

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

УЧЕТ, АУДИТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РФ¹

Адольф Дж. Х. Энтховен — руководитель
Центра разработки международного учета

Университет штата Техас

Как только СССР прекратил свое существование, стала распадаться и советская система учета, которая в течение долгих десятилетий создавалась для того, чтобы контролировать централизованную плановую экономику. По существу, в России возникла новая система учета, тяготеющая к международным стандартам, основные положения которой закреплены в Плане счетов и новом учетном законодательстве.

В СССР учет использовался как инструмент для обеспечения сохранности социалистической собственности и выполнения государственных планов социального развития. Эти цели достигались путем строгого контроля за финансовыми результатами деятельности предприятий и организаций со стороны вышестоящих органов. Эти функции включали текущий контроль за состоянием и использованием активов, пофакторный анализ производства, контроль производства за нормами расхода материалов и ресурсов, контроль производства товаров и услуг, определение себестоимости, финансовой прибыли и направлений ее использования.

В 1991 произошли три важнейших события, определившие дальнейшие пути развития учета:

- публикация Нового Плана Счетов,
- выпуск нового набора документов финансовой отчетности,
- разработка нормативных и методических документов, подготавливающих к радикальным изменениям в учете и аудите.

Основной нормативный документ в Российской Федерации — «Положение по учету и отчетности в Российской Федерации» — был одобрен Правительством 16 февраля 1992. Большая часть работ по преобразованию системы учета выполнялась Министерством финансов с участием экспертов некоторых международных учреждений таких как Организация Объединенных Наций, Европейский Союз, Всемирный банк и крупнейшие международные аудиторские фирмы.

В настоящее время российские стандарты финансового учета соответствуют международным стандартам учета в следующих отношениях:

- Используется система двойной бухгалтерской записи,
- соблюдается принцип непрерывности учета,
- учет активов ведется по первоначальной стоимости приобретения,
- соблюдается принцип действующего предприятия,
- оценка активов и долговых обязательств, производимая в иностранной валюте, осуществляется на основе рыночного валютного курса, установленного Центральным банком России (ЦБ РФ) на дату совершения сделки.

Ряд других положений учета также приближены к западным понятиям, из которых важнейшими являются принцип определения момента совершения сделки, принципы соотношения расходов и полученной прибыли. Отличия от западных стандартов сохранились в

отношении учета долговых обязательств. На базе годовой прибыли могут создаваться только специальные фонды. Например, резервный фонд может использоваться для покрытия издержек в течение бюджетного года, если другие ресурсы предприятия недоступны.

Другое важное отличие состоит в том, что некоторые расходы не могут быть включены в расчеты при определении прибыли перед ее обложением налогом. Такие расходы должны исчисляться из чистой (после выплаты налогов) прибыли. Значительные отличия в учете также возникают из-за того, что многие организационные и административные расходы, связанные с подготовкой и развитием производства, должны быть капитализированы вместо того, чтобы их рассматривать в качестве издержек отчетного периода, как это делается по западным стандартам.

Таблица

СИСТЕМА УЧЕТА В РОССИИ

Уровень управления		Регулирующие документы	Ответственные за разработку
№	Наименование		
1	Законодательный	Федеральные законы, Постановления Правительства, Указы Президента	Парламент России, Правительство России, Президент России
2	Нормативный	Бухгалтерские стандарты	Министерство финансов России, Центральный банк России
3	Методический	Нормативные документы (за исключением бухгалтерских стандартов), методики и инструкции	Министерство финансов России, Государственные и муниципальные органы
4	Уровень предприятия	Внутрифирменное регулирование (приказы, руководящие указания, инструкции и т.п.) в пределах полномочий предприятия	Предприятия, консалтинговые фирмы

Поскольку российская методология учета по традиции имела только финансовую ориентацию, системы внутреннего контроля представляли собой нагромождение различных методов, независимых друг от друга. «Управленческий учет» в западном понимании практически не существовал, хотя широко использовался учет затрат на производство, однако делалось это, чаще всего, по инициативе руководителей предприятий. Оценка себестоимости по видам деятельности практически не производится. Отсутствие правильного ценообразования делает расчеты себестоимости бесполезными. Кроме того, в России бартер является любимой формой ведения торговли, что еще больше затуманивает картину учета.

