

2.3. РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ НА ОСНОВЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Старовойтова Е.В., к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, генеральный директор ООО «Аудиторская фирма «Старовойтова и партнеры»

Процесс реформирования национальной учетной системы в Российской Федерации на основе МСФО уже имеет свою 15 летнюю историю. В зависимости от целенаправленности и содержания процесс реформирования национальной учетной системы условно можно подразделить на три этапа:

- 1992-1997 гг. – формирование контуров системы нормативного регулированию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации;
- 1997-2003 гг. – четкое определение МСФО в качестве инструмента реформирования;
- 2004-2010 гг. – реализация Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, в рамках которой определены следующие направления реформирования:
 - изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
 - повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
 - создание инфраструктуры применения МСФО;
 - существенное повышение квалификации специалистов в сфере МСФО;
 - усиление контроля качества бухгалтерской отчетности.

В Российской Федерации не ставится задачи «перехода на МСФО» к 2010 году с отказом от национальной учетной системы. Все запланированные мероприятия направлены на развитие национальной учетной системы на основе МСФО с параллельным непосредственным применением МСФО для составления консолидированной финансовой отчетности.

ВВЕДЕНИЕ

Развитие национальной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) уже имеет в Российской Федерации свою историю.

В зависимости от степени понимания и содержания проводимых реформ, готовности к ним профессионального сообщества процесс реформирования национальной учетной системы условно можно подразделить на три этапа.

ПЕРВЫЙ ЭТАП: 1992-1997 годы

В 1992 году Постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 23 октября 1992 года № 3708-1 была утверждена Государственная программа перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики.

Несмотря на то, что большая часть реализованных мероприятий в рамках принятой государственной программы касалась реформирования системы статистики, были осуществлены первые шаги и по реформированию национальной учетной системы, что выразилось в принятии 21 ноября 1996 года Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ и первых четырех национальных стандартов бухгалтерского учета:

- ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия»;
- ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство»;
- ПБУ 3/95 «Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»;
- ПБУ 4/96 «Бухгалтерская отчетность организации».

Именно принятие указанных законодательных и нормативных правовых актов позволило в 1994 году впервые системно описать существующую в Российской Федерации четырехуровневую систему нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

Все законодательные и нормативные акты, затрагивающие вопросы организации ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности на российских предприятиях, в зависимости от статуса и степени детализации регулируемых вопросов условно были подразделены на четыре уровня.

Первый уровень

В состав документов первого уровня были включены законодательные акты, к которым в первую очередь относится Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 года. Принятие указанного закона обеспечило принципиально новый статус бухгалтерского учета, поставив его на один уровень с другими сферами и видами управленческой деятельности. Впервые на законодательном уровне были определены цели и задачи бухгалтерского учета, принципы и методы ведения бухгалтерского учета, а также полномочия различных органов исполнительной власти по его регулированию, ответственность руководителей и главных бухгалтеров предприятий за организацию бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности.

Несмотря на то, что необходимость существенного совершенствования имеющегося закона обусловила подготовку законопроекта «Об официальном бухгалтерском учете»¹, и до настоящего времени Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 играет существенную системообразующую роль в вопросах организации бухгалтерского учета.

«Федеральный закон сыграл определяющую роль в предотвращении развала единой системы бухгалтерского учета и отчетности в российской экономике.

Он стал тем ядром, вокруг которого с разной степенью успешности велась работа по реформированию отечественной бухгалтерии.

Можно сколько угодно критиковать несовершенство этого закона. Но нельзя отрицать очевидного: благодаря ему в настоящее время обеспечивается достаточно высокий уровень сопоставимости финансовой информации в разных секторах экономики. Благодаря сформулированным в нем требованиям можно вообще вести разговор о той или иной степени надежности бухгалтерской отчетности. Наконец, во многом благодаря этому закону эффективно функционирует общегосударственная система статистики».²

К законодательному уровню системы нормативного регулирования были также отнесены:

- Гражданский кодекс Российской Федерации, в первой части которого определены такие важные понятия, как наличие обособленного баланса у юридического лица, чистые активы и чистая прибыль, уставный капитал и резервный капитал и т.п. Без знания второй части Граждан-

¹ Проект Федерального закона «Об официальном бухгалтерском учете» размещен на сайте Министерства финансов Российской Федерации.

² Из доклада директора Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ Шнейдмана Л.З. «10 лет законодательного регулирования бухгалтерского учета в России: уроки на будущее» на VI Конгрессе бухгалтеров и аудиторов России «Учет, налоги и аудит – 2006» – М.: ж-л «Бухгалтерский учет», № 1, 2007, с. 6.

