

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА И АУДИТА

АНАЛИЗ ПЕРСПЕКТИВ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА

Лианский М.Е., профессор кафедры Экономического анализа ННГАСУ

Развитие учета неизбежно привело к появлению различных учетных практик и методов регулирования учета. Микроучет на предприятии проиллюстрирован на рис. 1. Учет – это часть системы управления предприятием, цель которой – побуждать менеджеров действовать в интересах собственника фирмы.

Системы управления предприятиями сильно различаются в разных странах. Эти различия отражают несовпадение правовых систем, роли рынков капитала, роли правительства на рынках капитала и других рынках, а также традиции и культуры. Система учета, которая вполне разумна в одних условиях, необязательно будет хороша в других. Сложность возникает еще и из-за того, что в каждой стране регулируется выбор правил бухгалтерского учета.

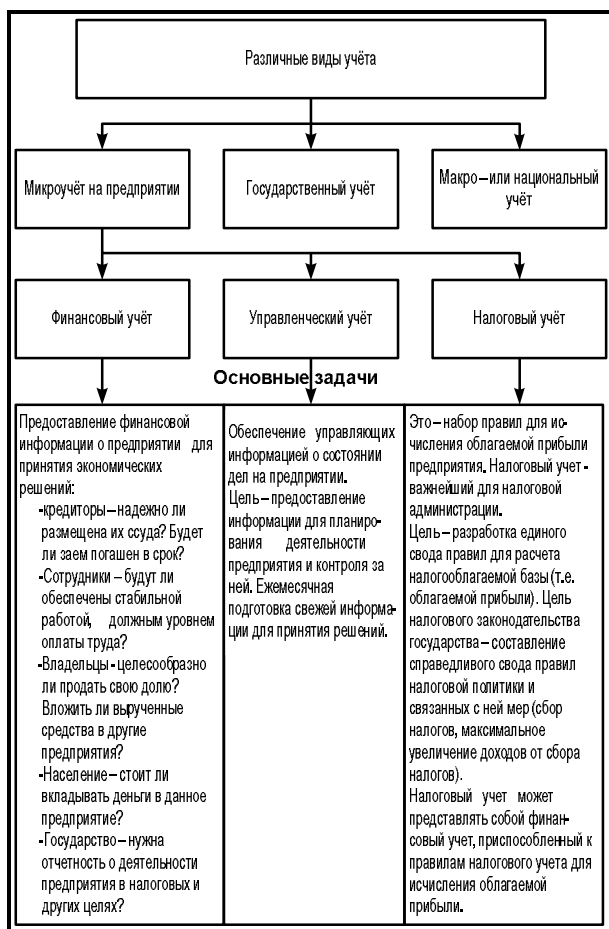


Рис. 1. Задачи микроучета на предприятии

В большинстве развивающихся стран не созданы национальные стандарты учета. Поэтому они следуют предписаниям GAAP США и Великобритании или МСФО. Принятие ими МСФО можно считать правиль-

ным направлением на пути стандартизации мировой учетной политики.

Если российское предприятие решает обратиться к иностранному финансированию, то оно часто сталкивается с препятствиями по причине большого объема финансовой информации, требуемой иностранным кредитором. Эти препятствия возникают в результате того что финансовая информация предприятия все еще в большой степени готовится и используется в формате, применяемом в бывшем СССР. Преодолеть эти препятствия можно только при условии, если предприятие способно предоставлять финансовую информацию и составлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО. По этой причине многие российские компании создают и внедряют процедуры составления отчетности в соответствии с МСФО.

Применение международных стандартов может предоставить предприятию не только мощные средства улучшения производства, но и значительные конкурентные преимущества. К ним можно отнести такие, как: отражение результатов деятельности предприятия в более простой и реалистичной форме; возможность сравнения финансового положения предприятия с финансовым положением иностранных компаний, что обеспечивает лучшее понимание со стороны западных партнеров и более совершенную систему бухгалтерского учета, позволяющую принимать правильные управленческие решения, в том числе и по ценообразованию.

Вместе с этим, составление финансовой отчетности в формате МСФО приносит большую выгоду и пользователям, участвующим в управлении и инвестициях. Следует заметить, что типовые информационные потоки, проиллюстрированные на рис.2, описывают взаимодействие экономического субъекта с внешними пользователями, т. е. исключительно в рамках финансового учета (рис. 1.). Управленческий и налоговый учеты в данной модели не рассматриваются.

