

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ В РЕСПУБЛИКЕ АБХАЗИЯ С УЧЕТОМ РОССИЙСКОГО И МЕЖДУНАРОДНОГО ОПЫТА

Делба В.В., аспирант кафедры
учета, анализа и аудита

*Московский государственный
университет им. М.В. Ломоносова*

В статье рассматриваются актуальные вопросы отчетности в Республике Абхазия с учетом российского и международного опыта. Предложена классификация моделей бухгалтерского учета, правовая база реформы бухгалтерского учета в Абхазии и проблемы реформирования. В общих принципах международных стандартов подробно описаны цели финансовой отчетности, основополагающие допущения международных стандартов финансовой отчетности, качественные характеристики информации.

Поскольку факторы, оказывающие воздействие на формирование системы бухгалтерского учета взаимосвязаны, в странах с похожими социально-экономическими условиями принципы учета имеют много общего. Наиболее распространенная классификация моделей бухгалтерского учета основана на правовой системе и различном влиянии инфляционных процессов. В странах общего или прецедентного права (Англия, США) законодательство построено на судебных решениях, которые регулируют конкретные отношения и образуют единую систему права. Учетные стандарты определяются в основном различными неправительственными профессиональными ассоциациями бухгалтеров.

В других странах (континентальная Европа, Япония) исторической основой законодательства являются материальные нормы римского права, где основной источник права – закон. Правовые нормы регулируют общий круг отношений; частное право кодифицировано и подразделяется на гражданское и торговое. В отличие от первой группы стран данная правовая система жестко и детально регламентирует правила ведения бухгалтерского учета.

В соответствии с этой классификацией можно выделить три основные модели бухгалтерского учета.

Британско-американская модель. Ключевой вклад в развитие этой модели внесли Великобритания, США и Голландия. Здесь активное развитие акционерной формы владения капиталом привело к тому, что бухгалтерская отчетность рассматривается как основной источник информации для инвесторов и кредиторов. Почти все компании присутствуют на рынке ценных бумаг, и они напрямую заинтересованы в предоставлении объективной информации о своем финансовом положении. Эта модель в большинстве стран предполагает использование принципа учета по первоначальной стоимости (*historical cost principle*). Предполагается, что влияние инфляции невелико и хозяйственные операции (реализация, производство затрат, приобретение финансовых активов) отражаются по ценам на момент сделок. В середине 1970-х гг., когда в США в результате нефтяного кризиса увеличились темпы инфляции, Совет по фи-

нансовым учетным стандартам рекомендовал предоставлять отчетность с корректировкой на инфляцию, однако уже в 1984 г., когда инфляция снизилась, от этого правила отказались.

Британско-американская концепция учета была впоследствии «экспортирована» в бывшие английские колонии и близкие торговые партнеры Великобритании и США. В настоящее время ее используют: Австралия, Багамы, Барбадос, Бенин, Бермуды, Ботсвана, Венесуэла, Гана, Гонконг, Доминиканская республика, Замбия, Зимбабве, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Каймановы острова, Канада, Кения, Кипр, Колумбия, Либерия, Малави, Малайзия, Мексика, Нигерия, Новая Зеландия, Пакистан, Панама, Папуа – Новая Гвинея, Пуэрто-Рико, Сингапур, Танзания, Тринидад и Тобаго, Уганда, Фиджи, Филиппины, страны Центральной Америки, Южно-Африканская Республика, Ямайка.

Континентальная модель. Родоначальниками этой модели считаются страны континентальной Европы и Япония. Здесь специфика бухучета обусловлена двумя факторами: ориентация бизнеса на крупный банковский капитал и соответствие требованиям фискальных органов. Привлечение инвестиций осуществляется с непосредственным участием банков, и поэтому финансовая отчетность компаний предназначена в первую очередь для них, а не для участников рынка ценных бумаг. В континентальной модели значительное влияние на порядок составления отчетности оказывают государственные органы. Это можно объяснить приоритетностью задачи государства по сбору налогов. В основном страны с этой моделью также руководствуются принципом неизменности первоначальной оценки. Россия относится к континентальной модели бухучета, определенное влияние на наш бухучет оказали Германия и Франция.

Данную модель используют: Австрия, Алжир, Ангола, Бельгия, Буркина-Фасо, Кот-д'Ивуар, Гвинея, Германия, Греция, Дания, Египет, Заир, Испания, Италия, Камерун, Люксембург, Мали, Марокко, Норвегия, Португалия, Россия, Сенегал, Сьерра-Леоне, Того, Франция, Швейцария, Швеция, Япония.