ского кодекса РФ, определяющей основные формы сделок, совершаемых коммерческими организациями в ходе хозяйственной деятельности, практически невозможно отразить в бухгалтерском учете ни одной хозяйственной операции, т.к. несмотря на декларирование требования приоритета экономического содержания над правовой формой, порядок определения первоначальной стоимости активов, момент признания хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности в большинстве случаев определяется правовой формой сделки;

- Федеральный закон «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ от 25 декабря 1995 года, Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ от 8 февраля 1998 года, в которых определены понятия чистых активов, уставного и резервного капитала и порядка их формирования, порядок оценки имущества, вносимого в качестве вклада в уставный капитал, утверждения годовой бухгалтерской отчетности и чистой прибыли общества и другие вопросы, оказывающие влияние на организацию бухгалтерского учета;
- Федеральный закон «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» № 88-ФЗ от 14 июня 1995 года и ряд других законодательных актов.

Второй уровень

Второй уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности представлен национальными стандартами бухгалтерского учета, определяющими концептуальные основы бухгалтерского учета. Национальные стандарты получили официальное наименование «Положения по бухгалтерскому учету», каждое из которых имеет порядковый номер и указание на год последней редакции. Разработка национальных стандартов ведется на основе Международных стандартов финансовой отчетности. Несмотря на то, что на первом этапе реформирования было разработано и принято всего четыре Положения по бухгалтерскому учету, именно эти документы стали базой для сближения национальной учетной системы с Международными стандартами финансовой отчетности.

Третий уровень

В третий уровень были объединены все остальные нормативные акты различных министерств и ведомств, регламентирующие конкретные вопросы ведения бухгалтерского учета применительно к конкретным видам деятельности, отраслям, объектам учета. В 1994 году количество таких документов составляло более трехсот.

Четвертый уровень

Четвертый уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации – учетная политика организации, представляющая собой совокупность способов ведения учета и отчетности, избранных организацией. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» ответственность за формирование учетной политики несет главный бухгалтер организации, утверждается учетная политика руководителем организации. При формировании учетной политики по каждому вопросу ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности организация выбирает один из способов, разрешенных нормативными актами, а по вопросам, неурегулированным в нормативных актах, – разрабатывает способ ведения учета самостоятельно. При формировании учетной политики организация должна соблюдать допущения имущественной обособленности организации, последовательности применения учетной политики, продолжающейся деятельно-

сти организации, временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Кроме того, учетная политика должна соответствовать требованиям полноты, приоритета содержания над формой, непротиворечивости, своевременности, рациональности, осмотрительности.

Именно выделение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации документов второго и четвертого уровней заложило основу возможности дальнейшего развития национальной учетной системы на основе Международных стандартов финансовой отчетности.

ВТОРОЙ ЭТАП: 1997-2003 годы

Начало второго этапа можно связать с одобрением 29 декабря 1997 года Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров и Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации Концепции развития бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Несмотря на то, что указанная Концепция не носит статуса нормативного правового акта, именно в этом документе впервые был четко определен инструмент реформирования национальной учетной системы – Международные стандарты финансовой отчетности, и, соответственно, определены основные параметры системы учета и отчетности, которая должна быть достигнута в результате реформирования национальной учетной системы на основе МСФО.

Нормативно решение о развитии национальной учетной системы в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности было оформлено Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 года № 283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности». В рамках реализации мероприятий, предусмотренных Постановлением Правительства РФ № 283 от 6 марта 1998 года, три ранее принятых стандарта получили новую редакцию:

- ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (приказ Минфина РФ от 09.12.1998 № 60н);
- ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (приказ Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н);
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н).

Были разработаны шестнадцать новых стандартов, действующих и в настоящее время:

- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н);
- ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н);
- ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (приказ Минфина РФ от 25.11.1998 № 56н);
- ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (приказ Минфина РФ от 28.11.2001 № 96н);
- ПБУ 9/99 «Доходы организации» (приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н);
- ПБУ 10/99 «Расходы организации» (приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н);
- ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах» (приказ Минфина РФ от 13.01.2000 № 5н);
- ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» (приказ Минфина РФ от 27.01.2000 № 11н);
- ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (приказ Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н);
- ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» (приказ Минфина РФ от 16.10.2000 № 91н);

- ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (приказ Минфина РФ от 02.08.2001 № 60н);
- ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (приказ Минфина РФ от 02.07.2002 № 66н);
- ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 115н);
- ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н);
- ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (приказ Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н);
- ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (приказ Минфина РФ от 24.11.2003 № 105н).

