах меньше спрос на финансовую отчетность

¹² http://www.bddk.org.tr/turkce/raporlar/sunumlar/332it_audit_bddk_yaklasimi_20_4_2006.

высокого качества и предание гласности информации, поскольку модель отчетности ориентирована на налоговые ведомства и финансовые учреждения. С другой стороны, обеспечение применения стандартов финансовой отчетности высокого качества необходимо для защиты акционеров.

46. Поэтому в Турции опубликования бухгалтерских стандартов недостаточно для обеспечения применения этих стандартов. Закон должен обязать компании использовать ТСУ для того, чтобы эти совместимые с МСФО стандарты были в полной мере обеспечены санкцией.

47. С начала 2007 года в соответствующих комиссиях парламента рассматривается проект нового торгового кодекса, который введет новые требования финансовой отчетности, соответствующие ТСУ. Однако он вряд ли будет принят до 2008 года. Статья 64 проекта Кодекса требует от всех компаний, включая малые и средние предприятия (МСП), готовить финансовую отчетность в соответствии с ТСУ. Выработка бухгалтерских стандартов для МСП - продолжающийся проект ТССУ. Ожидается, что эти стандарты станут упрощенным вариантом ТСУ и будут соответствовать проекту МСФО по МСП.

48. Дилемма подготовки финансовой отчетности в соответствии с налоговыми требованиями или в соответствии с бухгалтерскими стандартами также находит свое явное отражение в реакции руководства компаний, участвовавших в обследовании, призванном определить отношение составителей отчетности к МСФО¹³. 18% респондентов считают, что различие между основанными на МСФО стандартами и налоговыми регламентациями - это одно из главных препятствий для применения этих стандартов.

49. Поэтому в Турции стандарты не гарантируют качества раскрываемой финансовой информации; здесь, скорее, необходимо рассмотреть институциональные факторы, такие, как стимулы, имеющиеся у составителей отчетности.

50. Руководители бухгалтерских служб акционерных компаний уже знакомы с основанными на МСУ стандартами учета. Однако большинство руководителей бухгалтерских подразделений семейных предприятий не знакомы с такими стандартами, равно как и с содержанием ТСУ. После принятия проекта торгового кодекса и начала

¹³ Akman N, Simga-Mugan C, Arikboga D (2005). Awaiting IFRS: Perceptions and Demands of Executives In An Emerging Market. AACF, 2nd Annual Accounting Conference. 10-21 November. Istanbul, Turkey.

применения компаниями ТСУ руководители бухгалтерских подразделений окажутся в достаточно сложном положении в том, что касается подготовки финансовых отчетов. На семейные предприятия приходится более 85% предприятий в Турции.

51. Подготовкой и обучением по вопросам МСФО занимаются главным образом университеты и академические организации. Университеты уже включили курсы по МСФО в свои программы подготовки студентов и аспирантов в качестве факультативов. В некоторых университетах принципы бухгалтерского учета изучаются с привлечением МСФО. Вносятся поправки в учебники по бухгалтерскому делу, призванные отразить изменения, которые влекут за собой изменение МСФО.

52. Одна из академических организаций, АФСБ (Академический фонд сотрудничества бухгалтеров), организует международные и национальные семинары и коллоквиумы, открытые для практических работников и ученых, по различным вопросам МСФО/ТСУ (таким, как осуществление МСУ 39)¹⁴. Аналогичным образом Турецкая ассоциация экспертов-бухгалтеров проводит семинары по общим вопросам МСФО, а также по некоторым конкретным стандартам¹⁵.

53. Чтобы связать бухгалтерские стандарты с международными изменениями, СРК опубликовал в 2006 году в инструктивном письме серии 10 № 22 пересмотренные аудиторские правила и регламентации, впоследствии измененные в письме № 23 2007 года. В письме предусматривается:

"Независимые аудиторские фирмы, их аудиторы и другие сотрудники не оказывают любому эмитенту или посреднику в период проведения аудита любые неаудиторские услуги за плату или бесплатно, включая:

- a) ведение счетов и другие связанные с этим услуги;
- b) проектирование и внедрение систем финансовой информации;
- c) услуги по управлению, бухучету и финансированию;
- d) услуги по оценке и актуарные услуги;
- e) услуги по передаче внутреннего аудита на сторону;

¹⁴ <http://www.modav.org.tr> – 16 July 2007.

¹⁵ http://www.tmud.org.tr/dokumanlar/2007_s.doc - 16 July 2007.

- f) юридические и экспертные услуги;
- g) любые другие консультативные услуги".

54. Как отмечалось в докладе о соблюдении стандартов и кодексов Всемирного банка, в 2003 году был создан Турецкий совет бухгалтерских стандартов (ТУДЕСК)¹⁶. Он принимает национальные бухгалтерские стандарты, которые по сути представляют собой переводы МСУ, публикуемых Советом по стандартам бухгалтерского учета и контроля Международной федерации бухгалтеров. Однако до принятия нового Торгового кодекса компании, чьи акции не обращаются на фондовой бирже, не обязаны проводить аудит своих финансовых отчетов.

