

УДК 657.1

О КОНЦЕПЦИИ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Н. Г. Сапожникова

Воронежский государственный университет

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283 внесла значительные изменения в национальную систему бухгалтерского учета. В качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности были приняты Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Предопределенные программой изменения были направлены на формирование информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов, полезной заинтересованным пользователям: об аффилированных лицах, событиях после отчетной даты, условных фактах хозяйственной деятельности, прекращаемой деятельности, обесценении активов, по сегментам и др.

Несмотря на то, что профессиональным сообществом бухгалтеров накоплены определенные навыки и опыт ведения бухгалтерского учета и отчетности в рыночных условиях, а действующие нормативные документы приближены к МСФО, в бухгалтерском учете и отчетности в настоящее время имеются серьезные проблемы.

Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной приказом № 180 Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. (Концепция), в качестве проблем выдвинуты отсутствие официального статуса бухгалтерской отчетности, составляемой по МСФО и инфраструктуры применения МСФО. Основными элементами инфраструктуры Концепция выдвигает распро-

странение опыта применения МСФО, порядок официального перевода МСФО на русский язык, контроль качества бухгалтерской отчетности, подготовленной по МСФО, обучение МСФО.

Развитие бухгалтерского учета и отчетности должно происходить в тесной связи с изменениями экономической ситуации в стране, отвечать характеру и уровню хозяйственного механизма и учитывать возможности, потребности и подготовленность профессиональной общественности и органов государственной власти к необходимой работе по реформированию учета.

На основе информационной базы бухгалтерского учета, хозяйствующие субъекты формируют отчетность юридического лица (индивидуальную бухгалтерскую отчетность) и консолидированную отчетность. Организация учетного процесса и правила бухгалтерского учета должны устанавливаться, исходя из принципов и требований МСФО (за исключением хозяйствующих субъектов, применяющих упрощенную процедуру бухгалтерского учета).

Индивидуальная бухгалтерская отчетность как элемент метода бухгалтерского учета выполняет информационную и контрольную функции и предназначена для:

- выявления конечного финансового результата деятельности организации; представления в надзорные органы; выявления признаков банкротства организации;
- формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей;
- использования в управлении хозяйствующим субъектом, судопроизводстве и налогообложении.

Главной задачей индивидуальной бухгалтерской отчетности является обеспечение

© Сапожникова Н. Г., 2005.

заинтересованных пользователей качественной, надежной и сопоставимой персонифицированной информацией о хозяйствующих субъектах. Концепцией отмечается, что для решения этой задачи индивидуальную бухгалтерскую отчетность необходимо составлять по российским стандартам, разрабатываемым на основе МСФО. В дальнейшем, на основании накопленного опыта и оценки возможностей, целесообразно определенному кругу хозяйствующих субъектов использовать непосредственно МСФО.

Национальная система нормативного регулирования бухгалтерского учета включает двадцать положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), в различной степени отвечающих принципам, правилам и требованиям МСФО. Многие из принятых ПБУ близки по содержанию к соответствующим МСФО, например, информация о событиях после отчетной даты, условных фактах хозяйственной деятельности, аффилированных лицах, отчетных сегментах, государственной помощи, кредитах и займах, финансовых вложениях, прекращаемой и совместной деятельности.

Вступительный раздел издания Международных стандартов финансовой отчетности, опубликованных в 1999 году на русском языке, «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» (Принципы) включает принципы, которыми необходимо руководствоваться при формировании финансовой отчетности. В теории отечественного бухгалтерского учета в качестве основных, исходных положений принципы не рассматриваются. Однако в Федеральном Законе «О бухгалтерском учете», «Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности», Положениях по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) и «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 1/99) содержатся требования к ведению бухгалтерского учета, составлению бухгалтерской отчетности, а также допущения и требования, применяемые при формировании учетной политики, которые по смысловому содержанию близки к выдвигаемым МСФО принципам.

Основополагающими принципами при составлении финансовой отчетности МСФО

признаются метод начисления и непрерывность деятельности.

Согласно методу начисления результаты хозяйственных операций признаются по факту их совершения и отражаются в учете и отчетности периодов, к которым они относятся. Финансовая отчетность, составленная по методу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, но и об обязательствах оплаты в будущем, а также о ресурсах, которые будут получены.

В отечественном учете аналогом принципа начислений выступает допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, то есть их отражение в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Допущение временной определенности впервые представлено в ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия» (в настоящее время ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»). Необходимость использования указанного принципа в бухгалтерском учете впоследствии была закреплена Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 29.07.98 № 34н.