«Система стандартов бухгалтерского учета включает, прежде всего, принципы формирования бухгалтерской отчетности. Они должны создавать базу для разработки каждого нового стандарта, для принятия нового решения в области бухгалтерского учета»³.

Несмотря на то, что утвержденная постановлением Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (1998-2000) не была выполнена в установленные сроки в полном объеме, мероприятия по ее реализации, в частности, принятие новых и пересмотр ранее принятых национальных стандартов, внесли существенный вклад в приближение национальной учетной системы к МСФО.

ТРЕТИЙ ЭТАП: 2004-2010 годы

Принятие в 2004 году Концепции развития бухгалтерского учета в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004-2010 годы) (приказ Минфина РФ от 01.07.2004 №180) положило начало третьему, современному этапу развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Принципиальным отличием настоящего этапа реформирования от всех предыдущих является четкое понимание целей, инструмента и сроков его реализации.

Следует отметить, что принятию Концепции предшествовало проведение в рамках проекта TACIS «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II» информационного исследования по МСФО и управленческому учету, результаты которого позволили определить отношение специалистов к вопросам применения МСФО, выявить проблемы их применения, оценить оптимальные сроки внедрения МСФО в практику деятельности российских предприятий.

В соответствии с результатами информационного исследования⁴ по состоянию на начало 2004 года:

- преобладало позитивное отношение к переходу на МСФО не только в центральных регионах, но и в целом по стране;
- подавляющее большинство респондентов (64%) выразили мнение, что переход на МСФО должен быть осуществлен в течение 5 лет (к 2010 году);
- по мнению респондентов, основными сдерживающими факторами на пути перехода к МСФО являлись:
 - различия между МСФО и российскими стандартами учета;
 - отсутствие соответствующей законодательной базы;

³ Из доклада «10 лет законодательного регулирования бухгалтерского учета в России: уроки на будущее» директора Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ Шнейдмана Л.З. на VI Конгрессе бухгалтеров и аудиторов России «Учет, налоги и аудит – 2006» – М.: ж-л «Бухгалтерский учет». № 1, 2007, с. 8.

⁴ Источник: www1.minfin.ru/buh/msms/sm_rksi_resume.doc.

- качество обучения и материалов, доступных на сегодняшний день.

К успехам 10-летнего процесса реформирования Министерством финансов РФ были отнесены следующие достигнутые результаты:

- четкое определение инструмента реформирования – Международные стандарты финансовой отчетности;
- ориентация изменений в системе нормативного регулирования на формирование в финансовой отчетности информации, полезной заинтересованным пользователям, что, в частности, выразилось в появлении требований по раскрытию в бухгалтерской отчетности принципиально новой информации, применению рыночных способов оценки активов и обязательств;
- наличие у российских компаний значительного опыта подготовки консолидированной и индивидуальной бухгалтерской отчетности по МСФО или иным международно признаваемым стандартам;
- создание профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов с одновременным возрастанием престижа бухгалтерской профессии и развитие рынка аудиторских услуг.

Проведенный Министерством финансов РФ анализ текущей ситуации в вопросах реформирования национальной учетной системы позволил выявить наряду с имеющимися успехами ряд недостатков, наличие которых не позволяет системе бухгалтерского учета и отчетности выполнять присущие им в рыночной экономике функции. К таким недостаткам относятся:

- отсутствие официального статуса отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, и инфраструктуры их применения;
- формальное применение либо неприменение новых учетных принципов, закрепленных в национальных стандартах;
- высокие затраты организаций на подготовку отчетности по МСФО посредством трансформации российской бухгалтерской отчетности, на параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета, представление излишней отчетности органам государственной власти;
- слабая система контроля качества бухгалтерской отчетности, выражающаяся как в недостаточном уровне качества аудиторских услуг, так и в недостатках контроля со стороны надзорных органов;
- низкий уровень подготовки в сфере МСФО как профессиональных бухгалтеров и аудиторов, так и пользователей бухгалтерской отчетности;
- недостаточное участие профессиональных общественных объединений в регулировании бухгалтерской профессии и аудиторской деятельности.

Реальная оценка текущего состояния национальной учетной системы в сочетании с четким пониманием международных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности позволили определить цели развития на среднесрочную перспективу и способы их достижения.

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации, в частности, предоставления информации о хозяйствующих субъектах, полезной заинтересованным пользователям, что, как правило, достигается непосредственным применением МСФО. Таким образом, суть дальнейшего развития состоит в активизации использования МСФО путем создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учетного процесса.

