**Бухгалтерский учет в России: основные направления развития**

А. Бакаев, руководитель Департамента Минфина России

В марте 1998 г. Правительством Российской Федерации была принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Целью этой Программы является приведение российской системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности. 2000 г. стал последним годом в выполнении этой Программы.

Основные цели и задачи реформы охватывали:

 формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;

 увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;

 оказание методической помощи организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

В соответствии с принятой Программой для достижения поставленных целей было предусмотрено проведение трех блоков мероприятий: обновление нормативной базы бухгалтерского учета; становление бухгалтерской профессии; повышение квалификации бухгалтерских кадров.

Что же сделано за прошедшие три года?

Обновление нормативной базы бухгалтерского учета

В рамках выполнения правительственной Программы в части, связанной с нормативной базой, распоряжением Правительства Российской Федерации от 22.05.98 г. N 587-р принят План внедрения положений (стандартов) по бухгалтерскому учету в практику. Минфином России утвержден ряд положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) и методических указаний (МУ), приведенных ниже.

|------------------------------------------------------------|

| Общие вопросы раскрытия информации |

|------------------------------------------------------------|

|Бухгалтерская отчетность |ПБУ 4/99, утверждено приказом |

|организации |Минфина России от 6.07.99 г. N |

| |43н |

|-------------------------|----------------------------------|

|Сводная бухгалтерская |МУ, утверждены приказом Минфина |

|отчетность |России от 12.05.99 г. N 36н |

|Прибыль на акцию |МУ, утверждены приказом Минфина |

| |России от 21.03.2000 г. N 29н |

|-------------------------|----------------------------------|

|Информация по сегментам |ПБУ 12/2000, утверждено приказом |

| |Минфина России от 27.01.2000 г. |

| |N 11н |

|-------------------------|----------------------------------|

|Информация об |ПБУ 11/2000, утверждено приказом |

|аффилированных лицах |Минфина России от 13.01.2000 г. |

| |N 5н |

|-------------------------|----------------------------------|

|Учетная политика |ПБУ 1/98, утверждено приказом |

|организации |Минфина России от 9.12.98 г. N |

| |60н |

|-------------------------|----------------------------------|

|Условные факты |ПБУ 8/98, утверждено приказом |

|хозяйственной |Минфина России от 25.11.98 г. N |

|деятельности |57н |

|-------------------------|----------------------------------|

|События после отчетной |ПБУ 7/98, утверждено приказом |

|даты |Минфина России от 25.11.98 г. N |

| |56н |

|------------------------------------------------------------|

| Активы и обязательства организации |

|------------------------------------------------------------|

|Основные средства |ПБУ 6/97, утверждено приказом |

| |Минфина России от 3.09.97 г. N |

| |65н |

|-------------------------|----------------------------------|

|Материально- |ПБУ 5/98, утверждено приказом |

|производственные запасы |Минфина России от 15.06.98 г. N |

| |25н |

|-------------------------|----------------------------------|

|Нематериальные активы |ПБУ 14/2000, утверждено приказом |

| |Минфина России от 16.10.2000 г. |

| |N 91н |

|-------------------------|----------------------------------|

|Активы и обязательства, |ПБУ 3/2000, утверждено приказом |

|стоимость которых |Минфина России от 10.01.2000 г. |

|выражена в иностранной |N 2н |

|валюте | |

|-------------------------|----------------------------------|

|Доверительное управление|МУ, утверждены приказом Минфина |

|имуществом |России от 24.12.98 г. N 68н |

|------------------------------------------------------------|

| Финансовые результаты организации |

|------------------------------------------------------------|

|Доходы организации |ПБУ 9/99, утверждено приказом |

| |Минфина России от 6.05.99 г. N |

| |32н |

|-------------------------|----------------------------------|

|Расходы организации |ПБУ 10/99, утверждено приказом |

| |Минфина России от 6.05.99 г. N |

| |33н |

|-------------------------|----------------------------------|

|Договоры (контракты) на |ПБУ 2/94, утверждено приказом |

|капитальное строительство|Минфина России от 20.12.94 г. N |

| |167 |

|-------------------------|----------------------------------|

|Государственная помощь |ПБУ 13/2000, утверждено приказом |

| |Минфина России от 16.10.2000 г. |

| |N 92н |

|-------------------------|----------------------------------|

Кроме того, были внесены изменения и дополнения в основной документ, в котором в концентрированном виде изложены фундаментальные правила бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности - в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Отметим, что вместо трех положений по бухгалтерскому учету выпущены методические указания. Это связано с неготовностью по ряду причин на данном этапе сформулировать в положениях нормы по трем темам (прибыль на акцию, сводная бухгалтерская отчетность, доверительное управление имуществом).