Как следует из информационной модели для выживания экономического субъекта необходимо выполнение как минимум следующих двух условий:

- эффективная работа персонала;
- эффективное управление финансами.

Успешная деятельность экономического субъекта невозможна без слаженной работы персонала.

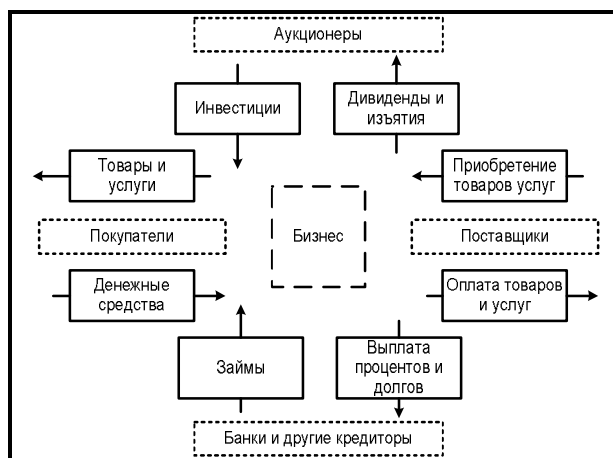


Рис. 2. Информационная модель финансового учета

Главной задачей менеджера по персоналу является подбор квалифицированных специалистов, наиболее точно удовлетворяющих основным требованиям организации. Координацией деятельности сотрудников и принятием многочисленных решений непосредственно занимаются руководители предприятия. Качество принимаемых руководством управленческих решений во многом зависит от получаемой ими информации. При этом основной информацией является бухгалтерская (финансовая). Например, если компания хочет получить кредит, то она должна предоставить сведения относительно своего финансового положения. На основе финансовой отчетности можно судить и о перспективах предприятия. Поэтому ведение бухгалтерского учета необходимо для нормального функционирования любого предприятия. При этом необходимо вкладывать много усилий на ведение качественного бухгалтерского учета, достоверно отображающего все процессы, происходящие на предприятии, что проиллюстрировано на рисунках 3 и 4.