Важным является заявление о необходимости сохранения существующей в Российской Федерации единой системы хозяйственного учета, одним из элементов ко-

торой является бухгалтерский учет, и сохранение первичного учета в качестве информационной базы для последующего обобщения в различных системах учета: бухгалтерского, управленческого, статистического, налогового и др.

Рассматривая систему бухгалтерского учета и отчетности как инструмент обеспечения конституционных прав граждан на получение информации в сфере предпринимательства, особо подчеркивается необходимость обеспечения стабильности учетной системы и соответствия темпов ее реформирования уровню развития рыночных отношений в стране.

Дальнейшее развитие национальной учетной системы предполагается осуществлять по следующим направлениям:

- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- создание инфраструктуры применения МСФО;
- существенное повышение квалификации специалистов, занятых в сфере бухгалтерского учета и отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности;
- усиление контроля качества бухгалтерской отчетности.

Одним из основных результатов реализации запланированных мероприятий должно являться составление общественно значимыми российскими организациями, за исключением котирующихся ценные бумаги на западных биржах и представляющих отчетность по другим международно признаваемым стандартам, консолидированной финансовой отчетности по МСФО уже на первом этапе (2004-2007 годы) развития национальной учетной системы.

Целью изменения системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, а также аудиторской деятельности является построение модели:

- во-первых, учитывающей интересы всех заинтересованных сторон;
- во-вторых, обеспечивающей снижение издержек регулирования с одновременным повышением его эффективности.

Достижение поставленной цели должно обеспечиваться разумным сочетанием деятельности органов государственной власти в сфере регулирования бухгалтерского учета и аудиторской деятельности и профессионального сообщества, включающего как профессиональных бухгалтеров и аудиторов, так и их профессиональные объединения.

«Законодательство о бухгалтерском учете, включая стандарты, действенно только тогда, когда оно является продуктом согласия всех участников процесса подготовки и использования внешней финансовой информации»⁵.

Предполагается осуществить следующее разделение функций.

Органы государственной власти обеспечивают:

- определение государственной политики в сфере регулирования бухгалтерского учета и аудиторской деятельности;
- совершенствование правовых основ регулирования бухгалтерского учета и аудиторской деятельности;

- осуществление государственного контроля за соблюдением законодательства в сфере бухгалтерского учета и аудиторской деятельности;
- установление процедуры одобрения МСФО и введение их в действие на территории Российской Федерации;
- организация разработки и утверждение национальных стандартов бухгалтерского учета на основе МСФО;
- осуществление мониторинга факторов, определяющих риски и стабильность системы бухгалтерского учета и отчетности;
- взаимодействие с межгосударственными и межправительственными организациями.

К функциям профессионального сообщества отнесены:

- представление и защита интересов профессионального сообщества;
- подготовка предложений по совершенствованию правовых основ регулирования бухгалтерского учета и аудиторской деятельности;
- участие в разработке или инициативная разработка проектов национальных стандартов бухгалтерского учета и их разъяснений, методических рекомендаций и информационных материалов, в том числе отраслевого характера;
- проведение профессиональной общественной экспертизы МСФО;
- обобщение и распространение передового опыта ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;
- разработка норм профессиональной этики и контроль за их соблюдением;
- контроль за соблюдением членами профессионального сообщества стандартов бухгалтерского учета и аудита;
- повышение квалификации членов профессионального сообщества;
- мониторинг факторов, определяющих риски стабильности системы бухгалтерского учета и отчетности;
- взаимодействие с международными неправительственными организациями.

Изменения, которые произойдут в структуре существующей четырехуровневой системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации под влиянием запланированных изменений в модели регулирования бухгалтерского учета и отчетности, проиллюстрированы на рис. 1.

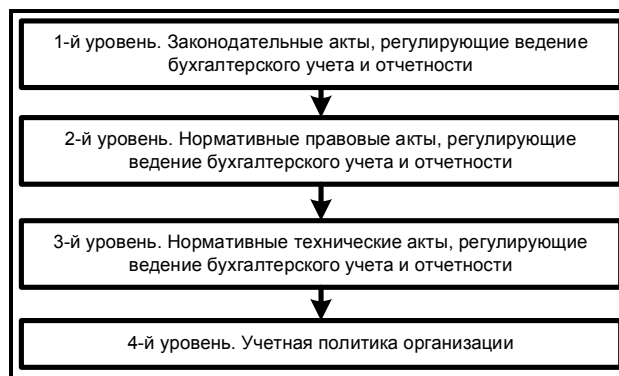


Рис. 1. Перспективная модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации

Основные изменения в существующей четырехуровневой модели обусловлены возрастанием роли и функций профессионального сообщества по регулированию бухгалтерского учета и отчетности. Именно по этой причине в перспективной модели регулирования происходит «перегруппировка» документов второго и третьего уровней. В отличие от существующей модели, в которой нормативные правовые акты подразде-

⁵ Из доклада «10 лет законодательного регулирования бухгалтерского учета в России: уроки на будущее» директора Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ Шнейдмана Л.З на VI Конгрессе бухгалтеров и аудиторов России «Учет, налоги и аудит – 2006» – М.; ж-л «Бухгалтерский учет», № 1, 2007, с. 9.

лены на два уровня в зависимости от конкретизации регулируемых вопросов, что, надо отметить, часто вызывает критику в среде специалистов⁶ в силу недостаточной определенности и субъективности критериев такой классификации, в перспективной модели все нормативные акты органов исполнительной власти, сгруппированы в документы второго уровня. Документы, разрабатываемые профессиональным сообществом, носящие «технический» характер и не имеющие статус «правовых» актов, представляют третий уровень нормативного регулирования.

Очевидно, что по мере реализации планируемых мероприятий по изменению системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации все большее значение будет приобретать учетная политика организации.

При определении основных мероприятий по направлению повышения качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, Министерство финансов РФ впервые четко на нормативном уровне определило виды финансовой (бухгалтерской) отчетности, стандарты их подготовки и выполняемые ими функции (табл. 1).

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ИНДИВИДУАЛЬНОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Факторы	Индивидуальная бухгалтерская отчетность	Консолидированная финансовая отчетность
Цель подготовки	Раскрытие персонализированной информации о хозяйствующем субъекте (юридическом лице)	Раскрытие информации о группе хозяйствующих субъектов (юридических лиц), основанных на контроле
Стандарты составления	Российские стандарты бухгалтерской отчетности, разработанные на основе МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности
Обязательность составления	Обязательное составление для всех юридических лиц за каждый отчетный период	Обязательно только для определенного круга хозяйствующих субъектов
Функции	Информационная, контрольная	Информационная

Основными видами отчетности, формируемыми на базе единой системы первичного учета, наряду с управленческой, статистической, налоговой отчетностью, являются индивидуальная бухгалтерская отчетность и консолидированная финансовая отчетность.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность – отчетность, раскрывающая персонализированную информацию о финансовом положении и финансовых результатах деятельности отдельного хозяйствующего субъекта (юридического лица). Составление индивидуальной бухгалтерской отчетности за каждый отчетный период (в настоящее время в Российской Федерации отчетными периодами является месяц, квартал, год) продолжает оставаться обязанностью всех юридических лиц. Этот вид отчетности формируется в соответствии с требованиями национальных стандартов бухгалтерского учета и выполняет контрольную и информационную функции. Только индивидуальная бух-

галтерская отчетность используется в целях налогообложения, судопроизводства, определения признаков банкротства, единого статистического наблюдения, определения чистой прибыли и дивидендов, расчета чистых активов.

Консолидированная финансовая отчетность призвана обеспечить заинтересованных пользователей информацией о группе хозяйствующих субъектов (юридических лиц), основанной на контроле. Формирование этого вида отчетности предполагается осуществлять непосредственно на основе МСФО. Кроме того, предполагается проведение обязательного аудита консолидированной финансовой отчетности. При этом данный вид отчетности выполняет только информационную функцию и не используется ни в целях налогообложения, ни в целях судопроизводства, ни в других аналогичных целях.

Круг хозяйствующих субъектов, в обязательном порядке составляющих консолидированную финансовую отчетность, должен быть определен Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности», проект которого в настоящее время находится на рассмотрении в Государственной думе РФ и уже в декабре 2004 года прошел второе чтение.

Очевидно, что фактическое введение Международных стандартов финансовой отчетности в сферу законодательного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации требует создания полноценной инфраструктуры применения МСФО, отсутствие которой до настоящего времени оценивается большинством заинтересованных лиц в качестве основной причины, тормозящей широкое применение МСФО в России.