Разрабатываются проекты документов по прекращению операций, финансовым вложениям, реорганизации организаций, аренде основных средств и расчетам по налогам. Замедление в работе над этими проектами связано с тем, что, например, не принят Налоговый кодекс Российской Федерации в части налога на доходы (прибыль) и поэтому откладывается выпуск ПБУ "Расчеты но налогам". В Комитете по международным стандартам финансовой отчетности нет достаточной ясности в вопросе о применении МСФО 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка", поэтому мы вынуждены придерживать разработку ПБУ "Финансовые вложения" и т.д.

В рамках выполнения Программы удалось разработать блок документов, связанных с формированием и составлением бухгалтерской отчетности. Это ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации", приказы Минфина России от 13.01.2000 г. N 4н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" и от 28.06.2000 г. N 60н "О Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации". В годовой бухгалтерской отчетности за 2000 г. должны проявиться новые подходы и правила, заложенные в указанных новых документах и положениях по бухгалтерскому учету. Новизна состоит, в частности, в том, что Минфин России отказался от типовых форм бухгалтерской отчетности, утвердив только их образцы в качестве рекомендаций. В ходе проведения отчетной кампании должны проявиться умение, компетентность и квалификация главных бухгалтеров готовить бухгалтерскую отчетность в соответствии с общими требованиями, изложенными в ПБУ 4/99, и правилами раскрытия информации, приведенными в каждом положении по бухгалтерскому учету, а также разными подходами для:

 субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций;

 средних и крупных организаций;

 крупнейших организаций.

В конце 2000 г. Минфин России утвердил новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцию по его применению, а Минюст России принял решение квалифицировать этот документ как не требующий государственной регистрации. В связи с этим для многих организаций появилась возможность применять новый План счетов бухгалтерского учета с 1 января 2001 г. Для большинства организаций переход на новый План счетов состоится 1 января 2002 г. Обращаем внимание читателей на отсутствие промежуточных дат для начала применения нового Плана счетов бухгалтерского учета. Это соответствует нормам положения по бухгалтерскому учету "Учетная политики организации" (ПБУ 1/98). Во многом данная ситуация вызвана необходимостью проведения подготовительной работы по такому переходу. Речь идет о тщательном изучении самого Плана счетов бухгалтерского учета, разработке учетной политики организации, учитывающей вводимые новации (например, только отмена в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов потребует определенной перестройки не только в синтетическом учете), уточнении регистров бухгалтерского учета, переналадке программных продуктов, обучении персонала новым правилам и т.п. Подчеркнем, что большинство нововведений в Плане счетов бухгалтерского учета вытекает из содержания положений по бухгалтерскому учету - как утвержденных, так и разрабатываемых в рамках правительственной Программы.

Подготовлена и внесена на рассмотрение в Правительство Российской Федерации новая редакция Федерального закона "О бухгалтерском учете". Изменения, внесенные в проект Федерального закона, согласуются с новациями, вытекающими из положений по бухгалтерскому учету (отдельные правила, терминология и др.). При этом в новую редакцию включены два важных дополнения. Первое связано с введением нормы обязательности составления сводной бухгалтерской отчетности группами взаимосвязанных организаций, образованных на добровольных началах. Несмотря на указания Минфина России (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности), многие группы взаимосвязанных организаций не составляют указанной отчетности, сужая базу информации, необходимой для успешного управления такой группой.

Второе дополнение вытекает из Плана мероприятий по реализации Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности в части, касающейся проведения аттестации профессиональных бухгалтеров (главных бухгалтеров и бухгалтеров-экспертов). В настоящее время такая аттестация проводится на добровольных началах согласно Положению, утвержденному Институтом профессиональных бухгалтеров России и одобренному Межведомственной комиссией по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности (по состоянию на начало января 2001 г. прошли аттестацию свыше 65 тыс. человек). Наступило время закрепить проводимую работу на законодательном уровне, соответствующая статья включена в проект новой редакции Федерального закона "О бухгалтерском учете". Предполагается, что новая редакция Закона будет принята Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации в конце 2001 г.