Принцип непрерывности деятельности предполагает, что компания действует и будет действовать в обозримом будущем и не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов деятельности. Если такое намерение или необходимость существуют, финансовая отчетность должна составляться на другой основе, которая подлежит раскрытию. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» отмечает, что при составлении финансовой отчетности оценивается способность компании продолжать свою деятельность. В пояснениях содержится прогноз рентабельности, графики погашения долговых обязательств, потенциальные источники финансирования и другие факторы, подтверждающие возможность деятельности компании в течение двенадцати месяцев после отчетной даты.

Допущение непрерывности деятельности, содержащееся в ПБУ 1/98, основывается

ся на том, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации, сокращения деятельности, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут вызвать существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация в пояснительной записке должна указать на такую неопределенность и разъяснить, с чем она связана.

Основными качественными характеристиками финансовой отчетности являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Информация уместна, если она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или опровергать их прошлые оценки. Например, информация о современном уровне и структуре имеющихся активов представляет ценность для пользователей, когда они стараются предсказать способность компании воспользоваться благоприятными возможностями и правильно отреагировать на неблагоприятную ситуацию. Эта же информация играет подтверждающую роль в отношении прошлых прогнозов, например, касающихся возможной структурной организации компании, или результатов запланированных операций.

Информация о финансовом положении и финансовых результатах деятельности в прошедших периодах часто используется для прогнозирования будущего финансового положения и результатов деятельности, а также других аспектов, непосредственно интересующих пользователей отчетности. К ним относятся выплата дивидендов и заработной платы, изменения цен на ценные бумаги и способность компании в срок выполнять свои обязательства.

Значительное влияние на уместность информации оказывает существенность. Информация считается существенной, если ее отсутствие или искажение могут повлиять на экономические решения пользовате-

лей, принятые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях пропуска или искажения информации. Существенность показывает порог или точку отсчета и не является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной. МСФО применяются только к существенным статьям отчетности.

В ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» отмечается, что показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности, и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Информация, включаемая в финансовую отчетность, должна быть сопоставимой во времени, с тем, чтобы определять тенденции в финансовом положении компании и результатах ее деятельности, а также сравнивать с результатами деятельности других компаний. Для обеспечения сопоставимости информации оценка и отражение фактов хозяйственной деятельности должно осуществляться по методологии единой для всей компании на протяжении ее существования так и для других сравниваемых компаний. Сопоставимость обеспечивает информация о вариантах учетной политики, ее изменениях и последствиях изменений. Соблюдение МСФО и раскрытие учетной политики помогает достичь сопоставимости. Сопоставимость не означает унификации отчетности и не является препятствием для изменения при необходимости учетной политики.

Полезность информации обеспечивает ее надежность — отсутствие существенных ошибок, искажений и правдивое представление активов, обязательств и капитала компании. Трудности, возникающие при идентификации фактов хозяйственной деятельности, выборе методов оценки, не являются искажениями информации.

Формирование информации предполагает отражение хозяйственных операций в соответствии с их экономической сущнос-

тью и экономической реальностью, а не только юридической формой. Требование приоритета содержания перед формой, предусматривает отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.

Особое значение придается МСФО принципу нейтральности или непредвзятости информации. Отмечается, что финансовая информация не будет нейтральной, если она оказывает влияние на принятие решения или формирование суждения с целью достижения определенного результата. ПБУ 4/99 также отмечает необходимость нейтральности информации, то есть исключение удовлетворения односторонних интересов одних групп пользователей перед другими.

Принцип осмотрительности предполагает, что при составлении отчетности оценка активов и доходов не должна быть завышена, а обязательств и расходов занижена. Для обеспечения достоверности оценки активов на отчетную дату предполагается проведение уценки, например запасов, а также использование регулирующих счетов, позволяющих не изменяя учетной стоимости объекта на основном счете обеспечить реальную его оценку в отчетности (на регулирующих счетах могут отражаться резервы сомнительных долгов, под обесценение запасов, финансовых вложений).

В отечественном бухгалтерском учете существует требование осмотрительности — большая готовность к бухгалтерскому учету расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

Принцип полноты предполагает, что информация должна быть полной, чтобы обеспечить надежность. МСФО отмечают, что принцип соблюдается с учетом существенности затрат на подготовку информации. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» одним из требований к бухгалтерской отчетности выдвигает полное и достоверное представление о финансовом положении, финансовых результатах деятельности организации и их изменениях. При недостаточности сведений для формирования у пользователя полного представ-

ления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, в отчетность включаются дополнительные показатели и пояснения.