Южноамериканская модель. Ключевое воздействие на становление бухучета в южноамериканских странах оказали инфляционные процессы. Поэтому отличительной характеристикой этой модели является метод корректировки показателей отчетности с учетом изменения общего уровня цен. Поправка на инфляцию необходима для обеспечения достоверности текущей финансовой информации (особенно в отношении долгосрочных активов). Корректировка отчетности ориентирована на потребности государства по исполнению доходной части бюджета.

Южноамериканская модель применяется в странах: Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор.

Помимо перечисленных моделей, некоторые страны используют смешанные системы с национальной спецификой. Например, специалисты выделяют исламскую модель, которая развивалась под сильным влиянием мусульманской религии.

Следует подчеркнуть, что деление на модели учета весьма условно – не существует и двух стран с полностью идентичными системами учета. С другой стороны,

в силу объективных процессов в мировой экономике очевидна необходимость международной стандартизации бухучета. Проблема унификации стандартов учета и отчетности занимается ряд организаций.

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (International accounting standards committee, КМСФО) – это ведущая организация в мире по разработке единых учетных стандартов. Именно стандарты КМСФО были выбраны в Российской Федерации как основа для создания новых российских стандартов.

Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности при Организации Объединенных Наций (ООН) была создана в 1982 г. и занимается изучением проблем учета в международном аспекте, содействием стандартизации учета на национальном и международном уровне, помощью развивающимся странам во внедрении стандартов. Группа тесно взаимодействует с международными организациями (ООН, Организации экономического сотрудничества и развития, КМСФО).

Европейская комиссия занимается гармонизацией учета в рамках Европейского союза (ЕС). Этот процесс осложняется наличием существенных различий в бухгалтерской практике стран – членов ЕС: в Голландии, Великобритании и Ирландии – бухгалтерский учет ориентирован, прежде всего, на кредиторов и собственников, в Германии, Бельгии и Люксембурга – на банки, во Франции бухучет сильно зависит от макроэкономического планирования. Основой европейского законодательства в области бухучета являются 4-я и 7-я Директивы Совета министров (соответственно от 25 июля 1978 г. и 13 июня 1983 г.). Первая затрагивает проблемы составления годовой отчетности акционерными компаниями, вторая посвящена вопросам составления консолидированной (сводной) отчетности. 8 декабря 1986 г. была принята Директива по годовой и консолидированной отчетности банков и других финансовых институтов, а 19 декабря 1991 г. – аналогичная Директива для страховых компаний.

В ноябре 1995 г. Европейская Комиссия одобрила новый подход к гармонизации бухучета. Признавалось, что «европейские Директивы не соответствуют международным стандартам, необходимым для целей рынка капиталов. Транснациональные компании вынуждены готовить два комплекта финансовой отчетности, что весьма дорого, и может приводить в замешательство инвесторов». В связи с этим, учитывая заключение в июле 1995 г. соглашения между КМСФО и Международной организацией комиссий по ценным бумагам по признанию МСФО как обязательного условия для получения котировки на международных фондовых рынках, ЕС принял решение о постепенном переходе на МСФО. Данный процесс будет осуществляться путем последовательного устранения различий между Директивами и МСФО. Например, исследование, проведенное в 1996 г. ЕС, показало, что Директивы ЕС и международные стандарты по консолидированной отчетности в целом совместимы, за исключением двух небольших различий.

В мае 1999 г. Европейская Комиссия одобрила пятилетний План действий по улучшению единого рынка финансовых услуг. Касательно бухгалтерского учета, в Плате подчеркивалась роль МСФО как основы для выхода компаний на международные рынки капитала. Поэтому План предусматривал возможность подготовки

компаниями отчетности по МСФО после того, как будет проведен анализ соответствия МСФО с Европейскими Директивами по бухгалтерскому учету. В результате обсуждения всеми заинтересованными сторонами 11 сентября 2002 г. вступила в силу Резолюция Совета министров ЕС, которая предусматривает, что компании, чьи акции торгуются на биржах (включая банки и страховые компании), должны будут предоставлять отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО, начиная с 2005 г. Ключевая роль в этом процессе отводится Европейской консультативной группе по финансовой отчетности (European financial reporting advisory group), созданной в июне 2001 г. Основными функциями Группы будут: содействие работе КМСФО, внесение изменений в Европейские Директивы по бухгалтерскому учету, анализ международных стандартов и интерпретаций для использования в ЕС, разработка руководств по применению стандартов.