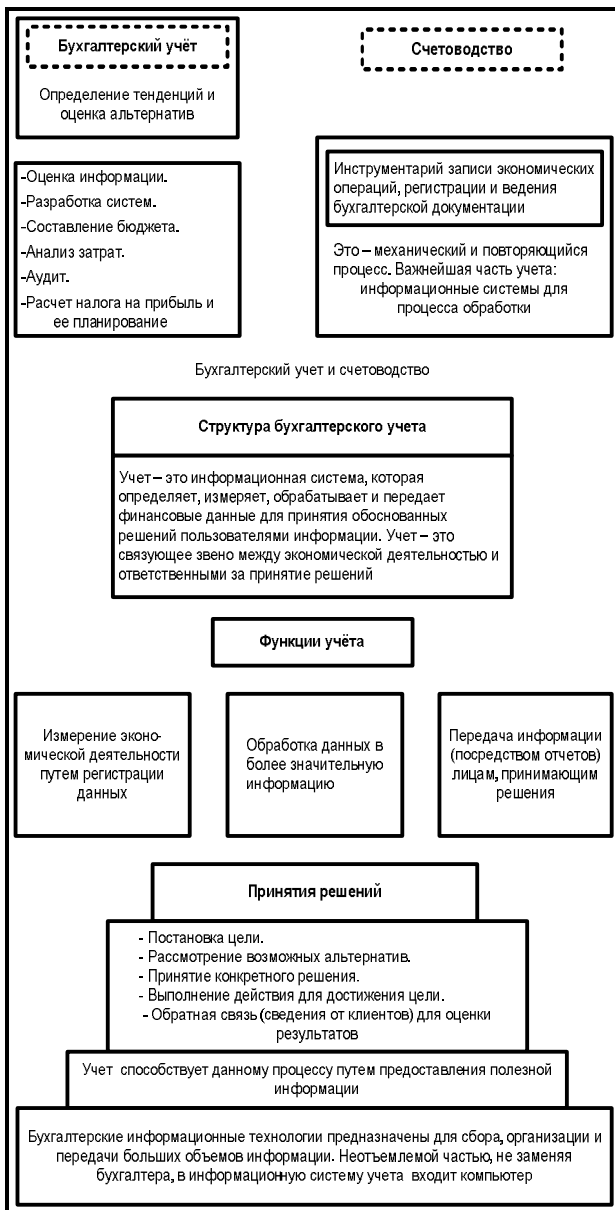


Рис. 3. Принятие управленческих решений

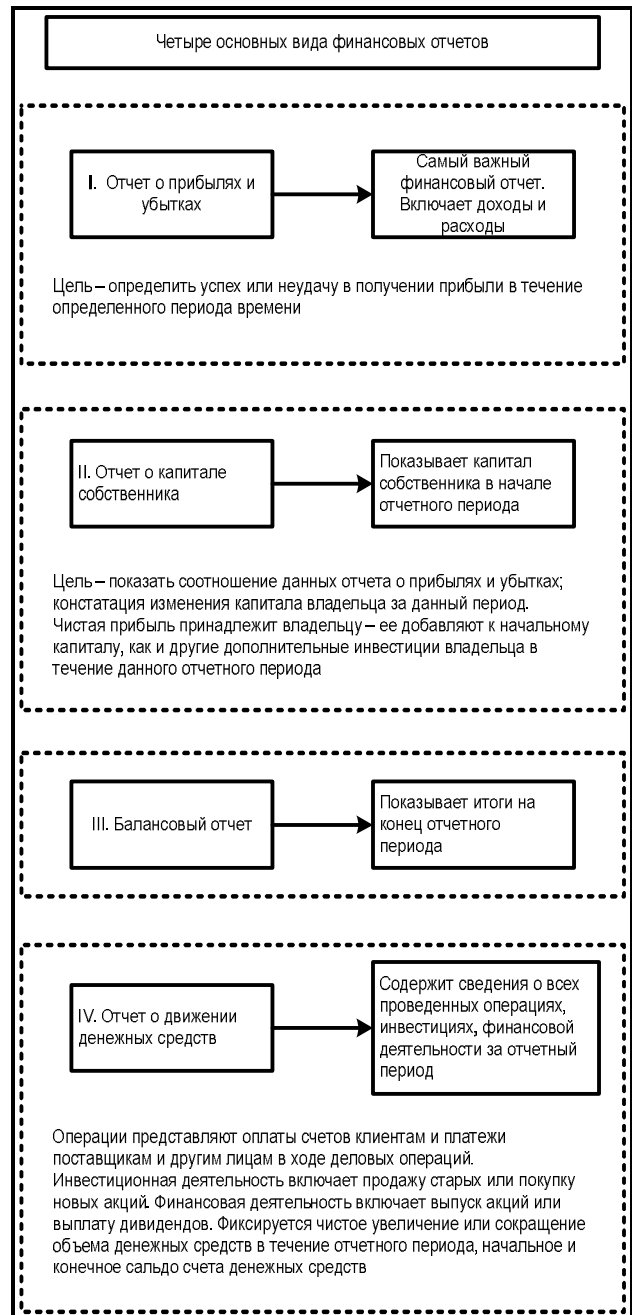


Рис. 4. Прибыль и капитал собственника

Учет является одной из вспомогательных функций бизнеса. В отличие от других видов деятельности учет не способствует притоку денежных средств. Тем не менее, выгода от функционирования бухгалтерии намного превышает затраты на ее содержание. Эта выгода определяется принятием рациональных экономических решений. Банкротство предприятий связано, как правило, с неумением работать в коллективе, а не с тем, что некоторые сотрудники некомпетентны в своей области. При этом, каждый пользователь финансовой отчетности выдвигает свои требования к ее построению. К сожалению, до настоящего времени большинство российских предприятий не в силах удовлетворить все запросы, т.к. из-за большой трудоемкости ведутся лишь основные виды учета, являющиеся со стороны государства обязательными.