Начиная с советских времен, российские бухгалтеры накопили огромное количество информации о своих предприятиях. Но они никогда не использовали эти

¹ Стратегические финансы. Июль 1999

данные, чтобы производить всесторонние исследования. А самое главное — у них не принято такого рода результаты делать доступными для посторонних. И сегодня отчетными данными российских предприятий манипулируют на переговорах со властными структурами для обоснования получения определенных налоговых льгот или большего количества субсидий. В России внешним инвесторам трудно получить достоверные сведения, поэтому российские бухгалтерские стандарты используются для проведения финансового анализа, так как только основанные на них данные о деятельности широкого круга предприятий доступны и могут составить базу для сравнения. Но пока эти стандарты имеют значительные недостатки. С их помощью нельзя получить данные, пригодные для сопоставления с аналогичными показателями предприятий в других странах. Полученные оценки могут быть ошибочно интерпретированы.

Хороший пример для иллюстрации этого положения дают отчетные данные за первую половину 1998 г. по крупной нефтяной компании “Татнефть”. Согласно российским стандартам, доход до вычета налогов упал на 27 % по сравнению с тем же самым отчетным периодом за 1997 г. Когда компания позже рассчитала тот же самый показатель по западным стандартам, получила снижение на 58 %. Главная причина такого отличия, приведшая к расхождениям более чем на 100 %, состоит в том, что по российским стандартам широко распространенные бартерные операции рассматриваются как оплата наличными. Но это не единственное расхождение российского и западного учета.

Например, крупнейшая российская государственная нефтяная компания “Роснефть” рассчитала прибыль 1998 г. (в первой половине года) “по отгрузке”, в то время как в 1997 некоторые филиалы компании “Роснефть” проводили расчеты прибыли “по оплате”. Таким образом, результаты этой компании не могут быть сопоставлены ни с предыдущими результатами той же компании, ни с результатами других компаний. Компании в нефтегазовой промышленности России обращают все большее внимание на эти проблемы.

Многие предприятия начали готовить отчеты по западным стандартам. “Юкос”, “Татнефть” и “Сибнефть” используют стандарты GAAP США. “Газпром” также применяет международные стандарты учета. В декабре 1999 г. “Газпром” подписал контракт с PricewaterhouseCoopers на разработку системы автоматизированного учета. Другие нефтяные компании, такие как “Комтек” и ТНК, пользуются услугами аудиторских фирм западной ориентации в процессе разработки своих систем управления. Но эти данные — только для внутреннего использования.

В отчете Объединенной Финансовой Группы (UFG) упоминается также другая проблема. Так как требования стандартов IAS или GAAP сопряжены со значительными издержками, российские нефтяные компании пользуются ими только при подготовке годовой (иногда полугодовой) отчетности. Отчетность за первый и третий кварталы подготавливается по российским стандартам. Так как эти стандарты не ориентированы на то, чтобы доводить результаты до сведения инвесторов, эти результаты могут приводить к большим заблуждениям. Например, затраты, отраженные в отчете “Сибнефти” за третий квартала 1998 г. по российским стандартам были значительно выше, чем эти же затраты, рассчитанные по стандартам GAAP. Но

даже постоянное использование стандартов GAAP российскими компаниями не означало бы решения всех проблем.

Можно только согласиться с заключением, сделанным в отчете UFG; “Необходимо помнить, что любая система финансовой отчетности — будь то российские бухгалтерские стандарты, международная система учета (IAS) или GAAP — хороша в той степени, насколько объективными являются отчетные данные и процессы сбора отчетной информации. И то, и другое в России далеко от совершенства, несмотря на тот внешний лоск, какой дает “Западный аудит”.

1. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Система налогообложения России имеет ярко выраженную тенденцию отказаться от налогов и обязательных платежей, которые дают маленький вклад в бюджет. Однако имеется ряд нерешенных проблем. Наиболее серьезные — низкий уровень собираемости налогов и высокая неплатежеспособность предприятий. Несоблюдение налоговых правил предприятиями и гражданами — тому основная причина. Система сбора налогов имеет много недостатков; привилегии и неравные условия для предприятий, несовершенное законодательство и неоднозначные подходы при его применении. Бартер мешает налогообложению.

Целью проведенных первых этапов налоговых преобразований было выявление налогооблагаемой базы. Налоговые декларации заполняются на основе информации, которая берется из балансовой отчетности. Американская Торговая палата в России оценивает такую систему как “устаревшую, громоздкую и негибкую”. В 1996 г. были приняты меры, направленные на то, чтобы потребовать производить отражение в отчетности выручки “по отгрузке”. Это привело к тому, что наряду с финансовой отчетностью, которая интересна акционерам и управляющим, начала развиваться налоговая отчетность.