52. Помимо бухгалтерских и аудиторских стандартов СРК инициировал Кодекс корпоративного управления. Этот кодекс основан на принципах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и требует от акционерных компаний открытого типа публикации их рейтингов корпоративного управления. Рейтинговые агентства могут оценивать степень соблюдения компаниями "практики корпоративного управления", рекомендуемой Советом по рынкам капитала Турции.

IV. ИЗУЧЕННЫЕ УРОКИ

56. Турция - одна из стран, предпринимающих активные шаги по совершенствованию своей системы финансовой отчетности и аудита в целях унификации предъявленных требований после вступления МСФО в силу в 2005 году в Европе.

57. По сути принятие основанных на МСФО стандартов представляет собой трехэтапный процесс, где первым шагом стало принятие МСФО компаниями открытого типа еще в 2003-2005 годах. Вторым шагом стало введение обязательности МСФО начиная с 2005 года опять же для компаний открытого типа. Третьим шагом стало обязательное принятие всеми компаниями с широким кругом акционеров в связи с разработкой проекта торгового кодекса.

58. Поощрение компаний открытого типа к переходу на МСФО или основанные на МСФО стандарты СРК до 2005 года имело два положительных момента:

¹⁶ www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr06126.pdf - 16 July 2007.

a) повысилась прозрачность финансовых отчетов и

b) опыт компаний, первыми принявших эти стандарты, полученные ими в переходный период, помог другим компаниям открытого типа.

59. Принятие основанных на МСФО правил открытыми акционерными компаниями до их принятия другими частными компаниями облегчит последним продвижение вперед. Компании с ограниченным кругом участников смогут воспользоваться на этапе внедрения опытом своих коллег из числа открытых акционерных компаний.

60. ТСУ затронут многих участниках, включая как внутренних, так и внешних пользователей финансовой отчетности. Для внешних пользователей, таких, как иностранные и отечественные инвесторы в ценные бумаги, ТСУ повысят прозрачность и сопоставимость. Этим пользователям будет проще принимать инвестиционные решения с помощью сопоставимой и последовательной финансовой информации.

61. Исследование¹⁷, посвященное изучению реакции рынка на основанных на инфляционном учете финансовых отчетах, указывает на то, что бухгалтерские сообщения о доходах оказывают воздействие на рыночные котировки на уровне значимости 0,10. Кроме того, согласно его данным, скорректированные на инфляцию финансовые отчеты оказывают воздействие на аномальные доходы в период ежегодных объявлений о доходах. Проведенный по парным выборкам Т-тест включал 36 пар данных о накопленных стандартизированных аномальных доходах за 2002 и 2004 годы. Результаты теста показали, что на доверительном уровне 95% гипотеза о том, что эти две выборки имеют равные средние, была отвергнута. Это позволяет считать, что рынок реагирует на данные, скорректированные на инфляцию.

62. Одна из актуальных проблем Турции - урегулирование многоинституциональной структуры бухгалтерской среды. Необходим один орган, устанавливающий стандарты для всех структур.

63. С этим связан вопрос об обеспечении применения ТСУ. До введения в действие проекта Торгового кодекса ТСУ не имеют какой-либо обязательной силы для компаний, которые вправе не использовать ТСУ. Как указывалось выше, АБРН - единственный орган, обязывающий использовать ТСУ. Было бы полезно, чтобы СРК и подсекретариат

¹⁷ Исследование, проводимое в настоящее время группой под руководством профессора Ф.Н. Джан Симгой-Муганом из Ближневосточного технического университета Анкары.

казначейства последовали примеру АБРН и передали свои функции по установлению стандартов ТССУ.

64. Необходима серьезная подготовка разработчиков финансовой отчетности и малых и средних аудиторских компаний. Урок, полученный на начальном этапе осуществления, заключается в том, что они недостаточно хорошо понимают бухгалтерские стандарты.

65. В общем плане, в бухгалтерских стандартах не прописаны все практические детали, которые требуют самостоятельных решений руководства фирм. ТСУ предусматривают значительную свободу выбора руководства. Применение бухгалтерских стандартов предполагает значительную гибкость, поэтому неполное понимание этих стандартов приведет к снижению качества финансовой информации.

66. Результаты, полученные в ходе рассмотренного выше обследования, высветили недостаточное понимание бухгалтерских стандартов разработчиками финансовой отчетности. По мере увеличения потребности в независимых аудиторах после принятия проекта торгового кодекса должна быть организована подготовка достаточного числа профессиональных бухгалтеров и аудиторов по вопросам как бухгалтерских, так и аудиторских стандартов.