МСФО также рассматривают факторы, ограничивающие уместность и надежность информации, одним из которых является своевременность. При задержке представления информации ее уместность утрачивается. Своевременное представление информации требует составить отчетность до выявления всех аспектов хозяйственной операции или других событий, снижая надежность. Если отчетность задержана до выяснения всех аспектов, информация может оказаться чрезвычайно надежной, но мало-полезной для принятия решений. При выборе между уместностью и надежностью решающим является наилучшее удовлетворение потребностей пользователя.

Принципами предусматривается необходимость обеспечения соотношения качественных характеристик финансовой отчетности. Выгоды, извлекаемые из информации не должны превышать затраты на ее получение. Рациональное ведение бухгалтерского учета исходящее из условий хозяйственной деятельности и величины организации содержится в ПБУ 1/98.

Применение основных качественных характеристик, отмечается принципами, обеспечивает достоверность и объективность информации отчетности. В соответствии с ПБУ 4/99 достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Консолидированная финансовая отчетность предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля. Данная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется внешним пользователям для принятия экономических решений. Консолидированная отчетность обеспечивает гарантированный доступ заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов. В

профильный комитет Государственной Думы в мае 2004 г. Правительством РФ представлен к рассмотрению проект закона «О консолидированной финансовой отчетности», предусматривающий составление российскими компаниями консолидированной финансовой отчетности в полном соответствии с МСФО. Применению в РФ подлежит официальный текст МСФО на русском языке, подготовленный постоянно действующим негосударственным органом, включающим высококвалифицированных переводчиков и профессионалов в области бухгалтерского учета и отчетности, аудита, финансового анализа, менеджмента и иных смежных областях. В настоящее время принятие проекта закона «О консолидированной финансовой отчетности» отложено до представления правительством депутатам официального перевода текстов МСФО на русский язык.

Концепцией рассматривается управленческая отчетность, как самостоятельный вид отчетности. Порядок составления управленческой отчетности, а также сроки и формы определяются хозяйствующим субъектом. Отмечается, что наиболее качественное содержание и порядок составления управленческой отчетности обеспечат принципы, лежащие в основе формирования консолидированной и индивидуальной отчетности.

Отчетность, составляемая для фискальных целей и обязательная для хозяйствующих субъектов, круг которых установлен налоговым законодательством, определяется в Концепции как налоговая отчетность. Информационной базой налоговой отчетности являются данные бухгалтерского учета, сформированные по правилам налогового законодательства. Задача налоговой отчетности заключается в снижении затрат на ее формирование и приближении правил налогового учета к правилам бухгалтерского учета.

Концепция также уделяет внимание развитию системы регулирования бухгалтерского учета и предусматривает построение модели, сочетающей деятельность органов государственной власти и профессионального сообщества (профессиональных общественных объединений).

Органы государственной власти вырабатывают государственную политику в области бухгалтерского учета и отчетности, со-

вершают правовые основы бухгалтерского учета и отчетности, устанавливают процедуры одобрения МСФО и введение их в действие на территории РФ, организуют разработку и утверждение нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета и отчетности, контролируют соблюдение законодательства, обеспечивают взаимодействие с межгосударственными и межправительственными организациями в области бухгалтерского учета и отчетности.

Профессиональное сообщество представляет и защищает интересы сообщества, разрабатывает нормативные правовые документы в области бухгалтерского учета, нормы профессиональной этики, обобщает и распространяет передовой опыт ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, контролирует соблюдение членами профессионального сообщества стандартов бухгалтерского учета и норм профессиональной этики, взаимодействует с международными неправительственными организациями в области бухгалтерского учета и отчетности.

Одним из сложных вопросов реформирования бухгалтерского учета является разработка национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности. Разрабатывать проекты национальных стандартов должны саморегулируемые организации, одной из которых в настоящее время является Институт профессиональных бухгалтеров. Органы государственной власти организуют разработку национальных стандартов, подготавливают стандарты к утверждению, утверждают их, обеспечивают юридическое оформление, регистрацию и ведение стандартов. Профессиональную общественную экспертизу проектов национальных стандартов осуществляет Экспертный совет — специальный орган, включающий высококвалифицированных, широко известных и авторитетных представителей профессионального сообщества и пользователей бухгалтерской отчетности.

Профессиональная общественная экспертиза проектов стандартов и иных нормативных правовых актов предполагает определение соответствия их потребностям заинтересованных пользователей бухгалтерской информации. Потребности органов

государственной власти принимаются наряду с другими потребностями и не рассматриваются как приоритетные. В процессе экспертизы должно определяться соответствие проектов стандартов и других правовых актов общим принципам бухгалтерской отчетности, законодательству РФ, экономическим условиям хозяйственной деятельности в РФ, МСФО, отраслевой специфике деятельности хозяйствующих субъектов, требованию практической реализуемости.

