МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

ОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

РЕФЕРАТ ПО ТЕМЕ:

**Реформирование системы бухгалтерского учета в России**

Исполнитель: Горина П.И.

ОМСК 2005

Содержание

Введение

Предприятие как субъект реформы бухгалтерского учета

Классификация предприятий

Пользователи бухгалтерской отчетности

Налоговые органы как наиболее активный пользователь бухгалтерской информации

Построение системы нормативного регулирования бухгалтерского учета

Проблемы соответствия Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО)

План счетов и процесс реформирования бухгалтерского учета

Заключение

Список литературы

Введение

Определение основных направлений дальнейшего развития российского бухгалтерского учета предполагает решение нескольких взаимоувязанных вопросов. Прежде всего, необходимо определиться в отношении конкретных целей составления и представления бухгалтерской отчетности различными типами предприятий, а также, соответственно, выделения критериев дифференциации предприятий в зависимости от целей представления отчетности и ее пользователей. Второй вопрос связан с определением оптимальной бухгалтерской системы для каждого типа предприятий в зависимости от целей и пользователей отчетности, а также исходя из принципа соотнесения затрат на получение и раскрытие информации с выгодами соответствующих типов пользователей. Третий вопрос касается выделения отдельных аспектов системы бухгалтерского учета и отчетности и конкретных направлений их реформирования. И, наконец, четвертый вопрос связан с практическим обеспечением реформы: созданием необходимой нормативной и разъяснительной базы, подготовкой кадров и т.д.

Предприятие как субъект реформы бухгалтерского учета

Целью реформы бухгалтерского учета является повышение инвестиционной привлекательности предприятий. По своей направленности реформа охватывает все предприятия, за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений. Принимаемые во исполнение реформы нормативные акты, в частности ПБУ, должны применяться всеми указанными предприятиями, независимо от степени их заинтересованности в составлении бухгалтерской отчетности по МСФО, финансовых и кадровых возможностей.

Тем не менее, провести оценку текущего этапа реформы бухгалтерского учета и основных проблем перехода на МСФО, на мой взгляд, невозможно без анализа ее воздействия на предприятие как обособленный хозяйствующий субъект. Предприятие, таким образом, необходимо рассматривать не только в качестве объекта процесса реформирования, но также и его субъекта.

С самого начала реформы бухгалтерского учета предприятие рассматривалось лишь как пассивный исполнитель, подчиняющийся процессу государственного регулирования. Несмотря на декларированный переход к рыночным отношениям в области государственного управления предприятиями, методы регулирования бухгалтерского учета остались такими же, какими были во времена плановой экономики - административными. При таком подходе государство фактически берет на себя полную ответственность за результаты реформы, то есть подразумевается, что если предприятия будут "послушными исполнителями", то их отчетность будет достоверной и объективной. Таким образом будет достигнута цель нормативного регулирования бухгалтерского учета - обеспечение доступа всем заинтересованным пользователям к информации, представляющей объективную картину финансового положения и результатов деятельности хозяйствующих субъектов. Но достижение этой цели административными методами - задача неблагодарная и нереальная, просто потому, что государственный орган, регулирующий ведение бухгалтерского учета в стране, не сможет оценить, насколько объективна картина финансового положения предприятия, использующего принимаемые нормативные акты для составления своей отчетности.

В условиях рыночной экономики предприятие выступает как активный хозяйствующий субъект, и поэтому нельзя преуменьшать его роль в процессе реформирования бухгалтерского учета. Применение или неприменение принимаемых в ходе реформы нормативных актов будет зависеть только от самого предприятия. И, как уже говорилось выше, роль менеджмента в этом процессе чрезвычайно велика. Если предприятие не будет заинтересовано в применении результатов реформы, или же ее результаты будут противоречить интересам предприятий, то реформа бухгалтерского учета, несмотря на огромный труд и средства, затраченные на ее проведение, будет носить формальный характер.

Изменение бухгалтерского учета для любого предприятия всегда связано с затратами на обновление бухгалтерских программных продуктов. Данные затраты должны быть компенсированы будущей выгодой от применения результатов реформы. МСФО могли бы помочь предприятиям приумножить источники капитала, а также привлечь партнеров, которые помогли бы обеспечить их экономический рост гораздо более эффективным образом. Таким образом, проведение реформы для предприятий будет оправдано с экономической точки зрения только, если в ее результате будет достигнута цель, на которую она направлена - привлечение инвестиций. В противном случае, предприятия будут выступать в качестве "тормоза" процесса реформирования, поскольку будут стремиться к минимизации затрат, связанных с изменением бухгалтерского учета, в ущерб качеству представляемой информации. Поэтому, в этом плане, важно оценить готовность самих предприятий раскрывать о себе информацию, а также их технологические возможности и ресурсное обеспечение.

Отношение российских предприятий к реформе бухгалтерского учета весьма неоднородно. По данным аудиторских компаний (среди которых можно отметить "ФБК", "Юникон", "Русаудит", "ЦБА") наибольшее понимание целей реформы, необходимости создания новой нормативной базы по бухгалтерскому учету, соответствующей международным стандартам, лучше понимают предприятия, которые сталкивались с проблемой раскрытия финансовой информации ее сторонним пользователям. Большинство из таких предприятий уже по тем или иным вопросам привлекали западные аудиторские фирмы для работы с финансовой отчетностью.

При этом особо выделяются предприятия нефтегазового комплекса, такие как "Газпром", "Татнефть", "Оргсинтез", пр., которые привлекали аудиторские фирмы "Большой пятерки" для подготовки финансовых отчетов в связи с размещением ценных бумаг либо иными способами привлечения средств на западных рынках капитала. Менеджмент и бухгалтерский персонал этих компаний, в целом, положительно относится к идее разработки новых российских ПБУ в соответствии с международными стандартами учета.

Что касается предприятий, которые не используют рынок ценных бумаг для привлечения средств, а также не привлекают заемные средства западных кредиторов, их органы управления значительно хуже осведомлены о целях и задачах реформы учета. Так, например, даже в относительно прогрессивном Самарском регионе из 100 предприятий, опрошенных американской корпорацией "КАРАНА" на предмет участия в проекте по практическому внедрению международных стандартов финансовой отчетности, большая часть не проявила интереса не только к проекту, но и к самим международным стандартам. При этом список предприятий формировался на основе рекомендаций местных органов власти и иных заинтересованных структур, таким образом, предприятия не были случайными, а уровень их менеджмента изначально предполагался выше среднего. В то же время только 42 предприятия из 100 были знакомы с МСФО и проявили интерес к проекту.

Данные цифры свидетельствуют, прежде всего, о весьма низкой информированности российских компаний в области целей и задач реформы бухгалтерского учета. Кроме того, очевидно, что те компании, которые не привлекают западный капитал, не заинтересованы в дополнительном раскрытии информации и рассматривают финансовую отчетность и бухгалтерский учет, прежде всего, как источник информации для налоговых органов.

Классификация предприятий

С точки зрения заинтересованности в применении МСФО, предприятия можно разделить на несколько групп.