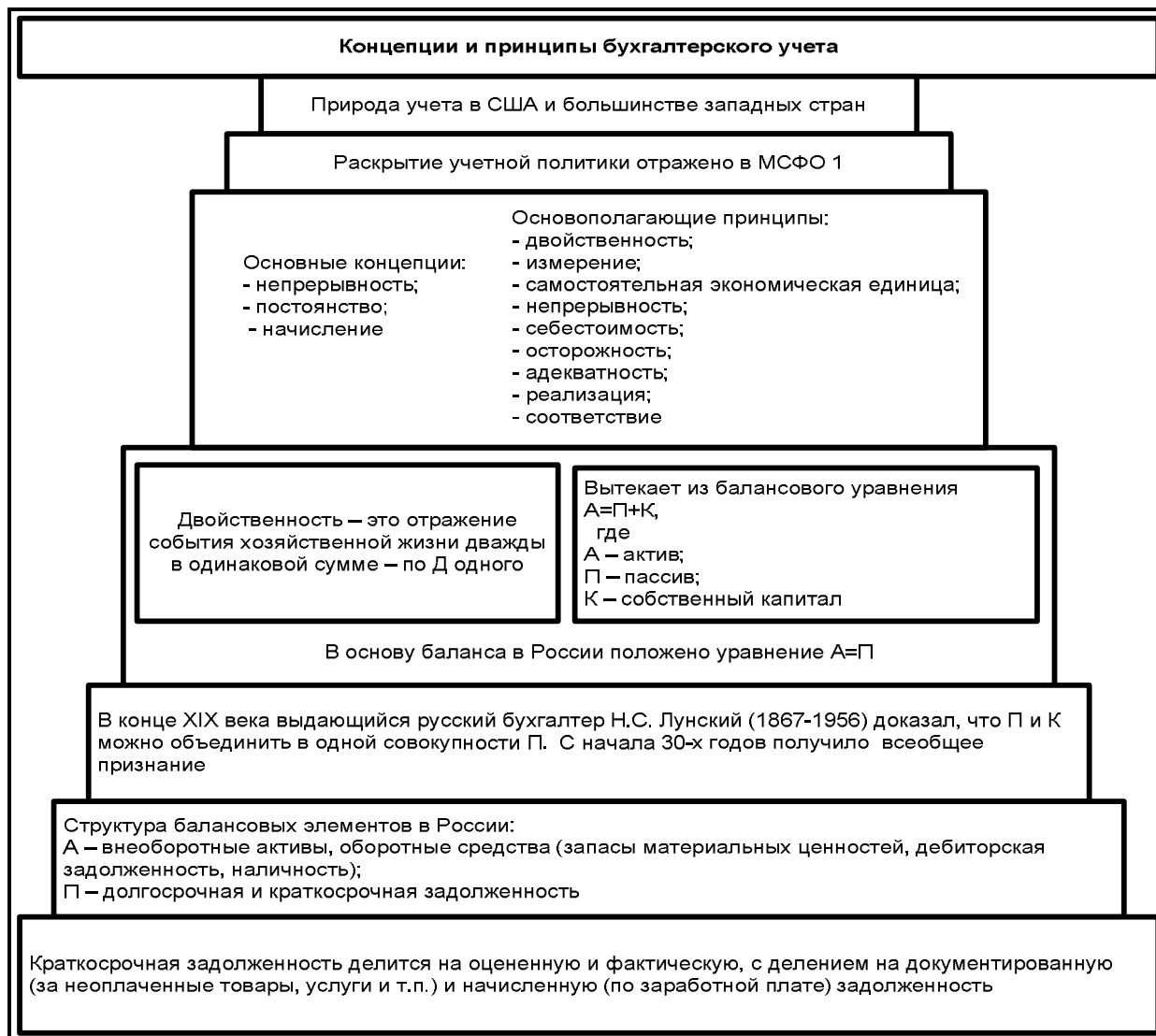


Рис. 5. Профессиональное суждение бухгалтера

МСФО регулируют вопросы только финансового учета, что следует из рис. 5, в то время как российская система учета находится в переходном периоде своего развития и большинство различий между МСФО и российскими стандартами вызвано наличием налогового и финансового учетов.

Известно, что в административно-командной экономике вопрос о профессиональном суждении по известным причинам никогда не поднимался. Для нее характерна комплексная регламентация хозяйственной деятельности экономических отношений, включая и функцию бухгалтерского учета. Самостоятельное, обоснованное мнение специалиста-бухгалтера, касающееся интерпретации отдельных фактов хозяйственной деятельности, в условиях централизованной экономики не было востребовано. Система же рыночных отношений представляет собой постоянно изменяющуюся систему, для которой невозможен тотальный регламент.