Форма участия профессионального сообщества в процессе принятия стандартов будет изменяться по мере накопления опыта регулирования бухгалтерского учета, создания широко признаваемых и проявивших себе в достаточной степени профессиональных общественных объединений.

Концепцией отмечается необходимость действенного контроля качества бухгалтерской отчетности, основой которой должен быть институт аудита, как форма независимой проверки бухгалтерской отчетности. Уполномоченные государственные органы — Федеральной службы по финансовым рынкам, Центрального банка Российской Федерации, Федеральной службы страхового надзора контролируют полноту раскрытия хозяйствующими субъектами бухгалтерской отчетности, ее соответствие принятым стандартам. Система контроля качества бухгалтерской отчетности должна включать комплекс мер финансовой, административной и уголовной ответственности хозяйствующих субъектов и их руководителей.

Особое внимание уделяется в Концепции совершенствованию бухгалтерского образования, что предполагает подготовку достаточного количества квалифицированных бухгалтеров и аудиторов, понимающих концепции и конкретные правила формирования информации в бухгалтерском учете и владеющих современными навыками ведения бухгалтерского учета. Одной из важнейших предпосылок развития бухгалтерского учета и отчетности является наличие пользователей, имеющих потребность и навыки ее использования при принятии экономических решений, например при инвестировании капитала, анализе рисков.

В процессе подготовки и повышения квалификации кадров особое внимание не-

обходимо обращать на освоение принципов, лежащих в основе МСФО (уместности и существенности информации, приоритета экономического содержания перед формой), формирования навыков активного использования информации: дисконтирования, вероятностных расчетов, математической статистики и др. Специалистам в области бухгалтерского учета необходимо выработать новые подходы к применению стандартов и иных правовых актов в области бухгалтерского учета и отчетности, основанные на самостоятельной постановке бухгалтерского учета и отчетности и соблюдении установленных принципов и требований. Квалификация фактов хозяйственной деятельности, определение их существенности, формирование оценки объектов бухгалтерского учета основывается на профессиональном суждении бухгалтера.

В качестве основных направлений совершенствования системы подготовки и повышения квалификации кадров Концепция выделяет углубленное изучение МСФО и формирование навыков применения их на практике, обучение управленческого персонала основам бухгалтерского учета и экономического анализа финансовой отчетности, обеспечение соответствия учебных программ подготовки профессиональных бухгалтеров соответствующим международным программам, разработка национальных стандартов образования и аттестации профессиональных бухгалтеров на основе стандартов Международной федерации бухгалтеров.

Основные положения Концепции предполагается реализовать в два этапа. В течение ближайших трех лет намечен перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности организации, чьи ценные бумаги обращаются на рынке ценных бумаг, финансовые организации, работающие со средствами физических или юридических лиц. Намечено утвердить национальные стандарты индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО, сблизить правила бухгалтерского и налогового учета, обеспечить публичность консолидированной финансовой отчетности, развить международное сотрудничество.

В течение последующих трех лет на основе МСФО будет составляться консолиди-

рованная финансовая отчетность других хозяйствующих субъектов, усилится роль и значение профессиональных общественных объединений, получит дальнейшее развитие система контроля качества бухгалтерской отчетности.

Введение в учетную практику допущений и требований — аналогов учетных принципов, представленных в МСФО является определенным достижением на пути реформирования отечественного учета. Но бухгалтерский учет — сложная система, в которой допущения и требования находятся во взаимной связи, и во многих случаях должны действовать комплексно, дополняя друг друга. Например, допущение временной определенности должно применяться совместно с требованиями осмотрительности и приоритета содержания перед формой. Если, в основе признания выручки, лежит допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а вероятность оплаты достаточно низка, очевидно, что и выручка, и прибыль не реальные, а формальные показатели.

Бухгалтерский учет и отчетность являются элементами инфраструктуры рыночной экономики. Развитие рыночных отношений в значительной степени расширило круг потребителей информации финансовой от-

четности, интересы которых зачастую противоположны. Система финансовой отчетности, представленной в МСФО, обеспечивает рынок информацией, позволяющей покупателям, инвесторам, заимодавцам понять и оценить риски, повышает конкурентоспособность компании в борьбе за источники финансирования.

ЛИТЕРАТУРА

1. Программа реформирования бухгалтерского учета: Утверждена Постановлением правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 // Собрание законодательства Российской Федерации — 1998. — 311. — Ст. 1290.
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена приказом Министерства финансов РФ от 1 июля 2004 г. № 180.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98). Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 09.12.98 г. № 60н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.07.99 г. № 43н.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н.