В данном направлении предполагается осуществить следующие мероприятия:

- законодательное признание МСФО в России предполагается осуществить посредством принятия Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности», предусматривающего обязательное составление консолидированной финансовой отчетности непосредственно по Международным стандартам финансовой отчетности. Следует учитывать, что введение МСФО в правовое поле деятельности российских предприятий может столкнуться с рядом трудностей, что, в частности, обусловлено:
 - во-первых, статусом самих МСФО как свода правил, издаваемых иностранной некоммерческой организацией;
 - во-вторых, наличием авторских прав на стандарты у Лондонского комитета по МСФО⁷.
- осуществление официального перевода Международных стандартов финансовой отчетности на русский язык. Требование официального перевода МСФО на русский язык обусловлено не только ст. 68 Конституции Российской Федерации и ст. 3 Федерального закона «О государственном языке Российской Федерации» № 53-ФЗ от 1 июня 2005 года, но и тем фактом, что в силу исторической обусловленности большая часть российских специалистов-практиков старше 30 лет не обладает знаниями, достаточными для изучения МСФО на английском языке. Отсутствие до настоящего времени официального перевода МСФО на русский язык не позволяет большинству специалистов профессионально подойти к формированию учетной политики по МСФО, сформировать собственное

⁶ См., например, Лихникевич И.П. «Учетная политика-2005» – ж-л «Главная книга. Конференц-зал», № 1, 2005, с. 64.

⁷ Из интервью РБК Daily с депутатом Госдумы и председателем правления фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» Бурениным А.В. «Наша цель – отчетность, на основании которой можно принимать инвестиционные решения» (Источник: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarti cle=001960>, опубликовано 11.01.2006).

профессиональное суждение по существенным вопросам подготовки отчетности в соответствии с МСФО;

- установление процедуры одобрения Международных стандартов финансовой отчетности для применения в Российской Федерации. Предполагается, что обязательными для применения могут быть только те международные стандарты, которые прошли профессиональную экспертизу и одобрены для применения. Применение отдельных стандартов может быть отложено на какой-то срок, но не допускается одобрение для применения части стандарта;
- создание системы обобщения и распространения опыта применения МСФО;
- обеспечение контроля качества бухгалтерской отчетности по МСФО, в том числе аудит;
- обучение Международным стандартам финансовой отчетности.

Проводимые в рамках проекта TACIS исследования показывают, что, по мнению большинства респондентов, одной из основных проблем широкомасштабного применения МСФО в России является отсутствие достаточного уровня знаний в этой сфере.

Так, по результатам комплексного социологического исследования «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности» (апрель-май 2006 года)⁸:

- несмотря на достаточно широкую осведомленность о МСФО среди бухгалтерского сообщества, практический уровень знаний в большинстве случаев характеризуется как «не выше среднего», 59% бухгалтеров и аудиторов имели на момент опроса минимальный (базовый) уровень знаний;
- свыше 80% респондентов пожелали улучшить уровень знаний по консолидированной отчетности;
- более 60% респондентов хотели бы повысить со временем свой профессиональный уровень по МСФО и управленческому учету. Основной акцент делается на желание достичь «хорошего» и «отличного» уровня знаний (см. рис. 2).

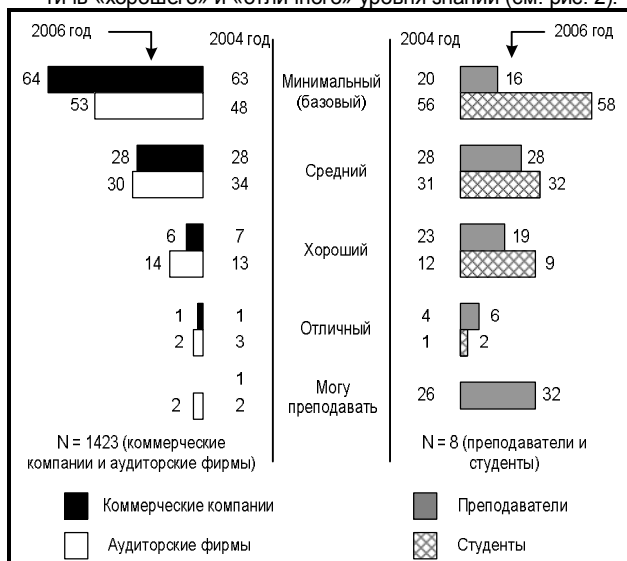


Рис. 2. Уровень знаний по МСФО, %. Если говорить в общем, то как бы вы определили ваш уровень знаний по МСФО?⁹

Недостаточность знаний и практических навыков в сфере применения МСФО обусловили выделение в качестве одного из направлений развития национальной

учетной системы существенное повышение квалификации в сфере МСФО специалистов и пользователей бухгалтерской отчетности, в рамках которого предполагается осуществить следующие мероприятия:

- переориентировать учебные программы на углубленное изучение МСФО, в том числе на глубокое освоение концепций МСФО, понимание норм профессиональной этики, получение навыков использования учетной информации для управления, применения экономико-математических и статистических способов обработки информации, применения профессионального суждения, использования финансовых показателей, сформированных на основе МСФО;
- осуществлять регулярный мониторинг учебных программ с целью обеспечения их соответствия аналогичным международным программам;
- разработать российские стандарты образования и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов на основе международных стандартов;
- разработать программы обучения руководителей и другого управленческого персонала.