67. В этой связи результаты проведенного в Турции обследования по вопросу об источниках консультативных услуг (или консалтинговых услуг) для осуществления основанных на МСФО бухгалтерских стандартах указывают на весьма важную потенциальную проблему нарушения независимости аудиторских компаний. Следует отметить, что большинство респондентов указали, что они намерены обращаться за консультациями к своим нынешним аудиторам, хотя такая практика регламентациями СРК запрещается.

68. Предлагаемые изменения в вопросах предания гласности и, в частности, оценки, о которых говорилось выше, приведут к тому, что на аудиторские фирмы ляжет дополнительная ответственность, и следует надеяться, что они будут владеть новым сводом бухгалтерских правил. Имеются признаки того, что руководителям финансовых подразделений и сотрудникам бухгалтерских отделов потребуется серьезная подготовка по вопросам применения ТСУ.

69. СРК и ТССУ совместно организовали техническую справочную службу, где компании и аудиторы могут получить ответ на самые конкретные вопросы, поступающие от пользователей бухгалтерских стандартов; на основе общих вопросов и пожеланий ею будут подготовлены рекомендации для ТССУ.

70. В настоящее время имеются частные учебные программы, открытые для всех стран слушателей. В особенности в тех случаях, когда эти программы организуются подразделениями аудиторских фирм, может возникнуть проблема конфликтов интересов, способная вызывать этические дилеммы. Таким образом, ТССУ следует контролировать и регулировать содержание этих программ и внимательно следить за отношениями между аудиторами и клиентами.

71. ТССУ уже переведены толкования МСФО. Однако эти толкования, возможно, недостаточным образом учитывают турецкую специфику. Поэтому Совету следует создать комитет по толкованиям для решения национальных и при необходимости иных проблем, которые могут возникнуть при осуществлении ТССУ. Этому комитету также следует публиковать книги, посвященные применению различных стандартов.

72. Одна из главных целей МСФО - "достижение сближения национальных бухгалтерских стандартов и Международных стандартов учета и Международных стандартов финансовой отчетности на уровне решений высокого качества"¹⁸. Было бы полезно, если бы ТССУ довел до сведения МСФО озабоченности и вопросы турецких практиков вместе с предлагаемыми решениями. Такие усилия могли бы помочь Турции, а также другим развивающимся странам в согласовании своих национальных стандартов с МСФО.

73. В настоящее время надзора за аудиторскими компаниями в целом не осуществляется. СРК проводит проверки для определения того, соблюдают ли аудиторские компании свои аудиторские обязательства по отношению к аудиторским стандартам. Должен иметься публичный надзорный орган для контроля за осуществлением аудиторских стандартов и обеспечения того, чтобы аудиторские компании действовали с должной осторожностью. Хотя вопрос о создании публичного совета по надзору обсуждается с 2004 года, каких-либо юридических или регулятивных решений еще не принято.

V. ВЫВОДЫ

74. За ряд лет турецкая система бухучета претерпела значительные изменения. Вначале финансовый учет и отчетность служили ведению учета и налоговым целям. Хотя Турцию все еще можно отнести к числу стран континентального права, с 1960-х годов возникла тенденция построения отчетности по типу англосаксонской системы. Этот процесс

¹⁸ <http://www.iasb.org/About+Us/About+the+Foundation/Constitution.htm>-16 July 2007.

ускорился с созданием Стамбульской фондовой биржи. Рост глобальной торговли и инвестиций также ускорил изменения в стандартах учета и аудита. В результате Турция согласилась перейти на МСФО, переведя их на турецкий язык. Аналогичным образом переведены и применяются Международные стандарты аудита.

75. В странах континентального права, таких, как Турция, для обеспечения соблюдения бухгалтерского стандарта необходимо внести поправки в законы. Опыт Турции, связанный с процессом принятия нового торгового кодекса, - показательный пример такого рода. Авторитетные юристы и бухгалтеры со всей страны работают над проектом кодекса на протяжении более чем шести лет. Поэтому страны, ставящие задачу внедрения МСФО, должны иметь в готовности планы на переходный период заблаговременно до перехода на МСФО.

76. В настоящее время Турция сталкивается с двумя главными препятствиями. Первое - отсутствие у ТССУ полномочий требовать соблюдения; второе - недостаточная подготовка бухгалтеров и сотрудников местных аудиторских фирм.

77. Турецкий опыт сближения с международными бухгалтерскими и аудиторскими стандартами способен помочь другим развивающимся странам в следующих вопросах:

a) Возможно, лучше требовать использования МСФО или основанных на МСФО национальных стандартов в случае крупных компаний, которые уже могли быть знакомы в определенной степени с международными бухгалтерскими стандартами.

b) Было бы полезно иметь единый орган, отвечающий за контроль над разработкой и осуществлением этих стандартов.

c) Было бы целесообразно подготовить обучающихся, прежде чем вводить бухгалтерские и аудиторские стандарты.
