



НАУЧНОЕ ТВОРЧЕСТВО МОЛОДЫХ ЭКОНОМИКА

*Юлия Борисовна МОСЕЕВА —
ассистент кафедры
бухгалтерского учета и анализа
хозяйственной деятельности*

УДК: 330.101.542

РОССИЙСКАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В СВЕТЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

АННОТАЦИЯ. В статье рассматривается российская бухгалтерская отчетность с точки зрения приближения ее к международным стандартам, а также анализируется проблема перевода статей баланса как одна из важнейших в бухгалтерском аспекте проблем трансформации отчетности российских предприятий.

The author examines Russian accounting report system from the point of view of its approximation to the international standards. A detailed study of the problem of balance transference items as one of the major problems of Russian enterprises reporting transformation is offered in the article.

Как известно, актуальной проблемой развития бухгалтерского учета в России является сближение его с практикой, принятой в странах с рыночной экономикой. Сближение с мировой практикой ведения бухгалтерского учета – необходимое условие для активного вхождения России в международные рынки капитала. Перемены, произошедшие в нашей стране, интеграция России в мировую экономику свидетельствуют о необходимости и неизбежности реформирования российской системы бухгалтерского учета и ее приближения к международным стандартам.

В связи с этим встает вопрос об изучении международных стандартов, правильности их понимания и применения. Международные стандарты бухгалтерского учета представляют собой совокупность положений, разработанных Комитетом международных бухгалтерских стандартов (IASB), членами которого являются бухгалтеры из более 80 стран. Целью разработки и внедрения международных стандартов является улучшение и гармонизация законодательства, стандартов бухгалтерского учета и порядка составления финансовой отчетности во всем мире.

В результате глобализации международных хозяйственных связей возникла необходимость гармонизации национальных систем бухгалтерского учета. Появилось большое число транснациональных корпораций, имеющих отделения в разных странах мира и нуждающихся в унификации учета для консолидации финансовых отчетов. Потенциальные инвесторы из зарубежных государств, банкиры и промышленники, которые желали бы вложить свои средства в экономику другого государства, смогли бы читать финансовые отчеты возможных объектов инвестирования.

Западными экономистами выделяется несколько моделей бухгалтерского учета: британо-американская модель (Америка, Австрия, Великобритания и др.), континентальная модель (Австрия, Италия, Германия, Франция и др.), южно-американская модель (Аргентина, Бразилия, Чили и др.). Для британо-американской модели (с преобладающим влиянием систем учета Великобритании, США и Нидерландов) характерны: ориентация учета на нужды инвесторов и кредиторов; наличие развитого рынка ценных бумаг; высокий уровень профессиональной бухгалтерской подготовки; наличие большого количества в этих странах транснациональных корпораций. Для континентальной модели характерны тесные связи с банками; подробная юридическая регламентация учета и отчетности; ориентация учета и отчетности на интересы государственного регулирования налогообложения и макроэкономического планирования. Для южно-американской – высокий уровень инфляции; ориентация учета и отчетности на требования государственного планирования; унификация принципов учета. Россия по степени принадлежности к одной из подсистем скорее находится на стыке континентальной и южно-американской модели бухгалтерского учета из-за достаточно высокого уровня инфляции.

В юридическом регулировании учетных правил в западных странах сложилось в основном два подхода. В одних странах, таких как Аргентина, Франция и Германия, практика такова, что все основные принципы учета подробно определены законодательными актами. В таких странах, как США и Великобритания, система учета строится по принципу «можно делать все, что не запрещено законом». Здесь правила регулирования учета и отчетности определяются прежде всего профессиональными бухгалтерами, а не юристами. Страны первого типа определяются как «страны-законодатели», второго типа – «страны-незаконодатели». Россия относится к первому типу стран в области юридического регулирования, хотя намечается сдвиг ко второму типу стран с появлением в законодательной практике понятия профессионального бухгалтера. По мнению западных экономистов, которое которое представляется верным, при строгой юридической регламентации учетных принципов система бухгалтерского учета теряет свою гибкость, в то время как при втором подходе учет оперативно отражает изменяющиеся условия предпринимательской деятельности.