29 сентября 2003 г. Европейская Комиссия приняла Постановление (опубликованное и вступившее в силу 13 октября), в котором были официально одобрены и приняты все существующие международные стандарты (за исключением МСФО (IAS 32) «Финансовые инструменты: раскрытие и предоставление информации» (далее – IAS 32) и МСФО (IAS 39) «Финансовые инструменты: признание и оценка» (далее – IAS 39) и интерпретации (за исключением интерпретаций 5, 6 и 17). Указанные стандарты и интерпретации не были одобрены, поскольку в настоящее время КМСФО работает над их пересмотром, и Комиссия рассмотрит возможность принятия уже пересмотренных стандартов до марта 2004 г.

Как ожидается, переход на МСФО затронет около 7 тыс. европейских компаний, акции которых торгуются на биржах. Данный шаг, по мнению Европейской Комиссии, «положит конец Вавилонской башни в сфере финансовой отчетности, улучшит конкуренцию и прозрачность, а также облегчит свободное движение капитала на европейских рынках». Решение по переходу на МСФО было положительно воспринято бизнесом – согласно исследованию PricewaterhouseCoopers 79% финансовых директоров европейских компаний поддержали решение ЕС, а 75% рассмотрят возможность перехода на МСФО на год ранее положенного срока.

Комиссия по ценным бумагам и биржам США (Securities and exchange commission) – правительственная организация США, чья юрисдикция распространяется на все компании, продающие ценные бумаги в США (включая иностранные). Поэтому Комиссия может оказывать определенное влияние на методику бухгалтерской отчетности.

В апреле 1996 г. Комиссия по ценным бумагам и биржам США объявила о поддержке КМСФО в качестве разработчика унифицированных стандартов финансовой отчетности. В январе 2000 г. Комиссия опубликовала концепцию по использованию МСФО для обсуждения. В нем Комиссия предлагает всем заинтересованным сторонам высказать свое мнение о принятии МСФО, о том, к каким последствиям может привести принятие МСФО, а также об опыте использования международных стандартов при подготовке финансовой отчетности. Основная цель опубликованного Комиссией документа – определить условия, при которых иностранные компании – участники финансового рынка США смогли бы представлять свою финансовую отчет-

ность, составленную по МСФО, без приведения ее в соответствие с Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (US GAAP). В настоящее время Комиссия подводит итоги обсуждения концепции.

Совет по разработке финансовых учетных стандартов (Financial accounting standards board) занимается разработкой американских учетных принципов. Как правило, стандарты этой неправительственной организации получают распространение в странах англо-американской модели, однако сейчас эта организация рассматривается как потенциальный конкурент КМСФО в разработке международных стандартов финансовой отчетности.

Одной из целей Совета является обеспечение международной сравнимости и качества американских стандартов. На встрече в американском городе Норволк в сентябре 2002 г. КМСФО и Совет договорились о том, что сотрудничать для того, чтобы обеспечить полную совместимость стандартов в ближайшем будущем и координировать свою работу по разработке стандартов финансовой отчетности.

В настоящее время используются следующие формы сотрудничества:

- совместные проекты в области разработки стандартов (например, признание выручки и объединение компаний);
- проект по сближению стандартов в краткосрочной перспективе (направлен на устранение незначительных технических различий в стандартах);
- постоянное присутствие члена КМСФО в составе Совета;
- мониторинг текущих проектов КМСФО со стороны Совета;
- проект по анализу всех существенных различий МСФО и US GAAP;
- рассмотрение всех текущих и перспективных проектов Совета с точки зрения их потенциального вклада в сближение с МСФО.

Международные стандарты носят рекомендательный характер и страны могут самостоятельно принимать решения об их использовании. Но поскольку МСФО это, по сути, обобщенная практика учета наиболее развитых учетных систем в мире (американской и европейской), то совершенно очевидно, что их слепое копирование зачастую может негативно сказаться на национальной практике бухучета. Поэтому принципиальной основой перехода на международные стандарты, прежде всего, должно быть признание общих Принципов подготовки и составления финансовой отчетности (Framework for the preparation and presentation of financial statements). Принципы подготовки и составления финансовой отчетности сформулированы в виде отдельного документа. Данный документ не является стандартом и не содержит обязательных требований и рекомендаций. Если какие-нибудь положения стандартов противоречат Принципам, то применяются положения стандарта. В то же время, по мнению КМСФО, при разработке будущих и пересмотре существующих стандартов число расхождений будет последовательно уменьшаться.