Международный опыт наглядно демонстрирует, что выполнение финансовой (бухгалтерской) отчетностью присущих ей в рыночной экономике функций не достигается только применением надлежащих стандартов финансовой отчетности, но требует адекватной системы контроля качества бухгалтерской отчетности. В этой связи Министерство финансов РФ определило необходимость дальнейшего развития и усиления системы контроля качества бухгалтерской отчетности, в качестве основных элементов которой выделены:

- институт независимого аудита, обеспечивающий контроль за достоверностью бухгалтерской отчетности;
- надзорная деятельность уполномоченных органов исполнительной власти, обеспечивающая контроль за надлежащим раскрытием и публичностью бухгалтерской отчетности;
- система корпоративного управления, обеспечивающая подготовку достоверной бухгалтерской отчетности;
- система мер административной и уголовной ответственности.

Реализацию мероприятий по развитию национальной учетной системы предполагается осуществить в два этапа.

Первый этап 2004-2007 годы

- Обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, кроме тех, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам. К общественно значимым должны быть отнесены хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц:
 - открытые акционерные общества и иные организации, имеющие публично размещаемые (размещенные) и/или публично обращающиеся ценные бумаги;
 - финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц, другие организации;
- утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО;
- совершенствование принципов и требований к организации учетного процесса, а также базовых правил бухгалтерского учета, обеспечивающих формирование информации для составления индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности;
- создание специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности;
- создание основных элементов инфраструктуры применения МСФО;

⁸ Источник: Результаты комплексного социологического исследования (апрель-май 2006 года) http://www1.minfin.ru/buh/msms/b_sm.htm.

⁹ Источник данных и диаграммы: Результаты комплексного социологического исследования (апрель-май 2006 года) http://www1.minfin.ru/buh/msms/b_sm.htm, с. 37.

- сближение правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета;
- активизация участия профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии;
- усиление контроля обеспечения общественно значимыми хозяйствующими субъектами публичности консолидированной финансовой отчетности;
- совершенствование системы подготовки и повышения квалификации кадров, в том числе пользователей бухгалтерской отчетности;
- развитие международного сотрудничества в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

Второй этап 2008-2010 годы

- Обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов, включая общественно значимые, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам;
- оценка возможности составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов);
- укрепление и расширение сферы деятельности специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности;
- дальнейшее повышение роли профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии;
- развитие системы контроля обеспечения хозяйствующими субъектами публичности бухгалтерской отчетности;
- расширение сферы контроля на качество бухгалтерской отчетности, в том числе подготовленной по МСФО.

Результаты проведенного в апреле-мае 2006 года комплексного социологического исследования «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности» демонстрируют положительные тенденции в вопросах применения МСФО в Российской Федерации:

- увеличилось число компаний, использующих МСФО (по сравнению с показателями 2004 года применение МСФО возросло с 11% до 16%); более половины бухгалтеров коммерческих организаций и аудиторских фирмы (60%) выражают удовлетворение результатами использования МСФО;
- 59% респондентов согласны с тем, что российский бухгалтерский учет должен основываться на МСФО; 55% сторонников МСФО считают, что Международные стандарты финансовой отчетности должны быть внедрены до 2009 года.

ВЫВОДЫ

В заключение целесообразно еще раз подчеркнуть, что в Российской Федерации не ставится задачи «перехода на МСФО» к 2010 году с отказом от национальной учетной системы. Все запланированные мероприятия направлены на развитие национальной учетной системы на основе МСФО с параллельным непосредственным применением МСФО для составления консолидированной финансовой отчетности.

Литература

1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена 29.12.1997 Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров и Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации).
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (приказ Министерства финансов Российской Федерации № 180 от 01.07.2004).