Становление бухгалтерской профессии

В рамках этого блока важнейшим стало формирование признаваемой профессиональной организации специалистов бухгалтерской профессии - Института профессиональных бухгалтеров России (ИПБ России). Особо подчеркнем, что предварительные варианты большинства утвержденных положений по бухгалтерскому учету разрабатывались силами ИПБ России. Структура организации ИПБ России предусматривает создание самостоятельных территориальных подразделений (ТИПБ), которых в настоящее время насчитывается почти 60. Одной из задач ТИПБ является разъяснение среди практиков принятых новых правил бухгалтерского учета и выработка учетных приемов их применения. Это позволит по истечении определенного периода времени часть функций, связанных с регулированием бухгалтерского учета, передать от Минфина России ИПБ России. Это касается главным образом создания отраслевых указаний, учитывающих специфику видов деятельности, отраслевую принадлежность отдельных организации и т.п., а также осуществление консультационной и разъяснительной работы.

Подготовка и переподготовка специалистов в области бухгалтерского учета

В этом блоке мероприятий отметим разработку документов, относящихся к высшей категории бухгалтеров - государственного стандарта по высшему образованию по специальности бухгалтерский учет программ подготовки и переподготовки профессиональных бухгалтеров. Кроме того, подготовлены отдельные учебники и учебные пособия, учитывающие новые правила бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Заметим, что проводимую работу по подготовке и переподготовке профессиональных бухгалтеров взяло под свою опеку Минобразование России (в частности, при нем создается научно-методический совет по проблемам подготовки бухгалтерских и аудиторских кадров). Тем самым повышается ответственность преподавателей и специалистов в получении знаний учебно-методических центрах при ИПБ России (в настоящее время их около 300).

Варианты формирования бухгалтерской отчетности

В ходе выполнения Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности были определены три группы организаций, по-разному формирующих бухгалтерскую отчетность в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета. Приказом N 4н предусмотрено три варианта формирования составляющих частей бухгалтерской отчетности (упрощенный, стандартный и множественный). Кроме того, имеется четвертый вариант формирования бухгалтерской отчетности - когда организация составляет отчетность в полном соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и не формирует ее параллельно по российским правилам. Необходимость выделения указанных групп связана с тем, что разные группы организаций в зависимости от стоящих перед ними задач в разной степени детализации должны решать проблему прозрачности при раскрытии итоговой бухгалтерской информации.

Организации первой группы применяют международные стандарты финансовой отчетности. Функционирование этих организаций характеризуется необходимостью привлечения капитала (включая иностранный) для дальнейшего развития производства, инфраструктуры и т.п. В первую группу входят открытые акционерные общества, акции которых котируются на фондовом рынке.

Во вторую группу входят организации, формирующие бухгалтерскую отчетность по множественному варианту. К ним относятся оставшиеся открытые акционерные общества, а также федеральные и крупные муниципальные унитарные предприятия, организации, представляющие эту группу, могут в дальнейшем перейти в первую группу.

К третьей группе относятся остальные организации (закрытые акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью и др., за исключением субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций), которые составляют бухгалтерскую отчетность по стандартному варианту.

Четвертая группа объединяет субъекты малого предпринимательства и некоммерческие организации, составляющие отчетность по упрощенному варианту.

Естественно, что разные варианты формирования бухгалтерской отчетности требуют разной степени подготовленности персонала организаций (в том числе бухгалтерских кадров) по ведению бухгалтерского учета. Например, возникает вопрос о целесообразности вводить определенную сертификацию для специалистов, собирающихся вести бухгалтерский учет в полном соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. К таким специалистам должны предъявляться особые требования, в том числе знание английского языка для непосредственного ознакомления с первоисточником. Для ведущих учет в малом бизнесе и отдельных некоммерческих организациях во многих случаях достаточно прохождение краткосрочных курсов по бухгалтерскому учету.