Согласно Принципам МСФО информацию, представляемую в финансовой отчетности, делают полезной для пользователей качественные характеристики, такие как понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Для выполнения основного предназначения финансовой отчетности на практике необходимо достижение компромисса между качественными характеристиками. Определение относительной важности характеристик в каждом конкретном случае является профессиональным суждением.

Системы регулирования правил формирования достоверной финансовой информации, необходимой заинтересованным пользователям, на Западе строят «от общего к частному». Это означает, что их построение начинается с формулировки основных принципов в соответствии с которыми должна формироваться достоверная финансовая информация и финансовая отчетность. В случае, если какой-либо частный регламент, определяющий порядок ведения учета и составления отчетности будет отсутствовать, то принятию корректного решения в той или нестандартной ситуации бухгалтеру помогает хорошее знание основных принципов. Поэтому изложение МСФО начинается именно с перечня и раскрытия этих основных принципов. Напомним, что к основным принципам относятся учет по методу начисления, непрерывность деятельности, существенность, правдивое представление,

преобладание сущности над формой, нейтральность, осмотрительность, полнота, сопоставимость.

Цель финансовой отчетности состоит в предоставлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений. Качественные же характеристики являются атрибутами, делающими представляемую в финансовой отчетности информацию полезной для пользователей. Четырьмя основными качественными характеристиками являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

На практике часто необходимо равновесие или компромисс между качественными характеристиками. В общем, цель состоит в том, чтобы достичь соответствующего соотношения между характеристиками для выполнения основного предназначения финансовой отчетности. Относительная важность характеристик в различных случаях – это дело профессионального суждения.

Таким образом, профессиональное суждение является важнейшим элементом культуры бухгалтерской профессии, проявлением либерализма. В течении нескольких лет Россия переходит на систему бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО. Это очень сложная задача и ее решение занимает значительно больше времени, чем планировалось. Какие шаги следует предпринять для ускорения данного процесса? Ведь для огромного количества высокопрофессиональных бухгалтеров МСФО – это новая область, т. к. они воспитаны в «старых традициях» и им нелегко воспринимать новые подходы. Требуется изменение менталитета, причем не только бухгалтеров, но и руководства, которые должны получать от бухгалтеров отчетность, служащую инструментом в управлении предприятием, во взаимодействии с внешними партнерами, инструментом для получения кредитов, выхода на фондовый рынок.

Профессиональное суждение, оформляемое как система документов, включаемых в учетную политику организации, является уникальным средством. С его помощью осуществляется процесс реальной либерализации системы бухгалтерского учета, происходит совершенствование стандартов по бухгалтерскому учету и разрешаются противоречия действующих стандартов.

Понятие и явление профессионального суждения, учетной политики тесно связаны с действующими и постоянно меняющимися стандартами.

Грамотное обоснование того или иного пункта положения, варианта учетной политики зависит от знания действующих стандартов и от возможности ее творческого применения.

Из рис. 5 видно, что профессиональное суждение и учетная политика как составляющие концепции и принципов учета, представляют собой новое явление в отечественной учетной теории и практике, сроки и опыт реализации которого в российской действительности еще относительно незначительны. Изучая стандарты, анализируя практический опыт работы различных предприятий и фирм необходимо учиться самостоятельно принимать решения и уметь всесторонне их обосновывать.

Таким образом, основные положения профессионального суждения формулируются следующим образом:

1. Под профессиональным суждением следует понимать обоснованное мнение профессионального бухгалтера в отношении способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменений.
2. Профессиональное суждение является одним из инструментов регулирования бухгалтерского учета в реализации его главной цели – формирования полной и достоверной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах организации.
3. Профессиональное суждение должно обосновываться, как в отношении формирования информации, так и в отношении раскрытия информации.
4. Профессиональное суждение в отношении формирования информации оформляется как учетная политика организации – совокупность способов бухгалтерского учета, ее изменение и дополнение.
5. Профессиональное суждение в отношении раскрытия информации реализуется как при раскрытии учетной политики, так и при раскрытии дополнительной информации бухгалтерской отчетности.
6. Востребованность профессионального суждения как способа обеспечения достоверности информации будет возрастать по мере востребованности рынком достоверной информации, когда недостоверность информации станет серьезным тормозом развития рыночных отношений.
7. Должны иметь место процедуры контроля и защиты обоснованности профессионального суждения перед профессиональным сообществом, наряду с институтом независимого аудита.