В России активно пропагандируется идея постоянного развития и совершенствования налоговой системы. Ожидается, что новый налоговый кодекс значительно уменьшит общее число налогов и сборов и унифицирует сборы, имеющие общую налогооблагающую базу.

Совершенствование учета и аудита не может проводиться независимо от изменений, проходящих в окружающем правовом пространстве. В то же время, совершенствования в области учета и аудита приводят к улучшениям окружающей правовой среды. В России система налогообложения многими рассматривается как несправедливая и неодинаковая для всех. Уклонение от налогов в России процветает и очень изощренно. Для уклонений от налогов разработаны достаточно сложные схемы, в реализации которых принимают участие банки и государственные организации.

Важная юридическая проблема — проблема “корпоративного управления”. В процессе реформирования российских предприятий ей было уделено значительное внимание. Новый Закон “Об акционерных обществах” вошел в силу в 1996 г. Одна из целей этого закона — переход к корпоративному управлению. Закон делает акционерные общества ответственными за открытость и правильность составления отчетности. Затуманенная система отношений собственности между банками и промышленными компаниями имела тенденцию затуманить истинную картину.

2. ОБУЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И АУДИТУ

В России долгие годы первичная бухгалтерская отчетность служила для составления финансовой отчетности в целях контроля, а не для выработки и принятия решений. В результате престиж бухгалтерского учета был чрезвычайно низок. В прошлом выпускники средней школы оценивали бухгалтерский учет как 91-ю из 92 профессий, которым они могли бы учиться. Обучение бухгалтерскому учету в СССР включало смесь различных предметов (учет, экономика, финансы, и т.д.) и “натаскивание” по техническим формам ведения учета. Оно сводилось к освоению принципов учета для различных видов хозяйственной. С расширением роли бухгалтера его образование должно выйти за пределы традиционной вузовской программы и включать в себя большие объемы знаний по целому ряду взаимосвязанных областей. 12 августа 1994 был принят Закон “О высшем профессиональном образовании”. Согласно этому Закону была принята новая трехступенчатая система высшего образования.

3. ПЕРСПЕКТИВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Западные компании, прорабатывающие вопросы возможности вложения капитала в русские предприятия, вынуждены оценивать их финансовое состояние на основе российского бухгалтерского законодательства. Российское бухгалтерское законодательство создавалось и применялось для целей налогообложения и ведения бухгалтерского учета, а не для его использования потенциальными инвесторами в целях выяснения финансового состояния предприятия. Для обеспечения понятного западным инвесторам учета, получения сравнимых с западными компаниями результатов, ясных, в достаточной степени детализированных и достоверных финансовых отчетов, в целях привлечения зарубежных инвестиций, Правительство России предприняло шаги к дальнейшему реформированию учета.

Главная цель программы преобразования учета в России — принести систему учета и стандарты аудита в России в соответствии с международными стандартами (IAS). Правительство Российской Федерации создало межведомственную комиссию для реформирования бухгалтерского учета и признало Независимый Международный Центр Реформирования учета (ICAR). Кроме того, Правительство приняло Постановление, требующее проведения аудита на крупнейших российских предприятиях как по российским законам, так и по международным стандартам (ISA).

Эти действия должны привести к большему совпадению со стандартами международного учета, хотя в России эти изменения происходят довольно медленно. От отчетности будет требоваться большая открытость и понятность, однако Россия продолжает придерживаться единого Плана счетов, подобно тому, как это принято во Франции и ряде других стран. Политика налогообложения и экономическая политика должны быть более тесно связаны. Управленческий учет в том виде, как он понимается на Западе, для России — новая область, хотя раньше и существовало понятие “Калькуляция себестоимости”. Программы по управленческому учету для планирования и управления

были разработаны во всех крупнейших университетах и учреждениях, но сложившаяся практика управления оставляет желать лучшего.

Международный Центр Реформирования Бухгалтерского Учета — российская некоммерческая неправительственная организация с ограниченным сроком существования. Он был создан, чтобы разработать ряд национальных российских стандартов учета, которые бы принимали во внимание сложившуюся ситуацию в течение перехода на международные стандарты в России и помогали российским предприятиям преодолеть трудности этого перехода. Роль Центра также состоит в том, чтобы подготавливать практические инструкции по реализации программы преобразования, разрабатывать учебные пособия и курсы обучения бухгалтеров.