В соответствии с Принципами «цель финансовой отчетности состоит в предоставлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений». К пользователям финансовой отчетности Принципы относят инвесторов, работников, работодателей, поставщиков и других торговых кредиторов, покупателей, правительства и их органы, общественность.

Помимо целей, концептуальные основы определяют общие принципы составления финансовой отчетности, правила признания и оценки отдельных элементов финансовой отчетности. Общие принципы международных стандартов были приняты Правлением в апреле 1989 г. и их можно разделить на две группы: основополагающие допущения и качественные характеристики информации.

Международные стандарты основаны на двух основных допущениях.

- Метод начисления (accrual basis) означает, что хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов. Таким образом, операции будут учитываться в том отчетном периоде, в котором они возникли. Данный принцип дает возможность получить объективную информацию о будущих обязательствах и будущих поступлениях денежных средств, т.е. позволяет прогнозировать будущие результаты предприятия. Возможное неполучение части объявленных к получению денежных средств может корректироваться своевременным начислением резерва на сомнительные долги за счет уменьшения финансовых результатов отчетного периода.
- Непрерывность деятельности (going concern) предполагает, что предприятие продолжит свою деятельность в обозримом будущем, а поскольку у предприятия нет намерения ликвидироваться или существенно сокращать масштабы деятельности, то его активы будут отражаться по первоначальной стоимости без учета ликвидационных расходов. В противном случае финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и эта основа должна быть раскрыта.

Для того чтобы информация могла использоваться на международном уровне, она должна отвечать следующим качественным перечисленным характеристикам.

- Понятность (understandability) информации означает, что она доступна для понимания пользователям, обладающим достаточными знаниями в области бухгалтерского учета. Следует отметить, что информация о сложных вопросах, требующая раскрытия в финансовой отчетности не должна исключаться только из-за того, что она может не отвечать требованиям понятности для некоторых пользователей.
- Уместность или значимость (relevance) информации предполагает, что она будет влиять на экономические решения пользователей. Уместность информации определяется ее характером и существенностью. В одних случаях характера информации достаточно для ее раскрытия, независимо от существенности. В других случаях большое значение имеет существенность, когда пропуск или искажение информации может повлиять на экономические решения пользователей отчетности.

Надежность или достоверность (reliability) информации имеет место в том случае, если она не содержит существенных ошибок и искажений и является беспристрастной. Достоверная информация должна удовлетворять следующим требованиям.

- Правдивое представление (faithful representation) – информация должна правдиво раскрывать хозяйственные операции в финансовой отчетности.
- Приоритет содержания над формой (substance over form) – информация должна принимать во внимание, прежде всего, экономическую сущность фактов хозяйственных операций, а не юридическую форму.
- Нейтральность (neutrality) т.е. ненацеленность информации на интересы определенных групп пользователей.
- Осмотрительность (prudence) – это очень важное требование, которое заключается в консервативной оценке активов и пассивов. Активы и доходы не должны быть переоценены, а обязательства и пассивы недооценены, т.е. активы отражаются по наименьшей из возможных оценок, а обяза-

тельства – по наибольшей. Иными словами, учитываются потенциальные убытки, а не потенциальные прибыли.

- Полнота (completeness) – в отчетности должны получить отражение все существенные с точки зрения пользователей факты хозяйственной деятельности за отчетный период.
- Сопоставимость или сравнимость (comparability) информации должна обеспечивать сопоставимость данных финансовой отчетности, как с предшествующими периодами, так и по отношению к другим компаниям. Это означает, необходимо раскрывать все изменения в учетной политике таким образом, чтобы данное требование выполнялось.

Международные стандарты устанавливают определенные ограничения уместности и надежности информации.

- Своевременность (timeliness) связана с необходимостью должного соотношения надежности и уместности информации. С одной стороны, для соответствия требованию уместности необходимо полностью собрать информацию по всем имевшимся фактам хозяйственной деятельности. С другой стороны, получение полной и надежной информации может привести к задержке при предоставлении финансовой отчетности и, соответственно, повлиять на уместность информации. Поэтому рекомендуется найти оптимальное сочетание между этими двумя требованиями.
- Соотношение между выгодами и затратами (balance between benefit and cost) означает, что выгоды от информации не должны превышать затраты на ее получение, причем процесс соотношения выгод и затрат требует профессиональной оценки.
- Соотношение между качественными характеристиками (balance between qualitative characteristics) должно быть предметом профессиональной оценки бухгалтера и подчиняться задаче удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

В результате последовательного применения качественных характеристик информации и при условии соответствия бухгалтерским стандартам обеспечивается достоверное и объективное представление отчетности.