1) Предприятия, уже применяющие МСФО или планирующие их применение.

К данной группе предприятий относятся те, которые в силу своего экономического положения обязаны или будут обязаны составлять бухгалтерскую отчетность по международным стандартам. К ним можно отнести:

- предприятия, выходящие на международные рынки ценных бумаг (для допуска к торговле обязаны составлять отчетность в соответствии с требованиями тех стран, на биржах которых будут обращаться ценные бумаги);

- предприятия, привлекающие иностранных инвесторов (бухгалтерская отчетность должна быть составлена так, чтобы быть понятной иностранному инвестору);

- филиалы и представительства иностранных организаций.

2) Крупные и средние предприятия, у которых нет необходимости применять МСФО.

Предприятия, относящиеся к данной группе можно условно разделить на две подгруппы:

- заинтересованные в применении МСФО с целью повышения своей инвестиционной привлекательности, но не имеющие соответствующих финансовых и кадровых возможностей;

- незаинтересованные в раскрытии какой-либо достоверной информации о себе.

3) Предприятия, незаинтересованные в переходе на МСФО в принципе. К данной группе можно отнести малые предприятия.

Для составления бухгалтерской отчетности по МСФО предприятия, уже применяющие МСФО или планирующие их применение в настоящее время или ведут параллельно два вида учета или используют процедуру трансформации.

Процедура трансформации российской бухгалтерской отчетности в отчетность по МСФО осуществляется аудиторскими фирмами и заключается в пересчете данных бухгалтерской отчетности.

Здесь необходимо отметить следующее. "Трансформированную" отчетность также нельзя назвать полностью соответствующую МСФО по нескольким причинам.

Во-первых, наиболее доступным источником информации является только официальная отчетность. Невозможность в полной мере использования детальной первичной бухгалтерской информации накладывает существенные ограничения на процесс преобразования финансовых отчетов, какие бы алгоритмы преобразования ни применялись. При использовании в качестве исходных данных только стандартной отчетности предприятия, можно говорить об аппроксимированном переводе в форматы, соответствующие международным стандартам финансовой отчетности.

Во-вторых, стандартная финансовая отчетность претерпевала изменения в различные периоды времени и для приведения ее к единому формату требуется использовать в различные отчетные периоды различные преобразования.

В-третьих, финансовые отчеты предприятий зачастую фальсифицированы. Например, счета к оплате могут на 90% состоять из безнадежных долгов, а балансовая стоимость активов может быть далека от рыночной. Требуется не просто первичная информация, а серьезная аналитическая работа с этой информацией прежде, чем баланс предприятия будет приведен к более реалистичному виду.

Безусловно, наиболее очевидным решением проблемы является обеспечение возможности ведения двойного учета, в российских и международных стандартах. Сегодня это технически возможно и существует ряд компьютерных систем, способных осуществлять такой учет. Однако, пока что единицы предприятий располагают такими системами учета. Следует также учитывать, что инвестора интересует не только текущая отчетность, но и финансовые результаты работы предприятия за последние 2-3 года. По меньшей мере, инвестор хотел бы видеть финансовые отчеты предприятия в едином формате и понятных для него терминах. Наиболее важным является то, что наличие гармонизированных и нормализованных финансовых отчетов за несколько периодов времени, позволяет аналитику оценить не только результаты работы предприятия в конкретный момент времени, но и определить тенденции изменения финансового состояния в динамике.

Данная группа предприятий была бы весьма заинтересована в успешном завершении реформы в случае, если российские стандарты бухгалтерского учета в своих существенных аспектах соответствовали МСФО, что было бы официально признано Комитетом по МСФО или иной авторитетной в этой области международной организацией, либо в случае, если бы в ходе реформы они получили возможность составлять только одну финансовую отчетность - по МСФО либо US GAAP. В этой ситуации они могли бы значительно сократить средства на параллельное ведение двух учетов или трансформацию бухгалтерской отчетности, при условии в возможного пересчета статей бухгалтерского баланса, выраженных в рублях, в валюту.

Для предприятий, заинтересованных в применении МСФО, но не имеющих соответствующих финансовых и кадровых возможностей, реформа бухгалтерского учета могла бы быть средством достижения достоверности бухгалтерской отчетности без осуществления больших затрат на трансформацию отчетности или параллельное ведение двух систем учета. По моему мнению, первоначально реформа и должна была быть направлена на эти предприятия, чтобы предоставить им возможность выхода на международные рынки капитала. В свою очередь, данные российские предприятия, используя МСФО, могли бы получить доступ к информации о финансовом состоянии потенциальных иностранных партнеров, что способствовало бы началу "диалога" на одном языке бухгалтерской отчетности.

Принятие ПБУ, декларированных как соответствующих МСФО, а на самом деле не полностью им соответствующих, может привести к негативным последствиям для данной группы предприятий, поскольку им просто не удастся в этом случае достигнуть поставленной цели.

К предприятиям, незаинтересованным в раскрытии какой-либо достоверной информации о себе, относятся как предприятия, у которых нет должного пользователя бухгалтерской отчетности, так и те, которые по тем или иным причинам не имеют желания и (или) возможностей представлять более-менее объективные данные о своей финансово-хозяйственной деятельности. Эти предприятия зачастую могут просто "игнорировать" принимаемые нормативные акты в случае, если их невыполнение не оказывает непосредственного влияния на налогообложение.

Однако управленческий аппарат этих предприятий может быть крайне заинтересован в совершенствовании системы внутреннего учета и отчетности. Иногда это, по сути, сводится к ведению специального внутреннего учета по разработанным внутри предприятия правилам, на основании данных которого составляется отчетность для менеджеров и, соответственно, принимаются управленческие решения. Подобные системы учета "для внутреннего пользования" практикуются не только для учета всевозможных "черных" и "серых" операций, но и для более-менее объективного учета уже упоминавшегося выше неденежного товарооборота, который по официально принятым методикам учитывается неадекватно и, соответственно, так же неадекватно и недостоверно затем представляется в отчетности.

При этом, как уже говорилось выше, действующие международные или какие-либо иные стандарты бухгалтерского учета не предусматривают детальных правил в отношении неденежных форм расчетов, что снижает интерес к ним со стороны менеджмента тех предприятий, которые заинтересованы в получении качественной финансовой информации при помощи качественного бухгалтерского инструментария.

Малые предприятия можно отнести к группе, которой реформа бухгалтерского учета в ее нынешнем виде просто невыгодна. Специфика деятельности малых предприятий в основном связана с их структурой. Круг собственников таких предприятий, как правило, ограничен, так как по организационно-правовой форме - это общества с ограниченной ответственностью или закрытые акционерные общества. Собственники таких предприятий активно участвуют в хозяйственной деятельности. В связи с малой численностью процесс управления достаточно простой, поэтому затраты на менеджмент, включая административный аппарат, невелики. Собственных источников финансирования достаточно; в случае, когда привлекаются заемные средства, в основном, используются средства собственников или небольшие по объему кредиты. Рынками капитала для привлечения средств малые предприятия не пользуются, при составлении бухгалтерской отчетности они обычно исходят из налоговых целей.