В российской практике учета, начиная с бухгалтерской отчетности 2000 года, будет использоваться национальный стандарт ПБУ 4/99, разработанный в соответствии с международным опытом. В нем бухгалтерская отчетность определяется как единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

В соответствии с международными стандартами бухгалтерская отчетность включает бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложение с указанием пояснений и аудиторское заключение, если организация по федеральному законодательству подлежит обязательному аудиту. Модель баланса характеризуется:

1) более четкой группировкой статей в составе групп; выделением ряда важных для практики статей: в составе группы доходных вложений в материальные ценности выделены статьи по имуществу для передачи в лизинг и предоставляемые по договору проката; в состав группы основных средств введена статья незавершенного стро-

ительства; в группе нематериальных активов выделены права на объекты интеллектуальной собственности и деловая репутация организации;

2) активы и обязательства представлены в зависимости от срока обращения (погашения) с подразделением на краткосрочные, долгосрочные и отражаемые в составе внеоборотных и оборотных активов, а также долгосрочных и краткосрочных обязательств;

3) не выделен самостоятельный раздел убытков, а нераспределенная прибыль показана одной строкой за вычетом непокрытого убытка, то есть рассчитана как нетто-величина, имеются и некоторые другие уточнения.

Несмотря на то, что отчетность с 2000-го года приближена к международным стандартам, содержание отдельных статей требует пересмотра законодательства по объектам учета и отчетности.

Проблема перевода статей баланса из стандартов Российской Федерации в международные стандарты как одна из наиболее важных статей трансформации Российской отчетности, к сожалению, не ликвидирована на сегодняшний день:

— при пересчете по курсу на дату составления отчетности оценка статей по международным стандартам будет искаженной из-за изменения курса национальной валюты (рубля) по отношению к требуемой валюте. Пересчет статей баланса следует осуществлять, учитывая влияние инфляции;

— по теории влияния процессов инфляции существует несколько методов отражения статей баланса в бухгалтерском учете. Один метод — учет по текущей стоимости, другой — по первоначальной (исторической) стоимости. Учет по текущей стоимости дает представление о том, сколько предприятие могло бы получить в случае продажи своих активов либо сколько должно затратить в случае воспроизводства активов. Такая оценка активов характеризует приспособленность к рынку. Учет по первоначальной стоимости отражает фактические затраты на приобретение активов;

— существует два варианта оценки активов по текущей стоимости. При первом варианте производится оценка активов по нетто-стоимости возможной реализации. Это дает представление о том, сколько предприятие могло бы получить в случае продажи своих активов. При втором варианте оценка активов производится по восстановительной стоимости, или стоимости замещения. Восстановительная стоимость дает представление о том, сколько пришлось бы предприятию потратить денег в случае покупки или замены существующих активов новыми такой же производительности. Оценка по первоначальной (исторической) стоимости представляет определенные трудности для предприятий, ведущих учет только по российским стандартам. Для составления отчетности в данной оценке необходимо иметь информацию о ценах приобретения и движения активов в национальной валюте и валюте, требуемой для международной отчетности;

— для оценки различных статей бухгалтерской отчетности очень важно различать денежные и неденежные статьи. Активы длительного пользования обычно показывают уровень цен, сложившихся на момент их приобретения. Поэтому активы длительного пользования нуждаются в корректировке, так как со временем их стоимость меняется. Денежные средства в период инфляции уменьшают свою покупательную способность. Однако статьи денежных средств и краткосрочная задолженность не нуждаются в переоценке, потому что отражают реальную сумму денежных средств. Метод оценки того или иного показателя должен указываться в комментариях к отчетности.

Рассмотрим основные различия оценки статей баланса между двумя стандартами с точки зрения убывания ликвидности:

— остатки денежных средств и краткосрочной дебиторской задолженности, как правило, не нуждаются в дополнительной корректировке, так как отражают реальную сумму денежных средств. При переводе остатков по этим статьям по курсу тре-

буемой валюты на конец отчетного периода их оценка в валюте будет также отражать реальную сумму денежных средств, находящихся на балансе у предприятия или ожидаемых в течение короткого промежутка времени;

— оборотные активы (материалы, МБП, незавершенное производство, расходы будущих периодов, готовая продукция) в соответствии с российским законодательством числятся по цене приобретения и переоценке не подлежат. В соответствии с международными стандартами товарные запасы учитываются по меньшей из двух величин — по стоимости приобретения либо рыночной стоимости. Метод расчета должен быть указан в комментариях к отчетности, так как в зависимости от метода стоимость запасов может существенно различаться;

— внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, оборудование к установке, капитальные вложения) в соответствии с российским законодательством подвергались многочисленным переоценкам. Целью таких переоценок является отражение перечисленных статей баланса по рыночной стоимости. Согласно международным принципам долгосрочные активы отражаются в исторической оценке, то есть по цене приобретения, за минусом амортизации или износа. При переводе остатков по счетам внеоборотных активов российского баланса в баланс по международным стандартам невозможно определить цену их приобретения в требуемой валюте без дополнительных аналитических сведений.