Кроме того, возникает задача установить определенную этапность в достижении поставленных целей. Например, разрешить для первой группы организаций составлять бухгалтерскую отчетность исключительно по международным стандартам финансовой отчетности с 2002 г. или 2003 г., а требовать обязательность такого составления - лишь с отчета за 2005 г. При этом необходимы разработка МНС России для составления налоговой отчетности определенных "мостиков" (корректировок), а также высокая финансовая составляющая для формирования итоговой информации в полном соответствии с МСФО.

Для представителей второй и третьей групп важно научиться пользоваться утвержденными российскими правилами при формировании и составлении бухгалтерской отчетности. Раскрывая информацию в отчетности, следует учитывать, что будет происходить постоянное совершенствование ранее принятых и утверждение новых положений но бухгалтерскому учету.

Перспективы развития системы бухгалтерского учета

Что касается мероприятий и документов, которые будут разрабатываться в последующем, то ориентиром должны стать задачи, поставленные в Программе социально-экономического развития, принятой Правительством Российской Федерации в июле 2000 г. Непосредственно с бухгалтерским учетом связаны два момента: усиление прозрачности деятельности организации (как стратегическая цель по всем аспектам управления) и выработка основных направлений развития бухгалтерского учета в России (как практическое воплощение в виде постановления Правительства по одной отрасли управления).

При дальнейшем развитии системы положений и других нормативных актов по бухгалтерскому учету представляется целесообразным принять в качестве основных направлений:

 обеспечение открытости, понятности и полезности бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям, в том числе иностранным инвесторам. При этом необходимо использовать международные стандарты финансовой отчетности в качестве основы для разработки положений и других нормативных актов по бухгалтерскому учету для конкретных условий рыночной экономики, формирующейся в Российской Федерации, что отвечает требованию Программы социального и экономического развития Российской Федерации в части усиления прозрачности деятельности организаций;

 реализация таких подходов к составлению бухгалтерской отчетности, которые обеспечат формирование отчетной финансовой информации, исходя из приоритета экономического содержания фактов хозяйственной деятельности перед их юридической формой. Это связано с тем, что отставание российского законодательства требует установления отдельных правил бухгалтерского учета, не в полной мере опирающихся на правовые нормы, и в большей степени - на реальные экономические факты и операции;

 завершение формирования модели взаимодействия системы бухгалтерского учета с системой налогообложения. Наметившаяся тенденция разделения бухгалтерского учета и налогового учета должна быть преодолена благодаря принятию Налогового кодекса Российской Федерации в полном объеме и разработке необходимых корректировок данных бухгалтерского учета для целей налогообложения.

С основными направлениями совершенствования нормативной базы напрямую увязана Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Институтом профессиональных бухгалтеров России в декабре 1997 г. (опубликована в профессиональной печати). В этой Концепции на основе проведенного скрупулезного анализа российской и международной практики, тенденций развития бухгалтерского учета сформулированы подходы к построению российской системы бухгалтерского учета на ближайшие 10-15 лет. К сожалению, этот документ незнаком большинству бухгалтеров и даже профессиональным комментаторам выходящих нормативных документов.

В этой связи, по нашему мнению, следует напомнить, что Концепция является основой построения системы бухгалтерского учета в стране и призвана:

 обеспечивать заинтересованных специалистов информацией об общих подходах к организации и ведению бухгалтерского учета;

 служить фундаментом для поэтапной разработки новых и пересмотра действующих актов по бухгалтерскому учету;

 быть основой принятия решения по вопросам, еще не урегулиурегулированным нормативными актами;

 помогать потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности.

Видимо, назрела необходимость повысить статус принятого профессиональными организациями документа. Рассматривается вопрос об одобрении ее либо Правительством Российской Федерации, либо Межведомственной комиссией по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности, либо Минфином России. Повышение статуса документа позволит признавать его при рассмотрении дел в судах, налоговыми инспекциями и другими контролирующими органами.

Должна быть продолжена работа по повышению престижа бухгалтерской профессии, главный бухгалтер должен превратиться в одну из ключевых структур в системе управления хозяйствующего субъекта.

Серьезного подхода требует проблема изучения правил бухгалтерскою учета и формирования отчетности специалистами экономического профиля, руководящим составом и в особенности - руководителем организации. На практике должно строго соблюдаться положение Федерального закона "О бухгалтерском учете" об ответственности за организацию системы бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций, которую несет руководитель организации.

Статья опубликована в "Финансовой газете" от 18.01.2001