В ходе реформы были утверждены Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (приказ Минфина России от 21 декабря 1998 г. N 64н), в которых нашли отражение произошедшие в последние годы изменения в методологии организации и ведения бухгалтерского учета и предусмотрена в соответствии с Законом "О бухгалтерском учете" упрощенная система бухгалтерского учета. Но упрощение порядка ведения бухгалтерского учета для малых предприятий в основном касается больше "технического" аспекта бухгалтерского учета: применения упрощенного плана счетов, регистров бухгалтерского учета. Вместе с тем, в Типовых рекомендациях указывается, что малое предприятие ведет бухгалтерский учет в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными Федеральным законом "О бухгалтерском учете", Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Как видно, меры, предлагаемые в данном нормативном акте, носят половинчатый характер и не решают проблем малого предпринимательства по упрощению порядка ведения бухгалтерского учета.

Неизбежно реформа бухгалтерского учета потребует от малых предприятий больших затрат, связанных не только с обновлением программных продуктов, но и с необходимостью повышения квалификации главных бухгалтеров. Следовательно, у малых предприятий при относительно небольших объемах производства возникнут непомерные затраты на оплату административных расходов.

На практике большинство малых предприятий могут просто игнорировать принимаемые ПБУ, а при ведении бухгалтерского учета руководствоваться нормативными актами, регулирующими налогообложение.

Пользователи бухгалтерской отчетности

Успех реформы непосредственно связан с наличием практической базы для ее осуществления. При этом имеются в виду не только предприятия как субъекты реформы, но и пользователи бухгалтерской отчетности. Большое значение имеет заинтересованность пользователей в получении ими бухгалтерской отчетности, составленной по новым правилам, иными словами, полезность для каждой конкретной группы пользователей представленной предприятием финансовой информации. Остановимся на данном аспекте бухгалтерской реформы более подробно.

В Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" пользователи бухгалтерской отчетности подразделяются на внешних и внутренних. При этом к внутренним пользователям бухгалтерской отчетности относятся руководители, учредители, участники и собственники имущества предприятия; к внешним пользователям бухгалтерской отчетности относятся инвесторы, кредиторы и другие пользователи бухгалтерской отчетности.

Несколько иной аспект деления дан в Концепции бухгалтерского учета. Пользователи бухгалтерской отчетности делятся на внутренних и внешних в зависимости от того, для каких целей им нужна информация. Так, "в отношении информации для внутренних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной руководству для принятия управленческих решений". "В отношении информации для внешних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации (в дальнейшем - информация), полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений" (п.3.2).

Следует отметить, что в МСФО отсутствует деление на внешних и внутренних пользователей, а в качестве основных групп названы инвесторы, работники, кредиторы, поставщики и иные торговые кредиторы, покупатели, государственные органы, общественность. Таким образом, если основываться на делении, приведенном в Концепции, можно сказать, что МСФО направлены на удовлетворение потребностей в финансовой информации только внешних пользователей финансовой отчетности.

Налоговые органы как наиболее активный пользователь бухгалтерской информации

Традиционно сложилось, что основным и наиболее активным пользователем бухгалтерской информации предприятий были органы государственной статистики и налоговые органы.

Естественно, что под влиянием налоговых органов и их фискальной политики в области получения реальной информации о финансовом положении предприятий российский бухгалтерский учет превратился в технический инструмент для определения налогооблагаемой базы.

Нельзя не отметить, что данная ситуация существенно изменилась за последние несколько лет. Минфином России была проведена большая работа по смягчению налоговой направленности бухгалтерской информации. Принятые в последние годы нормативные акты, регламентирующие порядок учета и отчетности, формально были направлены на достижение финансовых целей, т.е. на обеспечение интересов акционеров, кредиторов и иных пользователей бухгалтерской отчетности. В результате предприятиям для расчета налогооблагаемой базы приходится проводить пересчет данных бухгалтерской отчетности. По факту, однако, это привело к тому, что многие предприятия ведут учет не в соответствии с требованиями нормативных актов по бухгалтерскому учету, а в соответствии с требованиями налогового законодательства, поскольку, за исключением налоговой инспекции, какие-либо активные пользователи финансовой информации практически отсутствуют.

К сожалению, проблема противоречия финансовых и налоговых целей при подготовке и представлении бухгалтерской отчетности в Программе реформирования бухгалтерского учета должным образом не поставлена. Более того, на сегодняшний день практически отсутствует какая-либо связь между процессом реформирования бухгалтерского учета и налоговой реформой, в т.ч. разработкой налоговых законов и Налогового кодекса. В результате не исключены ситуации, когда изменения в правилах бухгалтерского учета оказывают непосредственное влияние на величину налогооблагаемой базы. Данные проблемы касаются, прежде всего, переоценок имеющихся у предприятия оборотных активов по рыночной стоимости, начисления амортизации, а также создания резервов.

Зависимость налогооблагаемой базы от правил учета неизбежно приводит к превалированию в учете налоговых норм и значительно снижает возможности (и заинтересованность) бухгалтеров в принятии ими объективных суждений в отношении классификации, оценки и признания фактов хозяйственной деятельности. Прямые отсылки в налоговых актах к статьям бухгалтерской отчетности, а также балансовой стоимости активов приводят к сознательному искажению предприятиями соответствующих статей в учете и отчетности в целях выгодной для них корректировки налогооблагаемой базы.

Таким образом, влияние результатов реформы на предприятия будет в значительной степени зависеть от того, насколько удастся поставить реформу налогообложения в зависимость от реформы бухгалтерского учета, то есть поставить достоверность налоговой базы в зависимость от достоверности финансовой информации (финансового положения и финансовых результатов).

Построение системы нормативного регулирования бухгалтерского учета

Для большинства интересующихся проблемами развития экономики России не требует доказательства то обстоятельство, что страна в настоящее время еще не достигла в своем развитии состояния цивилизованных рыночных отношений, а, значит, продолжает находиться в периоде перехода к рыночной экономике. Следовательно, и реформа системы бухгалтерского учета подвержена влиянию тех объективных факторов и обстоятельств, которые характерны для этого периода развития экономики страны.

Существенным объективным фактором, влияющим на процесс реформирования бухгалтерского учета, является его административный характер, что характеризуется высокой степенью государственной регламентации бухгалтерского учета, а также выполнением функции обеспечения постоянно меняющихся фискальных интересов государства. Кроме того, проблема реформирования обостряется еще и незрелостью экономических отношений в стране, отсутствием массового эффективного собственника, заинтересованного в сохранении и возрастании вложенного или полученного капитала, что выражается в том числе и в том, что не всегда объективные пользователи финансовой информации осознают себя таковыми и проявляют интерес к ее достоверности.