Законодательной основой в области реформирования системы абхазского бухучета является Государственная Программа перехода Абхазии на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики, утвержденная постановлением Кабинета министров Республики Абхазия от 3 июня 2010 г. №81. Поскольку вопрос о переходе на МСФО пока еще не стоит на повестке дня, основной задачей перестройки бухгалтерского учета будет провозглашение «разработка и внедрение в практику предприятий специального Плана счетов, который позволит:

- давать обобщающую характеристику наличия и движения основных и оборотных средств, материальных активов, долгосрочных вложений, фондов и резервов предприятия;
- собирать в обобщенном виде информацию о затратах предприятия, связанных с осуществлением уставной деятельности и социально – бытовым обслуживанием работников;
- отражать наличие и движение денежных средств в национальной и иностранной валюте, находящихся на расчетных, валютных и других счетах в банках на территории страны и за рубежом, ценных бумагах;
- обобщать информацию о формировании и использовании финансовых результатов деятельности предприятия и состоянии средств, полученных извне на финансирование хозяйственной деятельности (кредиты банка, иные средства финансирования целевых мероприятий) и др.»

План счетов бухгалтерского учета был разработан при участии группы экспертов Министерства финансов

(Минфин) Республики Абхазия (РА) на основе Плана счетов СССР (утвержденного приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. №56) и утвержден приказом Минфина РА от 20 марта 2000 г. №26 (План счетов и Инструкция по его применению были введены в действие с 1 октября 2000 г.) Данный План счетов и Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, введенное также в 2000 г. исходило из того, что учет капитала осуществляется в организациях, обособленных в имущественном и организационном отношении от других организаций их собственников. При этом предполагалось, что учет ведется на предприятии, которое не предполагает прекращать свою деятельность в обозримом будущем. Таким образом, были законодательно реализованы основные принципы обособленности, непрерывности деятельности предприятия и непротиворечивости, принятые в международной практике.

Следует отметить, что в качестве ориентира для реформирования абхазского бухучета предпочтение будет отдаваться международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), так как в силу определенной ориентации абхазского законодательства по финансовой отчетности на российское и европейское хозяйственное право Абхазия делает выбор в пользу международных стандартов финансовой отчетности.

С 2011 г. баланс и все отчеты будут составляться в нетто – показателях, как это принято международными стандартами и российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ). В рамках вышеуказанной Государственной программы Минфином РА подготовлено более 20 стандартов по бухгалтерскому учету, в т.ч. и стандарт по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». С его принятием значительно расширится применение международных принципов в абхазском учете, в частности, последовательность применения учетной политики, полнота отражения всех фактов хозяйственной деятельности, требование осматрительности, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость и рациональность бухгалтерского учета.

28 декабря 2000 г. был принят основной нормативный акт по бухгалтерскому учету – Закон РА «О бухгалтерском учете». В соответствии с п. 1 ст. 5 общее методологическое руководство бухгалтерским учетом возложено на Правительство РА. Законом установлено, что органы, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, вправе утверждать документы трех уровней:

- планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациям учета хозяйственных операций, составления и предоставления бухгалтерской отчетности;
- другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухучета.

Следует отметить, что положения (стандарты) по бухучету – это нормативные акты, а не правила, утверждаемые профессиональными объединениями бухгалтерами, как это понимается в международной практике. Также готовится к утверждению еще один важнейший нормативный акт в области реформирования бухучета – стандарт по бухучету «Бухгалтерская (финансовая) отчетность».

Следующим документом, отражающим изменения системы бухгалтерского учета, станет Концепция бух-

галтерского учета в рыночной экономике Абхазии. В ней должны быть сформулированы мнение специалистов в области бухучета к следующим вопросам:

- цель бухгалтерского учета;
- основы организации бухгалтерского учета;
- содержание и требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете;
- состав информации, формируемой в бухгалтерском учете для внешних пользователей;
- критерии признания активов, обязательств, доходов, расходов и их оценка.

В основу Концепции будут положены концептуальные принципы МСФО. По сути в ней и должны быть намечены основные задачи по реорганизации абхазского бухучета.