Для более наглядного сопоставления российского баланса на современном этапе и баланса, составленного согласно МСФО, данные о статьях представим в виде таблицы.

Таблица 1

Соответствие регистров баланса, составленного по международным стандартам учета, российскому законодательству с учетом нового плана счетов

АКТИВ		
Денежные средства (Cash)	50	Касса
	51	Расчетный счет
	52	Валютный счет
	55	Специальные счета в банках
	56	Денежные документы
	57	Переводы в пути
	Легкорезализуемые ценные бумаги (Marketable securities)	58
59		Резервы под обеспечение вложений в ценные бумаги
Счета потребителей и векселя к получению (Accounts receivable (trade), Notes receivable)	62	Расчеты с покупателями и заказчиками
	63	Резервы по сомнительным долгам
	Товарно-материальные запасы (Inventories)	10
11		Животные на выращивании и откорме
10/9		Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы
14		Резервы под снижение стоимости материальных ценностей
15		Заготовление и приобретение материальных ценностей
16		Отклонение в стоимости материальных ценностей
20		Основное производство
21	Полуфабрикаты собственного производства	
23	Вспомогательное производство	
28	Брак в производстве	
29	Обслуживающие производства и хозяйства	



Продолжение табл. 1

	40	Выпуск продукции (работ, услуг)
	46	Выполненные этапы по незавершенным работам
	43	Готовая продукция
	41	Товары
	42	Торговая наценка
	44	Расходы на продажу
Расходы будущих периодов (Deferred expenses)	97	Расходы будущих периодов
Прочие текущие активы (Other current assets)	19	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям
	75	Расчеты с учредителями, в части вкладов в уставный капитал
	71	Расчеты с подотчетными лицами
	73	Расчеты с персоналом по прочим операциям
	76	Расчеты с разными дебиторами (кредиторами), в части текущих расчетов
	79	"Внутрихозяйственные расчеты", в части текущих расчетов
	94	Недостачи и потери от порчи ценностей
Долгосрочные инвестиции (Longterm investments)	58	Финансовые вложения
	59	Резерва под обеспечение вложений в долгосрочные ценные бумаги'
Основные средства (Property, plant, equipment (net))	01	Основные средства
	03	Доходные вложения в материальные ценности
	02	Амортизация основных средств
	07	Оборудование к установке
	08	Вложения во внеоборотные активы
Нематериальные активы (Intangible assets)	04	Нематериальные активы
	05	Амортизация нематериальных активов
Прочие долгосрочные активы (Other non-current assets)	76	Расчеты с разными дебиторами (кредиторами), в части долгосрочных расчетов
	79	Внутрихозяйственные расчеты, в части долгосрочных расчетов
ПАССИВ		
Счета поставщиков (Accounts payable)	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
Обязательства по налоговым платежам (Accrued taxes and social security funds payments)	68	Расчеты с бюджетом
	69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению
	70	Расчеты с персоналом по оплате труда
	71	Расчеты с подотчетными лицами
	73	Расчеты с персоналом по прочим операциям
	76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, в части текущих расчетов
	79	Внутрихозяйственные расчеты, в части текущих расчетов

Продолжение табл. 1

Целевое финансирование (State-support fund)	86	Целевое финансирование
Резервы предстоящих расходов и платежей (Reserves for future expenses)	96	Резервы предстоящих расходов
Уставный капитал (Common stock, issued and outstanding)	80	Уставный капитал
	81	Собственные акции и доли
	83	Добавочный капитал
Нераспределенная прибыль (Retained earnings)	84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
	99	Прибыли и убытки
Фонды и резервы (Reserves)	82	Резервный капитал
Доходы будущих периодов (Deferred income)	98	Доходы будущих периодов

Баланс предприятия позволяет оценить результаты деятельности на конец отчетного периода. Отчет о прибылях и убытках служит связующим звеном между балансовыми отчетами прошлого и настоящего отчетных периодов и показывает, за счет чего произошли изменения в текущем балансе по сравнению с прошлым. Иными словами, отчет показывает, как изменяется собственный капитал предприятия под влиянием доходов и расходов. Отчет по прибыли может формироваться по методу расходов на достигнутый оборот (американский вариант) или по методу общих расходов (европейский вариант). Два метода равноценны, поскольку имеют равнозначный итог (чистую прибыль).