В настоящее время реализация названных положений находится в зачаточном состоянии и должен произойти процесс осознания бухгалтерами, руководством, акционерами важности и необходимости составления финансовой отчетности предприятий в соответствии с МСФО.

По мере становления бухгалтерской профессии, адекватной требованиям рыночной экономики, степень участия профессиональных объединений в регулировании вопросов бухгалтерского учета существенно возрастает. При этом должны приниматься во внимание исторические и культурные традиции регулирования общественной жизни в России. Являясь важной составляющей нормативного обеспечения, сохранение стабильности развития системы бухгалтерского учета реализуется в процессе решения главной задачи, заключающейся в создании приемлемых условий последовательного, полезного, рационального и успешного выполнения системой бухгалтерского учета присущих ей функций в конкретной экономической среде. Должна обеспечиваться непротиворечивость российской системы бухгалтерского учета общепризнанным в мире подходам к ведению бухгалтерского учета, сформироваться модель сосуществования и взаимодействия системы налогообложения и системы бухгалтерского учета, вводиться процедура корректировки бухгалтерской отчетности в связи с инфляцией, пересматриваться допустимые способы оценки имущества и обязательств, создаваться механизмы обеспечения открытости (публичности) бухгалтерской отчетности.

Обеспечение поставленных задач предполагает подготовку необходимых изменений и дополнений в Федеральный закон от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О

бухгалтерском учете». В том числе по вопросам: подготовки, аттестации и повышения квалификации бухгалтерских кадров, а также другим нормативным и правовым актам; разработки и утверждения положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, включающих в себя наиболее важные требования международных стандартов; пересмотра первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и иных документов, относящихся к унифицированным системам бухгалтерской учетной и отчетной документации; пересмотра планов счетов бухгалтерского учета и инструкций по их применению, учитывающих появления и особенности деятельности финансовых институтов и особенностей обращения ценных бумаг и иных новых явлений; введения упрощенной системы бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.

Необходимым элементом реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с МСФО является разработка новых и уточнение ранее утвержденных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и скорейшее внедрение их в практику. Для этого предполагается создание ряда авторитетных и представительных профессиональных (саморегулируемых) объединений, формирование системы профессиональной аттестации бухгалтеров и аудиторов совместно с деятельностью соответствующих международных профессиональных организаций (например, с Международной Ассоциацией Бухгалтеров), а также разработка и широкое общественное признание норм профессиональной этики и организации общественного контроля за профессиональной деятельностью.

Таким образом, стоит задача возрастания роли профессиональных объединений в развитии методологического обеспечения организации бухгалтерского учета и становлении бухгалтерской профессии. Перевод национальной системы бухгалтерского учета на международные стандарты неизбежно приводит к соответствующим изменениям в работе по подготовке и повышению квалификации специалистов управленческого и финансового профиля. Становление бухгалтерской профессии на новый уровень требует повышения качества подготовки, в т.ч. и во всех учреждениях начального профессионального образования, среднего специального и высшего образования. Ведь именно здесь реализуются долгосрочные программы и закладываются основы профессионального ускоренного образования, обеспечивающего краткосрочные программы подготовки, переподготовки и повышения квалификации. Вместе с этим должна создаваться система управления дополнительным профессиональным бухгалтерским образованием (ДПБО), соответствующая государственным и международным образовательным стандартам и содержащая необходимые квалификационные характеристики по всем категориям профессионального образования специалистов.

Переход к международным стандартам бухгалтерского учета невозможен без активного сотрудничества, как с соответствующими специализированными международными организациями, так и с национальными. Необходим переход от эпизодических контактов к систематической целенаправленной работе с Комитетом по МСФО, Международной Ассоциацией Бухгалтеров, секциями по бухгалтерскому учету Комитета по торговле и развитию ООН, Организацией экономического сотрудничества и развития и многими другими.