Одной из основных задач процесса реформирования является создание системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, соответствующей требованиям пользователей финансовой информации в рыночной экономике и представляющей собой результат взаимодействия институтов рыночной экономики по разработке и установлению правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Исходя из перечня трудностей, с которыми объективно сталкивается процесс реформирования отечественного учета, напрашивается вывод о том, что многие недостатки и несовершенства и системы регулирования носят объективный характер, что идеал в принципе невозможен. Во многом так оно и есть. Международные стандарты финансовой отчетности, в соответствии с которыми происходит гармонизация отечественного учета, являются условным идеалом. Однако органы, стоящие во главе процесса реформирования, обязаны иметь в качестве условного идеала некую систему, которая удовлетворяла бы некоторым требованиям, например, простоты, логичности, целостности, непротиворечивости.

Формирование системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России становится актуальной задачей его реформирования. На мой взгляд, это особенно важно именно сейчас, когда опубликован и обсуждается текст проекта нового закона о бухгалтерском учете (см. Финансовая газета N 37 (405), сентябрь 1999 года), содержащий самостоятельную статью, посвященную нормативному регулированию бухгалтерского учета.

В настоящее время в России фактически сложилась четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета:

первый уровень - Федеральный закон "О бухгалтерском учете", другие федеральные законы, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ по вопросам бухгалтерского учета;

второй уровень - положения по бухгалтерскому учету;

третий уровень - методические указания, инструкции, рекомендации и иные аналогичные им документы;

четвертый уровень - рабочие документы конкретной организации.

Вместе с тем, следует отметить следующее.

В статье 5 действующего закона "О бухгалтерском учете" говорится: "Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;

б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;

в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета

В планах счетов бухгалтерского учета, других нормативных актах и методических указаниях должна предусматриваться упрощенная система бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов Российской Федерации".

На мой взгляд, предусмотренная ст.5 закона система нормативных актов по бухгалтерскому учету недостаточно совершенна.

Во-первых, все документы обязательны для применения организациями, о чем прямо сказано в тексте закона.

В этом случае возникает резонный вопрос: как пользоваться этими нормативными актами, если в их тексте возникают противоречия по одним и тем же вопросам.

Например, вопросы квалификации и оценки в бухгалтерском учете собственных акций, выкупленных (приобретенных) у акционеров, нормативными актами Российской Федерации по бухгалтерскому учету не регламентируются должным образом.

Следует отметить, что собственные акции приобретенные (выкупленные) у акционеров, не упомянуты в перечне финансовых вложений, приведенном в п.43 Положения по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности.

Согласно указанному пункту "к финансовым вложениям относятся инвестиции организации в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы".

Однако для целей отражения в бухгалтерской отчетности на основании п.20 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" собственные акции отражаются в составе финансовых вложений.

Порядок квалификации в бухгалтерском учете собственных акций, выкупленных у акционеров, был определен п.3.6 приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. N 2 "Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций с ценными бумагами", согласно которому выкупленные акции принимались к учету на счете 56 "Денежные документы" по номинальной стоимости. Решением Верховного Суда РФ от 1 декабря 1998 г. N ГКПИ 98-525 пункт 3.6 указанного приказа признан недействительным (незаконным).

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий "акционерные общества могут открывать к счету 56 "Денежные документы" специальный субсчет "Собственные акции, выкупленные у акционеров". На нем учитываются собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования".

Исходя из того, что норма Инструкции по применению Плана счетов носит рекомендательный характер, а также ввиду отмены п.3.6. приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. N 2, можно сделать вывод, что организация для целей бухгалтерского учета может квалифицировать собственные акции приобретенные (выкупленные) у акционеров, не только как "денежные документы", но также иным образом.

По вопросу оценки собственных акций, приобретенных (выкупленных) у акционеров, нормативные акты по бухгалтерскому учету также не дают однозначного ответа.

С одной стороны, согласно п.1 статьи 11 Федерального закона "О бухгалтерском учете" "оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку".

В соответствии с п.40 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации:

"В группе статей "Краткосрочные финансовые вложения" отражаются фактические затраты организации по выкупу собственных акций у акционеров".

С другой стороны, в пояснениях к счету 56 "Денежные документы" инструкции по применению Плана счетов сказано, что "денежные документы учитываются на счете 56 "Денежные документы" по номинальной стоимости".

Необходимо отметить, что согласно пояснениям к счету 81 "Собственные акции (доли)" Инструкции по применению Плана счетов финансовохозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина от 31 октября 2000 г. N 94н, "при выкупе акционерным или иным обществом (товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (доли) в бухгалтерском учете на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 "Собственные акции (доли)" и кредиту счетов учета денежных средств.

При выкупе акционерным или иным обществом (товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (доли) в бухгалтерском учете на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 "Собственные акции (доли)" и кредиту счетов учета денежных средств.

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится по кредиту счета 81 "Собственные акции (доли)" и дебету счета 80 "Уставный капитал" после выполнения этим обществом всех предусмотренных процедур. Возникающая при этом на счете 81 "Собственные акции (доли)" разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и номинальной стоимостью их относится на счет 91 "Прочие доходы и расходы"".

Несмотря на то, что согласно ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" статья бухгалтерского баланса "Собственные акции, выкупленные у акционеров" отражается в подразделе "Финансовые вложения", собственные акции, выкупленные исключительно для целей их аннулирования, по моему мнению, не следует квалифицировать как финансовые вложения.

Собственные акции, приобретенные (выкупленные) для целей их аннулирования, не могут принести организации экономических выгод в будущем, поэтому их нельзя признать активом организации. С этой точки зрения, более логично отражать в бухгалтерском учете собственные акции сразу по номинальной стоимости и при составлении бухгалтерской отчетности вычитать из статьи "Уставный капитал" (аналогично отражению непокрытого убытка).

Собственные акции, приобретенные (выкупленные) для целей их последующей продажи, целесообразно квалифицировать в бухгалтерском учете как финансовые вложения и отражать их обособленно на субсчете "Собственные акции, выкупленные у акционеров" счета 58 "Краткосрочные финансовые вложения".

По моему мнению, экономическая сущность вложений как в ценные бумаги других организаций, так и в собственные акции, приобретенные (выкупленные) для целей их последующей продажи, одна - получение дохода. Поэтому, если исходить из экономической сущности фактов хозяйственной деятельности, то несмотря на то, что собственные акции не упомянуты в перечне финансовых вложений, приведенном в п.43 Положения по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности данное решение вопроса, с моей точки зрения, правомерно.

Согласно п.44 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности "финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора". Операции по продаже собственных акций отражаются в бухгалтерском учете аналогично операциям с акциями других организаций.

Собственные акции, приобретенные (выкупленные) у акционеров для целей их последующей продажи, можно также отражать на счете 56 "Денежные документы". В данном случае неизбежно встает вопрос с их оценкой: по фактическим затратам на приобретение или по номинальной стоимости. По-моему мнению, для целей получения достоверного финансового результата в случае последующей продажи собственных акций, их целесообразно отражать в сумме фактических затрат на приобретение. Однако возможна также оценка по номинальной стоимости с одновременным признанием дохода или расхода, если цена приобретения отличается от номинала.