Внешне структура отчета о прибылях и убытках, составленного по российским и международным стандартам, во многом схожа. Общим принципом построения отчетов является их вертикальность. Статьи отчета о прибыли по содержанию не отличаются от статей формирования и распределения прибыли в отечественной практике (хотя по принципу построения склонны более к американскому варианту), причем именно с 2000 года согласно ПБУ 4/99 появляются понятия «выручка от продаж», «себестоимость от продаж», «чрезвычайные доходы и расходы», что облегчает понимание полученных доходов и понесенных расходов западного инвестора.

При составлении отчета о прибылях и убытках по международным стандартам следует исходить из двух методологических допущений, по сути соответствующих принципам российского учета:

— *непрерывности*. Если нет никаких признаков прекращения деятельности предприятия, отчеты составляются в соответствии с учетными процедурами. Если ожидается, что фирма вскоре прекратит свое существование, отчетность может быть подготовлена исходя из того, что все активы будут проданы по ликвидационной стоимости;

— *соответствия*. Расходы должны быть отнесены к периоду возникновения затрат, связанных с получением доходов, а не в момент оплаты. Доходы, в свою очередь, должны быть отнесены к периоду продажи товаров и оказания услуг, а не при поступлении средств.

Таким образом, разработка Положения «Бухгалтерская отчетность организации» представляет собой дальнейшее продвижение российской учетной практи-



ки к унификации подходов к составлению отчетности организаций в условиях расширения экономических связей с зарубежными партнерами, инвесторами, кредиторами.

Даже в нынешних экономических условиях знание международных стандартов позволяет повысить ликвидность предприятия, не говоря уже о том, что такие стандарты важны для развития рынков капитала, так как благодаря им снижаются затраты на привлечение инвестиций. Они также способствуют тому, чтобы собственниками акций становились широкие слои населения. Международные стандарты финансовой отчетности нужны и нашей стране в целом, поскольку способствуют успеху рыночных реформ и позволяют достоверно отражать состояние нашей национальной экономики.

Знание международных стандартов необходимо именно сегодня, когда Россия переживает глубокий экономический и финансовый кризис. Введение международных стандартов финансовой отчетности позволяет предприятиям не только более четко осуществлять свою учетную политику, но также определять, являются ли предлагаемые правительством экономические и социальные программы достаточно эффективными, следует ли дальше дотировать убыточные предприятия или не препятствовать их банкротству, как и зачем нужно реформировать налоговую систему, а также дает возможность получить ответы на ряд других не менее важных вопросов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Федеральный закон от 21. 11. 96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29. 07. 98 г. № 34н;
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденное приказом Минфина России от 09. 12. 98 г. № 60н;
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утвержденное приказом Минфина РФ от 10. 01. 2000 г. № 2н;
5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина России от 06. 05. 99 г. № 32н;
6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина России от 06. 05. 99 г. № 33н;
7. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, утвержденное приказом Минфина РФ от 27. 01. 2000 г. № 11н;
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (вводится в действие с 2001 года) и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета от 31. 10. 2000 г. № 94н;
9. Приказ Минфина России от 13. 01. 2000 г. № 4н «О формах бухгалтерской отчетности организации»;
10. Постановление Правительства РФ от 06. 03. 98 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»;
11. Международные стандарты финансовой отчетности, опубликованные по состоянию на 01.01.2001 года.
12. Бухгалтерский учет / Балдинова А. И., Дементей Т. Н., Завидова Е. И. и др. под общей ред. Тишкова И. Е. Мн.: ВШ, 1999. С. 701-740
13. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / пер. с франц. под ред. Л. П. Белых. М.: Аудит, ЮНИТИ. 1997. 375 с.