Стратегия экономического развития России до 2010 г. закрепляет выбранный ранее путь разработки национальных стандартов бухгалтерского учета, отвечающий современным требованиям учета в условиях рыночной экономики и совместимых с международными стандартами. Особо отмечается, что при разработке стандартов должны быть реализованы такие подходы к составлению бухгалтерской отчетности, которые бы обеспечивали формирование отчетной финансовой информации исходя из приоритета экономического содержания фактов хозяйственной деятельности перед их формой. Это означает, что информация финансовой отчетности не должна быть жестко привязана к нормам гражданского, налогового и другого законодательства. Для того чтобы стандарты бухгалтерского учета получили признание и вызвали доверие со стороны широкого круга пользователей, а также для включения профессионального сообщества в процесс принятия стандартов в Стратегию предлагается создать Комитет по стандартам бухгалтерского учета. Предполагается, что основной задачей этого Комитета будет экспертиза соответствия стандартов бухгалтерского учета условиям рыночной экономики, формирующейся в Российской Федерации. В тоже время для организаций осуществляющих публичное размещение ценных бумаг, стратегия развития России предусматривала введение с 2001 г. норм бухгалтерского учета, соответствующих международным стандартам.

Международный центр реформы системы бухгалтерского учета (МЦРСБУ), созданный в 1998 г. в соответствии с Программой реформирования, в своих Рекомендациях по реформе бухгалтерского учета (в июне 2000 г.) настаивал на переходе российского предприятия на МСФО в их оригинальном виде. При этом российские стандарты рекомендовалось сделать обязательными к применению исключительно на предприятиях малого бизнеса и компаний с ограниченным числом участников. Банки же и иные финансовые учреждения, а также организации, чьи ценные бумаги котируются на рынке, должны были немедленно начать переход на МСФО. Остальные компании при составлении финансовой отчетности должны были иметь возможность выбора между российскими и международными стандартами.

Все без исключения эксперты сходятся в том, что процесс реформирования российского учета не закончен и для дальнейшей успешной работы необходимо создание модели взаимодействия системы бухгалтерского учета с системой налогообложения для исключения неправомерного завышения либо занижения налоговой базы в связи с изменениями требований к бухгалтерскому учету и переобучением специалистов и переоснащением их деятельности в соответствии с новыми требованиями. Очевидно, что это потребует значительных ресурсов, а также ужесточения государственного контроля над процессом раскрытия информации, которую предприятия обязаны будут представлять в соответствии с действующим законодательством. От того насколько государство будет в состоянии обеспечить выполнение работы по перечисленным направлениям, во многом зависит и успех дальнейших шагов по реформированию российского бухгалтерского учета.

По мнению С.А. Николаевой, д.э.н., генерального директора аудиторской фирмы «ЦБА», существенным объективным фактором, влияющим на процесс реформирования бухгалтерского учета, является его ад-

министративный характер, что выражается в высокой степени государственной регламентации учета, а также в выполнении функции обеспечения постоянно меняющихся фискальных интересов государства. Процесс реформирования также осложняется и незрелостью экономических отношений в стране, отсутствием массового эффективного собственника, заинтересованного в сохранении и возрастании вложенного или полученного капитала а также тем, что объективные пользователи финансовой информации не всегда осознают себя таковыми и проявляют интерес к ее достоверности.

Одним из важнейших направлений процесса реформирования, наряду с созданием системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, соответствующей требованиям пользователей финансовой информации в рыночной экономики, (т.к. система регулирования бухгалтерского учета и отчетности представляет собой результат взаимодействия институтов рыночной экономи-

ки по разработке и установлению правил ведения бухгалтерского учета и составлению отчетности), является становление бухгалтерской профессии. Требуется серьезная переподготовка бухгалтеров организаций, разъяснение смысла и содержания нововведений, что следует из Плана мероприятий по реализации Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО в части, касающейся проведения аттестации профессиональных бухгалтеров.

В рамках становления бухгалтерской профессии важнейшим мероприятием является формирование призываемых профессиональных организаций специалистов бухгалтерской профессии, одной из важнейших задач которых является определение своей роли в создаваемой системе управления дополнительным профессиональным бухгалтерским образованием.

Лианский Михаил Ефимович