В бухгалтерской отчетности собственные акции, приобретенные (выкупленные) для целей их последующей продажи, независимо от квалификации в бухгалтерском учете ("финансовые вложения" или "денежные документы") отражаются по статье "Собственные акции, выкупленные у акционеров" в составе финансовых вложений на основании требования ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации"

В связи с тем обстоятельством, что способ бухгалтерского учета собственных акций, приобретенных (выкупленных) у акционеров нормативными актами Российской Федерации по бухгалтерскому учету однозначно не определен, организация обязана его разработать самостоятельно и обосновать при формировании своей учетной политики согласно п.8 ПБУ 1/98 "Учетная политика организации", а в случае несоответствии разработанных способов бухгалтерского учета положениям нормативных актовраскрыть в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности на основании требования п.4 ст.13 Федерального закона "О бухгалтерском учете".

Во-вторых, содержание нормативных документов порой полностью дублирует друг друга. По моему мнению, это происходит потому, что нет четкой концепции и правил построения системы нормативного регулирования, отвечающих прежде всего на вопрос о том, какие вопросы регулирует тот или иной уровень нормативного регулирования и как он взаимодействует с другими уровнями.

Например, текст, касающийся перечня вопросов, которые утверждаются при принятии учетной политики организации, практически без каких-либо изменений содержится:

в п.3 статьи 6 "Организация бухгалтерского учета в организациях" Федерального закона "О бухгалтерском учете";

в п.8 раздела 1 "Общие положения" Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;

в п.5 раздела 2 "Формирование учетной политики" Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/98) "Учетная политика организации.

Аналогичное замечание можно сделать и в отношении правил, касающихся бухгалтерской отчетности.

Это было бы не так страшно (нелогично, нерационально и только), если бы текст разных документов точно повторял друг друга.

Хуже для практического применения нормативных актов обстоит дело тогда, когда одна и та же норма оговаривается в разных документах и их текст по одному и тому же вопросу противоречит друг другу.

Порядок нахождения правильных решений в условиях противоречий в законодательстве общеизвестен, он рассматривается в любом из курсов юриспруденции. Наша задача - постараться сформулировать предложения в отношении принципов построения системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, которые максимально исключат саму возможность возникновения противоречий.

Система становления рыночных отношений предполагает в том числе и большую свободу и демократизацию общества, что в свою очередь обусловливает необходимость в появлении структур саморегулирования и самоуправления. Этот объективный процесс затрагивает и систему профессионального регулирования.

Наряду с государственными органами - Министерством финансов Российской Федерации, которому Правительство Российской Федерации поручило регулирование бухгалтерского учета в России, в Российской Федерации появляются независимые профессиональные организации, имеющие целью активное участие в регулировании профессии, защиту интересов представителей профессии и т.п.

Среди последних можно перечислить: Ассоциацию бухгалтеров и аудиторов "Содружество", Российскую коллегию аудиторов, Аудиторскую палату России, Гильдию финансистов, Национальную федерацию консультантов и аудиторов (НФКА), Институт профессиональных аудиторов России (ИПАР) и др.

В настоящее время создана еще одна независимая профессиональная организация - Институт профессиональных бухгалтеров России. Именно эта организация под руководством Министерства финансов Российской Федерации пытается наладить в настоящее время работу экспертов над национальными бухгалтерскими стандартами - Положениями по бухгалтерскому учету - в процессе гармонизации отечественного бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Значительную роль в этом процессе должен играть также орган экспертов - Методологический совет по бухгалтерскому учету при Минфине РФ.

Сложным вопросом регулирования бухгалтерской профессии является вопрос о содержании процесса и вопросов регулирования бухгалтерского учета - что останется в компетенции государственных органов, какие вопросы будут предметом комплексного регулирования, а какие уйдут в сферу чисто профессионального регулирования - регулирования независимыми профессиональными бухгалтерскими организациями.

Интересным с точки зрения постановки проблемы профессионального регулирования является то обстоятельство, что в системе бухгалтерского учета, ориентированной на применение Международных стандартов финансовой отчетности, для которых характерно концептуальное построение исходя из основополагающих принципов бухгалтерского учета и большая вариантность в выборе способов бухгалтерского учета, в принципе менее значительна роль строгой регламентации, а возрастает значение так называемого профессионального суждения. "Встраивание" основных положений МСФО, носящих рекомендательный характер, в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, имеющую обязательное применение, также представляет серьезную проблему. Во многом повышение роли профессиональных образований в процессе регулирования профессии будет определяться процессами развития рыночных отношений в стране, формирования интереса у пользователей бухгалтерской отчетности к именно достоверной информации о финансовом состоянии организаций и результатах их деятельности, а также созреванием и готовностью самих профессиональных институтов решать сложные вопросы регулирования профессии, ее формы и содержания, брать на себя ответственность за результаты регулирования и осуществлять контроль за состоянием профессии.

Фактом является то обстоятельство, что для существующей в России в первые годы переходного к рыночной системе хозяйствования периода налоговой системы характерно явно фискальное содержание. В свою очередь, налоговая система страны формируется в тесной взаимосвязи с системой бухгалтерского учета, так как бухгалтерский учет служит, как правило, источником информации о будущем объекте налогообложения. Как следствиесильное влияние налоговых органов на процесс регулирования бухгалтерского учета, превышение сферы их компетенции. Наличие реального фактора "налогового регулирования" бухгалтерского учета зачастую приводит к игнорированию экономического смысла и содержания фактов хозяйственной деятельности, что дискредитирует главную задачу бухгалтерского учета - создание о субъекте рыночных отношений полной и достоверной информации.

Во многом это объективная черта экономики переходного периода, так как налоговая система существует в любой экономической системе, а значит налоговый орган как потребитель финансовой информации осознает себя в этом качестве значительно раньше, чем другие потребители достоверной финансовой информации. Поэтому отставание "экономического" нефискального регулирования формирования финансовых показателей носит, возможно, и частично объективный характер.

Проблемы соответствия Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО)

Сложившийся в настоящее время фактически в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и закрепленный в проекте закона второй уровень документов представляет собой ПБУ - Положения по бухгалтерскому учету. Положения по бухгалтерскому учету создаются, как известно, согласно Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. N 283.

В настоящее время стало модным не только и не столько конструктивно критиковать создаваемые во исполнение Программы ПБУ, но и прямо ругать непосредственных ответственных за неисполнение или ненадлежащие исполнение положений Программы.

Главный аргумент - российские ПБУ в недостаточной степени соответствуют МСФО - Международным стандартам финансовой отчетности.

Да, действительно, текст Положений по бухгалтерскому учету и других нормативных документов по бухгалтерскому учету, очень часто оставляет желать лучшего. Это касается определения понятий, выбора терминологии, конкретных формулировок, обеспечения взаимодействия, преемственности и взаимосвязи между собой. Однако, попытаемся разобраться, где и в чем суть проблемы, а где ее "форма".