Управляющий Центра Дональд Бескин говорит: “Российские и международные профессиональные бухгалтеры тесно сотрудничают над разработкой эффективного для российских предприятий способа перехода на международные стандарты учета”. В ноябре прошлого года Центр организовывал первую российскую конференцию по международным стандартам, в работе которой приняло участие более 500 человек. В ходе этой конференции представлен официальный перевод стандартов IAS. Чрезвычайно важно, что теперь есть стандарт для перевода терминов из международных стандартов на русский язык, что будет способствовать уменьшению трудностей перехода на международные стандарты для российских предприятий и предприятий стран СНГ.

“Одно из самых главных достижений Координационной Программы перехода на международные стандарты является то, что уже одобрено 22 национальных стандарта учета, разработанных в соответствии с международными стандартами учета” — сообщил А.С. Бакаев, начальник департамента методологии учета Министерства финансов РФ на конференции по международным стандартам.

Западные компании должны сознавать, что пока все российские предприятия не перейдут на международные стандарты учета, информация, содержащаяся в финансовых отчетах, подготовленных в соответствии с российским законодательством, может вводить в заблуждение. Оценка активов приводится по исторической, а не по фактической стоимости, что было бы более правильным. Годовая прибыль может быть рассчитана как “по отгрузке”, так и “по оплате”. Резервирование потерь от невозврата займов по российскому законодательству более снисходительно.

Хотя в России имеется определенный прогресс в вопросах перехода на международные стандарты учета, в стране еще должно быть много сделано для того, чтобы завершить этот переход. Наиболее существенными шагами являются:

- широкое признание стандартов IAS людьми, принимающими в России ключевые решения,
- внесение изменений в гражданское и налоговое законодательства,
- переподготовка российских профессиональных бухгалтеров по международным стандартам учета,
- строгое соблюдение этих стандартов в повседневной работе.

Кроме того, пока в России работает “бартерная экономика”, проблематичной остается определение рыночной стоимости. По словам Ларисы Горбатовой из Федеральной Комиссии по ценным бумагам: “На неко-

торых российских предприятиях более 80 % всех финансовых поступлений реализуется через невалютные формы, включая бартер и зачеты. Правильное определение финансовых результатов в этих случаях невозможно. Мы должны признать, что пока не имеем надежных рыночных цен на важнейшие финансовые активы, поэтому под большим сомнением остается вопрос правильности учета". Крупнейшие российские компании, такие как "Газпром" и "Ростелеком" уже используют международные стандарты учета в своих сводных финансовых отчетах. Большим стимулом в этом направлении выступает потребность России привлечь иностранных инвесторов и выйти на международные рынки в качестве экспортеров.

4. ДАЛЬНЕЙШИЕ ИЗМЕНЕНИЯ

Теория и практика финансов предприятий и банковского дела в России все еще находятся на ранней стадии развития. Новым для России является требование, включение сферой учета как различных областей учета, так и оценки инвестиций (например, анализ инвестиционного проекта и оценку его реализуемости). Банковский учет и банковские операции (как показывает международный опыт) требуют более широкого круга знаний. Область финансового управления предприятием нуждается в более пристальном внимании как на стадии обучения, так и в области практической деятельности.

Радуют размеры проводимой работы в области образования. Приятно видеть, как в различных образовательных учреждениях обучают современным меж-

дународным финансовым методам управления. Стремление студентов практически овладеть современными методами управления весьма похвально. Будущее России — в более молодом поколении, которое стремятся принять и адаптировать новые методологии, включая западные стандарты финансового учета. Имеются причины как для пессимизма, так и для оптимизма относительно будущих направлений учета в России. Некоторый пессимизм относится к возможности сделать это в короткие сроки. Вместе с тем, есть оптимизм в отношении того, что этот путь приведет к положительным результатам. России предстоит долгий путь, но там есть целеустремленные профессионалы, которые хотят производить необходимые преобразования.

В России невозможно провести преобразования в одночасье. В этом процессе есть свои взлеты и падения. Так это и будет в обозримой перспективе. Продвижение в этом направлении потребует достаточно больших затрат. Приспособление к новым условиям во внутренней социально-экономической и окружающей среде — длительный процесс. Россияне должны сами сделать этот переход, но этот процесс затруднен необходимостью координальных преобразований. Не надо забывать, что западная культура, законы и мировоззрение были продуктом постепенных изменений: эпохи Возрождения, Реформации и Просвещения.

Адольф Дж. Х. Энтховен