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета – правовая основа реформы бухучета. В ней признается, что процесс реформирования отечественной системы бухгалтерского учета отстает от общего процесса экономических реформ в Абхазии. Целью реформирования называется «приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями экономики и международными стандартами бухгалтерского учета», а задачи реформы заключаются в том, чтобы:

- «сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь, учредителей и инвесторов;
- обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в Абхазии с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета».

Можно выделить три основных направления реформы:

- нормативное и методологическое обеспечение реформы – в течение двух лет предполагается разработать новые и пересмотреть ранее утвержденные стандарты по бухгалтерскому учету;
- реорганизация системы управления учетом – предполагает возрастание роли профессиональных организаций в развитии методического обеспечения организации бухучета;
- подготовка и переподготовка кадров – поскольку любая реформа должна начинаться с людей, то данное направление является важнейшей составляющей реорганизации бухучета.

В 2011-2012 гг. Минфин РА планирует начать активную работу по разработке новых стандартов по бухгалтерскому учету. В частности, планируется принять стандарты по следующим вопросам:

- учет инфляционных ожиданий;
- подготовка промежуточной отчетности;
- пояснительная записка;
- реорганизация предприятий и ряд других стандартов.

Основные направления реформирования бухгалтерского учета в РА также будут направлены на реализацию положений ст. 23 Договора о дружбе, сотрудничестве и взаимной помощи между Республикой Абхазия и Российской Федерацией от 17 сентября 2008 г., которая провозглашает принимать меры по унификации законодательства, регулирующего хозяйственную деятельность, включая гражданское и налоговое законодательство, а также законодательство в области социальной защиты населения и пенсионного обеспечения. В рамках этого межгосударственного договора разработан и утвержден Комплексный план социально-экономического развития Республики Абхазия на 2010-2012 гг., в котором предусмотрена совместная работа по реформированию бухгалтерского учета в Республике Абхазия.

В последующем предстоит работа по уточнению абхазских стандартов в связи с пересмотром самих МСФО.

Переход на формирование сводной бухгалтерской отчетности на основе МСФО коснется организаций в разной степени. Для организаций, которые осуществляют эмиссию ценных бумаг, переход на МСФО будет означать кардинальное изменение подхода к информации, содержащейся в сводной отчетности. Эта группа организаций будет составлять сводную бухгалтерскую отчетность на основании тех стандартов, которые издает Лондонский комитет по МСФО. Что касается отчетности юридических лиц, то она будет формироваться по абхазским правилам, которые разрабатываются в соответствии с принципами, заложенными в МСФО. Разница в представляемой отчетности по крупным и малым предприятиям будет заключаться еще и в том, что если малому предприятию в большинстве случаев достаточно отчетности в виде двух форм – баланса и отчета о прибылях и убытках (и эта информация может представляться ими, не чаще одного раза в год), то для средних и крупных предприятий (но не крупнейших) достаточно представления информации в виде пяти форм годового отчета. Причем их отчетность должна быть в соответствующих случаях подтверждена аудиторским заключением. Что касается крупнейших предприятий, то, конечно, потребуются более подробная расшифровка всей существенной информации, включая составление дополнительных таблиц, форм, пояснений.

Программой реформирования бухучета установлен широкий комплекс мероприятий по ее практической реализации, начиная с разработки нормативной базы и мер по повышению квалификации специалистов по бухучету и заканчивая организацией международного сотрудничества.

В дальнейшем планируется создать представительство Международной Ассоциации Бухгалтеров (ПМАБ) – некоммерческое партнерство, учрежденное высшими учебными, научными и общественными организациями. Активное участие в создании и деятельности ПМАБ примет Минфин РА. ПМАБ Абхазии объединит аттестованных профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Они представят руководителей и ведущих специалистов бухгалтерских служб предприятий и организаций, консалтинговых служб, профессорско-преподавательский состав в области бухучета, экономического анализа и аудита различных учебных заведений, специалистов финансового менеджмента. Основными целями и задачами ПМАБ будут являться:

- объединение в единую профессиональную организацию и координация деятельности квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента, а также юридических лиц, специализирующихся в области распространения информации финансово-экономического профиля, оказания услуг в области бухгалтерского учета, экономического анализа, аудита, финансового менеджмента, и повышения квалификации работников бухгалтерского, финансово-экономического профиля;
- организация и проведение аттестации специалистов в области бухгалтерского учета, финансового менеджмента в целях повышения их профессионального статуса и значимости на профессиональном рынке труда и услуг;
- разработка методологии и методики бухгалтерского учета и аудита;
- создание системы оперативного информирования членов ПМАБ об изменениях и новшествах в области регулирования бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита;
- совершенствование профессиональной деятельности персонала организаций, связанного с бухгалтерским учетом, финансовым менеджментом, аудитом и т.п., формирование положительного общественного мнения о добросовестно работающих специалистах в области бухгалтерского учета, финансового менеджмента, аудита и т.п.;

- внедрение в практику новых форм и методов организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, отвечающих требованиям Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Институтом профессиональных бухгалтеров с участием специалистов Минфина РА необходимо будет разработать Положение об аттестации профессионального бухгалтера и Порядок проведения квалификационных экзаменов на аттестат профессионального бухгалтера. Аттестацию профессиональных бухгалтеров планируется проводить ПМАБ с 2011 г. Целью указанных документов является подтверждение бухгалтерским сообществом профессионального уровня своих представителей, как это принято в большинстве развитых стран – в качестве примера можно привести известные международные сертификаты Certified public accountant (CPA) в США и The Association of chartered certified accountants (ACCA) в Великобритании. Также институтом планируется разработать Кодекс профессиональной этики профессионального бухгалтера.

В области повышения квалификации специалистов бухгалтерского учета разрабатывается новый стандарт высшего образования, принимаются программы обучения и переподготовки, повышения квалификации, будут издаваться новые учебники и учебные пособия по МСФО, планируется организовать около семи учебно-методических центров, занимающихся обучением бухгалтерских кадров только в системе ИПБ РА.

Таким образом, в направлении кадрового обеспечения реформы будут достигнуты определенные успехи. В то же время следует отметить, что наблюдается значительное отставание в разработке программ обучения и переподготовки бухгалтерских кадров. Как правило, бухгалтеры-практики плохо представляют себе суть происходящих изменений. Это означает, что существует необходимость активнее вовлекать широкие круги бухгалтеров в обсуждение разрабатываемых документов, а также оказывать содействие при отстаивании своих профессиональных интересов.

Переход на международные стандарты финансовой отчетности нельзя рассматривать как единственную цель реформирования. В действительности реформа должна быть гораздо глубже и заключаться в построении эффективной надстройки над новым типом хозяйственных отношений в Абхазии. В итоге должна быть создана среда, обеспечивающая формирование полезной и объективной информации о финансовом положении и результатах деятельности компаний. Невозможность перехода на МСФО «в один день» обусловлена необходимостью осуществления целого комплекса взаимосвязанных мероприятий. Поэтому естественно, что в процессе реформирования будут возникать многочисленные сложности. Можно выделить ряд сложностей, препятствующих реформированию.

Постоянное обновление МСФО – в последние несколько лет МСФО претерпевают серьезные концептуальные изменения и по существу представляют нечто вроде «движущейся мишени», попасть в которую – задача, нелегкая даже для очень опытного стрелка. С одной стороны, необходимо своевременно адаптировать новые термины МСФО в абхазскую юридическую терминологию. С другой стороны, для того чтобы избежать морального устаревания отечественных стандартов, в процессе их разработки Минфину необходимо параллельно отслеживать все текущие проекты и разработки КМСФО.

Ориентация бухучета на требования налоговых органов остается одним из главных препятствий на пути реформирования. Зачастую руководители предприятий опасаются, что в результате внедрения МСФО и перехода на предельно прозрачную финансовую отчетность у них не останется резерва для ухода от налогообложения. Необходимо окончательно развести бухгалтерский учет и налоговую отчетность. Предприятия должны делать налоговую отчетность, исходя из налоговых законов, и исключительно для целей налогообложения, а бухгалтерский учет вести исключительно в своих интересах. Тогда не возникнет дуализма учета и появится возможность глубокого всестороннего анализа деятельности собственно предприятия.

Отсутствие отраслевых указаний по применению новых правил бухгалтерского учета – этот сложный момент связан с недостатками самих международных стандартов, к которым относят обобщенный характер МСФО и отсутствие подробных интерпретаций и конкретных примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям. В стандартах по бухучету также приводится лишь общее описание методов учета тех или иных операций, а прежняя практика, когда союзные министерства и ведомства разрабатывали на базе правил Минфина РА отраслевые указания, отсутствует. Данный пробел должен быть восполнен Институтом профессиональных бухгалтеров и другими объединениями бухгалтеров и аудиторов.