Вопрос о целях и задачах реформы бухгалтерского учета является предметом постоянных острых дискуссий в профессиональном сообществе, как на страницах печати, так и среди участников многочисленных конференций, симпозиумов и конгрессов.

Относительно направленности процесса реформирования бухгалтерского учета в России следует сказать, что в настоящее время существует два подхода.

Первый подход четко сформулирован Международным центром по реформе системы бухгалтерского учета в вынесенном на широкое обсуждение проекте "Рекомендации по реформе бухгалтерского учета". В соответствии с указанным документом предлагается в качестве среднесрочной задачи российской экономики (в течение трех, максимум пяти лет) осуществить полную замену российской системы нормативного регулирования бухгалтерского учета на МСФО для всех предприятий, за исключением предприятий малого бизнеса и "компаний с ограниченным числом участников". Такое направление процесса реформирования объясняется, прежде всего, тем, что российская система нормативного регулирования "наименее пригодна для принятия решений в условиях рынка", что приводит "к ошибочным экономическим решениям и растрате экономических ресурсов".

Другими словами, нужно просто применять МСФО в качестве национальных стандартов. Тогда будет обеспечено полное соответствие ПБУ и МСФО. Однако, практически ни одна страна мира, применяющая в своем законодательстве МСФО, и характеризующаяся часто более развитыми и цивилизованными рыночными отношениями, чем Россия, так не поступает.

Второй подход заключается, как это и было запланировано в начале процесса реформирования, в построении системы российских национальных стандартов по бухгалтерскому учету.

Обратимся непосредственно к тексту Постановления Правительства РФ от 6 марта 1998 г. N 283 и процитируем ряд его положений.

Основные задачи реформы, согласно постановлению, заключаются в следующем:

"сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;

обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне...".

В связи с достижением цели нормативного регулирования бухгалтерского учета должен быть в том числе решен вопрос и "... взвешенного использования международных стандартов в национальном регулировании".

"По мере становления бухгалтерской профессии, адекватной требованиям рыночной экономики, степень участия профессиональных организаций в регулировании вопросов бухгалтерского учета возрастает. При этом будут приняты во внимание исторические и культурные традиции регулирования общественной жизни в России...".

Поэтому, как видно из самого текста постановления, нет необходимости дискутировать по вопросу о том, насколько хорошо или плохо соответствует тот или иной национальный стандарт официальному тексту соответствующего МСФО. Он в полной мере и не должен соответствовать (иначе, повторяем, это и был бы сам МСФО).

Задача, стоящая перед российским законодательством значительно сложнее: обеспечить взвешенную, разумную гармонизацию основных положений, принципов МСФО, действующего в Российской Федерации гражданского законодательства и отечественных исторических и культурных традиций. То есть, по сути дела речь идет не о переходе на Международные стандарты финансовой отчетности, а о создании национальных стандартов, отвечающих одновременно требованиям факторов, перечисленных выше.

Насколько органы управления российских предприятий, в свою очередь, заинтересованы в реформе бухгалтерского учета? Ответ на этот вопрос зависит, в первую очередь, от наличия преимуществ новых российских ПБУ по сравнению со старыми, которые позволили бы менеджменту получать более объективную и достоверную информацию о состоянии дел на предприятии. Представители российского менеджмента, наряду с инвесторами и кредиторами предприятий, могли бы стать опорой бухгалтерской реформы в случае заинтересованности в ее результатах. При этом их основной интерес в этой области заключается в получении инструментов учета, позволяющих адекватно учитывать факты хозяйственной деятельности предприятий, в том числе бартерные и зачетные сделки, которые на некоторых предприятиях могут достигать до 70-80 процентов от общего оборота. Иными словами, менеджмент заинтересован в получении бухгалтерского инструментария, который позволял бы получать достоверную информацию о предприятиях с учетом российской специфики, а именно - неденежных форм расчетов, благодаря которым учет и отчетность на предприятиях превратились в очень условную категорию.

Результаты бесед с руководителями, бухгалтерами и экономистами крупных и средних российских предприятий позволяют судить об их интересе к управленческому учету, особенно применительно к неденежным формам расчетов, т.е. как раз к тому аспекту учета, который практически отсутствует в международной практике. Так, МСФО не уделяют какого-либо особого внимания неденежным формам расчетов, так же как и продвинутые национальные системы учета - например, US GAAР или UК GAAР, поскольку рыночная экономика предполагает денежные расчеты как безусловно превалирующую форму расчетов, а товарные обмены и зачетные схемы - как исключение из общего правила. Разумеется, основной принцип международных стандартов - учет по справедливой стоимости - может быть применен и в случае неденежных расчетов, однако МСФО не дают ответ на основной вопрос, возникающий в этой связи, - на вопрос об определении справедливой стоимости активов при использовании товарообменных и зачетных схем, многие из которых носят "вынужденный" характер.

Что касается разработки положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), проведенный анализ свидетельствует о наличии существенных расхождений между ними и международными стандартами финансовой отчетности. Тем не менее, принятие четырнадцати ПБУ внесло существенные изменения в российскую систему бухгалтерского учета. Многие из указанных нормативных актов вызвали существенные трудности у практикующих бухгалтеров и аудиторов, как в части общего понимания, так и в части практического применения. Особенно это касается новых понятий (условные факты хозяйственной деятельности, события после отчетной даты, информация по сегментам, информация об аффилированных лицах), заимствованных из международных стандартов.

Как уже было отмечено, в настоящее время законодательство по бухгалтерскому учету не определяет требования к содержанию различных нормативных актов по бухгалтерскому учету и формально не устанавливает их иерархии: все документы обязательны для применения организациями, о чем прямо сказано в тексте закона. Российские положения по бухгалтерскому учету распространяются, как правило, на организации, являющиеся по законодательству юридическими лицами (за исключением кредитных и бюджетных организаций). В некоторых случаях разрешается их неприменение малыми предприятиями.

Иной порядок применения установлен в МСФО. Так, в Предисловии к Изложению Международных стандартов финансовой отчетности сказано:

"Обычно финансовые отчеты публикуются раз в год и представляются для проверки аудитором. Международные стандарты финансовой отчетности применяются к таким финансовым отчетам торговых, производственных или хозяйственных компаний. Руководство такой компании может составлять финансовые отчеты для собственного пользования самыми разнообразными способами, наилучшим образом подходящими для внутренних управленческих нужд. Когда же финансовые отчеты издаются для других лиц таких, как акционеры, кредиторы, служащие и общественность в целом, они должны соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности" (параграфы 5, 6).

Таким образом, представление отчетности в соответствии с МСФО необходимо в случае наличия у нее заинтересованного пользователя, и, следовательно, представлять отчетность в соответствии с Международными стандартами должны в первую очередь, предприятия, публикующие финансовую отчетность. Система государственного нормативного регулирования бухгалтерского учета в России охватывает все предприятия (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений). Следовательно, по своей направленности Международные стандарты финансовой отчетности устанавливают требования для гораздо более узкого круга предприятий, как правило, это "передовые" предприятия, ценные бумаги, которых обращаются на рынке. Данный факт нельзя не учитывать при разработке национальных стандартов по бухгалтерскому учету, которые, еще раз повторяем, обязательны для применения всеми российскими организациями.