3. Шнейдман Л.З. 10 лет законодательного регулирования бухгалтерского учета в России: уроки на будущее. (Доклад на VI Конгрессе бухгалтеров и аудиторов России «Учет, налоги и аудит – 2006») – М.: ж-л «Бухгалтерский учет», 2007, № 1.
4. Буренин А.В. Наша цель – отчетность, на основании которой можно принимать инвестиционные решения. Интервью РБК Daily. 11.01.2006 (<http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=001960>).
5. Лихникевич И.П. Учетная политика-2005 – М.: ж-л «Главная книга. Конференц-зал», 2005, № 1.

Старовойтова Елена Витальевна

РЕЦЕНЗИЯ

В связи с усиливающимися процессами глобализации и интернационализации капитала и возрастающими потребностями российских компаний в привлечении международных инвестиций возникает необходимость применения единых подходов и создания единой методологии ведения учета и составления бухгалтерской отчетности, что даст возможность обеспечения акционеров и инвесторов достоверной и общепонятной финансовой информацией. В Российской Федерации именно МСФО рассматриваются и используются в качестве основы для развития бухгалтерского учета и отчетности.

Именно поэтому проблематика данной статьи представляется чрезвычайно актуальной.

Автор статьи выделяет основные этапы пятнадцатилетней истории развития национальной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО, подчеркивая особенности и подводя итоги каждого из этапов. Результатом первого этапа стало формирование контуров системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, на втором этапе МСФО были определены в качестве инструмента реформирования, третий, современный, этап непосредственно связан с реализацией Концепции развития бухгалтерского учета в Российской Федерации на среднесрочную перспективу и четко определяет цели, инструменты и сроки реализации Концепции.

Вполне корректно, со ссылками на соответствующие источники, приводятся результаты информационного исследования по МСФО и управленческому учету, проведенного в рамках проекта TESIS «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II» в 2004 году, а также комплексного социологического исследования «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности», проведенного в 2006 году, позволившие выявить отношение специалистов к вопросам применения МСФО, а также связанные с этим проблемы и оценить оптимальные сроки внедрения МСФО в практику российских предприятий.

Благодаря этому цели развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу и способы их достижения определяются на основе реальной оценки текущего состояния учетной системы в сочетании с четким пониманием международных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности.

Выделяя основные направления развития национальной учетной системы, автор описывает перспективную модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, отмечая возрастание роли и расширение функций профессионального сообщества в процессе регулирования.

Особый акцент делается на вопросах создания в России полноценной инфраструктуры применения МСФО, необходимости существенного повышения квалификации в сфере МСФО специалистов и пользователей бухгалтерской отчетности, а также усиления системы контроля качества бухгалтерской отчетности.

Выделяются основные этапы дальнейшей реализации мероприятий по развитию национальной учетной системы.

Автор справедливо подчеркивает, что в Российской Федерации не ставится задачи «перехода на МСФО» к 2010 году с отказом от национальной учетной системы. Все запланированные мероприятия направлены на развитие национальной учетной системы на основе МСФО с параллельным непосредственным применением МСФО для составления консолидированной финансовой отчетности.

Отдельные имеющиеся недостатки ни в коей мере не снижают общей высокой оценки рецензируемой статьи, которая является актуальной, содержит элементы научной новизны, имеет важное научно-практическое значение, представляет несомненный интерес для широкого круга специалистов, отвечает всем предъявляемым требованиям и рекомендуется к публикации.

Чая В.Т., д.э.н., профессор, Главный научный сотрудник кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова

2.3. ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING IN RUSSIA: IFRS-BASED DEVELOPMENT

E.V. Starovoytova. Ph.D., Associate Professor;
Accounting, Analysis and Audit Department; Economic
Faculty of Lomonosov Moscow State University.

For the last 15 years Russian national accounting standards have been changing towards the IFRS principles. Considering its purpose and substance, the reform process may be divided into three phases: 1992-1997 – preparation of legislative framework for regulation of accounting and financial reporting; 1997-2003 – selection of IFRS as an instrument for reform; 2004-2010 – implementation of the Program for medium-term development of accounting and financial reporting in Russia. The Program includes:

- introduction of changes to regulatory environment of accounting and financial reporting;
- increase in quality of information provided by financial statements and accounting system;
- creation of IFRS application and implementation framework;
- significant enhancement of IFRS specialists' skills and expertise;
- increase of control over financial reporting and financial statements.

There's no intention in Russian Federation to adopt IFRS while abandoning national generally accepted accounting principles by 2010. The purpose of the above measures is to develop national accounting standards on the basis of IFRS. Meanwhile, IFRS will be applied for preparation of consolidated financial statements.