Таким образом, предстоит еще много сделать для того, чтобы Абхазия полностью перешла на международную практику учета. Важно, чтобы необходимость перехода была осознана как на уровне властей, так и среди бизнеса и бухгалтерского сообщества.

Литература

1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс] : от 29 дек. 1997 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Барсукова И.В. Некоторые проблемы организации учета и контроля деятельности организации [Текст] / И.В. Барсукова // Бухгалтерский учет и аудит : сб. науч. трудов. – М. : Компания Спутник+, 2007.
3. Козельцева Е.А. Бухгалтерский учет во Франции в условиях перехода на международные стандарты [Текст] / Е.А. Козельцева // Вестник Московского ун-та. – Сер. 6. Экономика. – 2007. – №1.
4. Матвеев А.А. Консолидированная отчетность: методика и практика [Текст] : учеб.-практ. пособие / А.А. Матвеев, В.П. Суйц. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2003.
5. Молоток Я.В. Консерватизм как основной принцип бухгалтерского учета Германии [Текст] / Я.В. Молоток // Бухгалтерский учет. – 1999. – №8.
6. Солоненко А.А. Проблемы перехода российских организаций на МСФО [Текст] / А.А. Солоненко, Н.К. Панащенко // Финансы. – 2005. – №2.
7. Чая В.Т. Трансформация отчетности в соответствии с МСФО [Текст] / В.Т. Чая, Г.В. Чая // Финансовая газета. – 2006.

Ключевые слова

Бухгалтерский учет; финансовая отчетность; классификация моделей; общие принципы и основополагающие допущения международных стандартов; качественные характеристики; правовая база реформы; проблемы реформирования; российский и международный опыт.

Делба Владимир Валерьевич

РЕЦЕНЗИЯ

В данной статье представлено подробное описание основных актуальных вопросов финансовой отчетности в Республике Абхазия с учетом российского и международного опыта, указано место, которое занимает сегодня во внутреннем информационном и аналитическом пространстве.

Автором предложена классификация моделей бухгалтерского учета, правовая база реформы учета и отчетности в Абхазии. Предоставлен аналитический обзор проблем предстоящей реформы бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

В общих принципах международных стандартов подробно описаны принципы и цели финансовой отчетности, основополагающие допущения международных стандартов финансовой отчетности, качественные характеристики информации.

Автор подробно анализировал действующую базу правовой реформы бухгалтерского учета, выявил проблемы реформирования и предлагал практические пути решений этих проблем.

Статья полностью соответствует требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к печати.

Чая В.Т., д.э.н. профессор кафедры учета, анализа и аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

2.1. FINANCIAL STATEMENTS IN THE REPUBLIC OF ABKHAZIA TAKING INTO ACCOUNT THE RUSSIAN AND INTERNATIONAL EXPERIENCE

V.V. Delba, Post-graduate Student

M.V. Lomonosov Moscow State University

In the article studies actual questions in the Republic of Abkhazia taking into account the Russian and international experience. The author offers the classification of models of accounting, legal base of the reform of the accounting in Abkhazia and reforming problems. The purposes of the Financial Statement, basic assumptions of the international ACCA, and qualitative characteristics of information are described in detail in the general principles of the international standards.

Literature

1. The accounting conception in the market-oriented economy of Russia from 12/29/1997.
2. V.T. Chaya, G.V. Chaya. Transformation of Financial Statements according to ACCA// The Financial Newspaper. 2006.
3. A.A. Matveev, V.P. Sujts. Consolidated statements: methods and practice: Study and practical letter.– M.: the FBK-PRESS Publishing House.
4. Barsukova. Some problems of organization of the account and control of the enterprise activity. Collection of scientific papers. Accountancy and Audit.– M.: the Company Satellite +.2007.
5. E.A. Kozeltseva. Accounting in France in the conditions of transition to the international standards//The newsletter of the Moscow University.Economy. 2007. №1.
6. Y.V. Molotok. Conservatism as the main principle of the German accounting //Accounting. 1999. N 8.
7. A.A. Solonenko, N.K. Panashchenko. Problems of the Russian enterprises transition to ACCA// Finance. 2005. №2.

Keywords

Accountancy; Financial Statements (Financial reporting); classification of models; general principles and basic assumptions of the international standards; qualitative characteristics; legal base of reform; reforming problem; Russian and international experience.