Ответ на вопрос о том, плох или хорош тот или иной стандарт, на мой взгляд, заключается не в проведении анализа на соответствие конкретному МСФО, а в умении авторов ПБУ учесть при его разработке одновременно как текст самих МСФО с учетом тенденций их изменения и на международном уровне, нормы действующего в России гражданского законодательства, национальные и исторические традиции, особенности переходного периода. То есть речь идет о решении сложной оптимизационной задачи.

Вряд ли стоит говорить о том, что ни одно из ПБУ не будет с этих позиций достаточно совершенно. Выход из создавшегося положения следующий:

во-первых, отечественная наука по бухгалтерскому учету должна попытаться сделать следующее: сформулировать некие критерии, в соответствии с которыми и должны оцениваться проекты предлагаемых ПБУ, а еще лучше, эти критерии должны учитываться при подготовке технических заданий на разработку ПБУ. Критерии должны учитывать влияние всех качественных групп факторов;

во-вторых, нужно обеспечить участие максимально большого количества проектов ПБУ в конкурсе на лучший проект.

В силу того, что система МСФО создавалась "несистемно", что многие вопросы бухгалтерского учета и отчетности в ней отсутствуют, что созданные стандарты постоянно актуализируются, пересматриваются, то есть также совершенствуются, у российской бухгалтерской науки есть возможность решения интересной методологической задачи: построить концепцию национальных Положений по бухгалтерскому учету, их стройную классификацию.

Все эти задачи требуют большего времени, чем отведено программой реформирования на разработку ПБУ. Но, на мой взгляд, одно другому не мешает. Методологическую работу по формированию системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России должна проводить аккредитованная при Министерстве финансов РФ профессиональная организация бухгалтеров и аудиторов. Она же должна осуществлять и координацию научных исследований в области методологии бухгалтерского учета.

Основная задача содержания ПБУ - документов второго уровня - установление принципов и правил формирования полной и достоверной информации о конкретных объектах бухгалтерского учета и отчетности.

План счетов и процесс реформирования бухгалтерского учета

Приказом Минфина России от 31 октября 2000 года N 94н утвержден новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, а также Инструкция по его применению (далее - новый План счетов и Инструкция по его применению) Организации должны перейти к применению нового Плана счетов бухгалтерского учета в течение 2001 года.

Прежде, чем анализировать место и роль нового Плана счетов в процессе реформирования бухгалтерского учета, попытаемся ответить на вопрос о значении Плана счетов и Инструкции по его применению в условиях централизованной и рыночной экономики.

Бухгалтерский учет в централизованной экономике характеризуется высокой степенью государственной регламентации, а также "типичностью" применения на всех предприятиях, вызванной требованиями централизованного управления экономикой в масштабах всей страны.

Для обеспечения "типизации" и стандартизации бухгалтерского учета в государственном масштабе требовался единый, обязательный в применении на каждом предприятии, документ, в котором были бы установлены основные правила ведения бухгалтерского учета. Функцию так называемой "единой инструкции" выполняли в условиях централизованного управления экономикой План счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению.

Рыночная среда - динамичное явление. Зарегламентировать заранее все случаи хозяйственной практики, причем из центра, по определению невозможно. Если придерживаться концепции тотальной регламентации при формировании законодательства, значит, заранее обрекать его на противоречия и несовершенства уже на этапе создания нормативных актов. Поэтому международные подходы к формированию достоверной финансовой информации строятся по принципу "от общего к частному", начиная с формулирования основных понятий и принципов и заканчивая детальными правилами учета конкретных объектов (см. Принципы подготовки и составления финансовой отчетности МСФО).

Таким образом, в условиях развития рыночной экономики, когда бухгалтерская отчетность становится публичной и у нее появляется заинтересованный пользователь, отличный от государства, основной целью бухгалтерского учета становится формирование достоверной информации. Следовательно, главными вопросами бухгалтерского учета становятся вопросы квалификации, признания и оценки объектов бухгалтерского учета, техника отражения по счетам имеет второстепенное значение.

Для того чтобы определить роль нового Плана счетов в процессе реформирования бухгалтерского учета необходимо вспомнить цели и задачи реформы.

В качестве основных задач реформы в Программе реформирования бухгалтерского учета указано формирование системы "стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информации пользователей, в первую очередь инвесторов".

Таким образом, главной задачей реформы бухгалтерского учета являлась разработка именно стандартов, устанавливающих основные принципы формирования достоверной бухгалтерской отчетности.

Постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. N 283, утвердившее Программу реформирования бухгалтерского учета, определило конкретный План мероприятий по ее реализации.

Согласно Плану мероприятий помимо стандартов бухгалтерского учета к декабрю 1998 года должен был быть разработан новый План счетов для коммерческих организаций. При этом следует отметить, что завершить принятие новых ПБУ планировалось лишь в 2000 году. Таким образом, технический документ, каковым является план счетов, планировалось принять раньше концептуальных, каковыми являются положения (стандарты) бухгалтерского учета. Это было не только нелогично, но и неосуществимо практически, в результате чего соответствующие пункты Плана мероприятий не были выполнены.

В рамках Методологического совета по бухгалтерскому учету при Минфине РФ была образована рабочая группа из ведущих представителей бухгалтерской профессии, которой были подготовлены концепция и проект Плана счетов бухгалтерского учета для коммерческих организаций. Проект был рассмотрен в мае 1998 года на совместном заседании членов Методологического совета и Межведомственной комиссии по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности в России. Участники заседания пришли к заключению, что его утверждение в установленные Программой реформирования бухгалтерского учета сроки нецелесообразно, поскольку, во-первых, он должен разрабатываться на основе уже существующих ПБУ, и, во-вторых, практическое внедрение нового Плана счетов в установленные сроки может вызвать проблемы психологического характера: для абсолютного большинства сотрудников бухгалтерских служб предприятий и организаций внедрить в свою работу одновременно такое количество нововведений практически невозможно (это подтверждает практика применения Плана счетов, введенного в действие с 1 января 1992 года).

Таким образом, уже в начале процесса реформирования бухгалтерского учета было ясно, что План счетов как технический документ должен быть разработан после введения в действие основополагающих нормативных документов - положений по бухгалтерскому учету.

Возникает закономерный вопрос: если План счетов является лишь техническим документом, насколько целесообразно было рассматривать его в качестве "шага" в выполнении Программы реформирования бухгалтерского учета, и, соответственно, включать разработку Плана счетов в План мероприятий?

Ответ напрашивается: видимо, в начале процесса реформирования бухгалтерского учета сложно было определить роль и место Плана счетов в системе нормативного регулирования.

Заключение

Международные учетные стандарты определяют основные направления учета и оценки соответствующих объектов учета. Основное назначение международных учетных стандартов – гармонизация учета и отчетности в различных странах.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 6.03.98 г. №283 была утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В качестве цели реформирования системы бухгалтерского учета в Программе зафиксировано приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

При этом предполагается:

сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;

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

оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Для приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО в Программе, в частности, упоминаются такие направления, как:

совершенствование нормативного правового регулирования;

формирование нормативной базы (стандарты);

методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии).

Также предлагается:

подготовить необходимые изменения и дополнения в Федеральный закон от 21.11.96 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в том числе по вопросу проведения аттестации бухгалтеров) и иные нормативные правовые акты;

в течение двух лет разработать и утвердить положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, включающие основные требования международных стандартов;

пересмотреть планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению, учитывая появление и особенности деятельности финансовых институтов, особенности обращения ценных бумаг и иные новые явления.

Ключевым элементом реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами являются разработка новых и уточнение ранее утвержденных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, внедрение их в практику.

В Программе достаточно подробно перечислены мероприятия, касающиеся совершенствования нормативной базы бухгалтерского учета и отчетности.

Согласно Программе предполагается переход от эпизодических контактов к систематической целенаправленной работе с рядом международных организаций, в том числе с Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

Сами по себе МСФО не порождают никаких обязанностей для бухгалтера. Отдельные положения МСФО, используемые в российской практике, должны быть непременно зафиксированы в соответствующих национальных нормативных актах - Федеральном законе "О бухгалтерском учете", положениях по бухгалтерскому учету.

Применение МСФО сегодня - дело сугубо добровольное, их неприменение ненаказуемо, поскольку наказать можно только за нарушение нормативного акта, принятого в установленном законом порядке.

За время действия Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Правительством Российской Федерации в 1998 г., осуществлен комплекс мер по пересмотру правил бухгалтерского учета и отчетности.

15 мая 2003 года был проведен методологический совет по бухгалтерскому учету при Минфине РФ. Методологический совет отмечает, что Министерство финансов Российской Федерации избрало и в сложившихся условиях проводит оптимальную политику по совершенствованию российской системы бухгалтерского учета, сближению ее с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В этом направлении проведена значительная работа:

обновлена нормативная база бухгалтерского учета, разработано большое количество новых положений по бухгалтерскому учету в соответствии с требованиями МСФО;

сформированы необходимые предпосылки для формирования бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО;

многие открытые акционерные общества, акции которых котируются на международных фондовых рынках, формируют финансовую отчетность по МСФО или американскому ГААП;

осуществляется обучение бухгалтерских кадров высшего и среднего звена новым правилам бухгалтерского учета с активным участием профессиональных организаций;

подготовлены и изданы учебники и учебные пособия для подготовки и переподготовки кадров бухгалтерских работников.

Особо следует отметить, что мероприятия по реформированию бухгалтерского учета в России проводятся Минфином России с соблюдением требования преемственности.

В результате на протяжении всего периода реформы была обеспечена целостность и внутренняя непротиворечивость системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета.

Директивы Европейского экономического союза (ЕЭС) как инструмент гармонизации являются для стран-участниц обязательными, оставляя за ними свободу в выборе решений о конкретных формах и методах включения директив в национальное законодательство.

Особо важными директивами в области финансового учета и отчетности являются 4-я и 7-я.

В 4-й Директиве, принятой 25.07.78 г., рассматриваются вопросы годовой финансовой отчетности: формы и структура баланса и счета прибылей и убытков, содержание примечаний к этим документам. Директива содержит рекомендации по методам оценки исходя из принципа «исторической» стоимости, но допускает альтернативные методы: периодическую переоценку, восстановительную стоимость, методы учета инфляционного фактора, Директива касается также вопросов подготовки отчетов, их публикации и аудита. Правительства стран -членов ЕЭС могут вводить определенные послабления и отклонения от требований Директивы в отношении объема публикуемой информации и аудиторского контроля, но не правил оценки.

7-я Директива (принята 13.07.83 г.) посвящена консолидированной (сводной) отчетности. В ней дано определение экономической группы организаций, охватываемых консолидацией, и раскрывается понятие контроля как основного критерия группы.

Указанные директивы создали основу для принятия аналогичных директив в отдельных отраслях экономики.

Список литературы

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете";
2. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.;
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н;
4. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. N 43н;
5. Положение по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98), утвержденное приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. N 56н;
6. Положение по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" (ПБУ 8/98), утвержденное приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. N 57н;
7. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99) ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н;
8. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 6мая 1999 г. N 33н;
9. Положение по бухгалтерскому учету "Информация об аффилированных лицах" (ПБУ 11/2000), утвержденное приказом Минфина России от 13 января 2000 года N 5н;
10. Положение по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2000), утвержденное приказом Минфина России от 27 января 2000 г. N 11н;
11. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденные приказом Минфина России от 21 декабря 1998 г. N 64н;
12. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций, утвержденные приказом Минфина России от 28 июня 2000 г. N 60н;
13. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н.
14. Введение в международные стандарты финансовой отчетности./Под ред. проф. Л.З. Шнейдмана.- М.: PriceWaterhousCoopers, 1999. – с.420.
15. Использование зарубежного опыта в условиях перехода России на международные стандарты в области учета и статистики: Сб. науч. трудов/Под ред. проф. Н.Е. Григорук.- М.: МГИМО, 1998. – с.326.
16. Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А.. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования - Ан-Пресс, 2001 г. Часть 1-5.
17. Реформа бухгалтерского учета. Федеральный закон "О бухгалтерском учете". Девять положений по бухгалтерскому учету.- 2-е изд., изм. и доп.М.: Ось-89, 2002. – с.213.
18. Дымова И.А. Международные стандарты бухгалтерского учета. М.: Главбух, 2000. – с.233.
19. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: Учеб. пособие. СПб.: Издательский дом "Бизнес-пресса", 2003. – с.487.
20. Применение международных стандартов финансовой отчетности. Учебное пособие / Под ред. А.М. Гершуна Фонд "Фонд развития бухгалтерского учета", 2004. – с.258.
21. Соколов В.Я. Тенденции развития учета // Бухгалтерский учет, N 11, июнь 2004 г. – С. 14-23.
22. Василевич И.П., Уткин Ф.А. Трансформация отчетности в соответствии с МСФО// Бухгалтерский учет, N 18, сентябрь 2003 г. – С.22-34.
23. Островский О.М. Проблемы регулирования бухгалтерского учета в России в условиях его реформирования и перехода на МСФО// Бухгалтерский учет, N 14, июль 2003 г. – С.3-12.
24. Василевич И.П., Уткин Ф.А. Вопросы трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО// Бухгалтерский учет, N 12, июнь 2003 г. – С.22-35.
25. Новости. Перспективы //Главбух, N 14, июль 2004 г.
26. Михайловский А. Светлое будущее бухгалтерского учета// Московский бухгалтер", N 9, сентябрь 2004 г. – С.14-19.
27. Сергеева Л. Равнение на МСФО!// Расчет, N 7, июль 2004 г. – С.9-12.