

## 2.6. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ РЕСПУБЛИКИ АБХАЗИЯ

Чая В.Т., доктор экономических наук, профессор  
Московского государственного университета  
им. М.В. Ломоносова;  
Делба В.В., аспирант

*Московский государственный  
университет им. М.В. Ломоносова*

В статье рассматриваются теоретические основы формирования финансовой отчетности Республики Абхазия. Особое внимание в работе уделено истории развития бухгалтерского учета древнего мира и средневековья, времен ренессанса и развития двойной бухгалтерии, возникновения науки. Авторы статьи подробно описали исторический аспект развития бухгалтерского учета, современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета и финансовой отчетности, нормативно-правового обеспечения формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в Республике Абхазия.

На гербе бухгалтеров, признанном интернациональной эмблемой счетных работников, изображены солнце, весы, кривая Бернулли и начертан девиз: «Наука, доверие, независимость».

Солнце символизирует освещение бухгалтерским учетом финансовой деятельности, весы – баланс, а кривая Бернулли – символ того, что учет, возникнув однажды, будет существовать вечно.

История бухгалтерского учета насчитывает почти шесть тысяч лет и относится к IV в. до н.э. Появление учета связано с хозяйственной деятельностью человека. В течение первых тысячелетий развивался униграфический учет (простая бухгалтерия), который производил факты хозяйственной жизни в тех единицах измерения, в которых они возникли.

Учет, его техника всегда зависели от вида учетных регистров. Регистры, предопределяя технику учета на многие века, оказывали влияние и на учетную мысль.

Первые торговые операции были зарегистрированы в Шумере на камнях около 3600 г. до н. э. С 3200 г. до н. э. там возникло счетоводство на глиняных табличках. Это предопределяло систематическую регистрацию в учете. Напротив, папирусы древнего Египта (3400-2980 гг. до н. э.) способствовали развитию хронологической регистрации, причем за довольно значительный отчетный период. Первые инвентаризационные описи также появились в Египте, где каждые два года проводилась инвентаризация всего движимого и недвижимого имущества (дискретная инвентаризация) – затем она была заменена текущей инвентаризацией (постоянной).

В Древней Греции учет велся на дощечках, выбеленных гипсом. Появляются деньги в виде монет, выступающие как:

- самостоятельный объект учета;
- средство в расчетах.

Велась хронологическая запись всех фактов хозяйственной жизни, а затем делалась рекапитуляция – систематическая разноска всех записей, сделок в хронологическом порядке. Были введены зачетные платежи, существовали переводы платежей в другие кассы. Существовала периодическая публичная отчетность.

В Риме встречаются более развитые формы учетных регистров в виде кодексов – книг. Полагают, что греки использовали два регистра: эфемериды (журнал) и трапецитика (книга счетов – Главная), римляне же только заимствовали эту практику. В системе учетных регистров древнеримской бухгалтерии первой книгой была *adversaries*, которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Эту книгу в дальнейшем назовут памятной, или мемориалом. Далее необходимо выделить две книги (кодекса): *codex accerti et expensi* и *codex rationum domesticorum*. Исследователи связывали первый кодекс с журналом, второй – с Главной книгой.

Учет древнего мира – это учет фактов, и в целом он статичен. Инвентаризация и прямая регистрация имущества лежат в его основе. Со временем появится регистрация косвенная. Бухгалтерия станет только веро- ятной, а инвентаризации только будут указывать на репрезентативность информации.

В IX в. был низложен последний император Римской империи – Ромул Август. Согласно историческому календарю, Античный мир кончился. Начиналось новое время. Можно предположить, что все началось сначала, а можно допустить, что некоторые традиции римской бухгалтерии продолжали теплиться в монастырях. Вплоть до IX в. встречаются лишь хаотические инвентарные описи. И только после IX в. отчетливо выделяются четыре группы ценностей:

- здания, сооружения;
- хозяйственный инвентарь;
- продукты;
- скот.

Наиболее развит учет был в Англии. В его основу была положена инвентарная опись, которая называлась «Книга страшного суда» 1086 г. Зародился регистр шахматной формы. В Англии была развита система учета кассовых операций. Велась книга, где в одной части записывали приход, во второй – расход.

В Северной Италии около 1250-1350 гг. появляется система двойной записи. Суть двойной записи (двойной бухгалтерии) – введение в простую бухгалтерию счета собственных средств. В результате все факты хозяйственной жизни дважды отражаются в учете.

В средневековье формируются две основные парадигмы учета – камеральная и простая бухгалтерия. Первая исходила из того, что основным объектом учета является касса и ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Вторая предполагала учет имущества, включая кассу, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми. Но так или иначе рост товарного хозяйства выдвигал на первое место учет денежной наличности и денежных обязательств (векселей, чеков).

Счета возникли очень давно. Они велись в первичном измерителе, т.е. материальные ценности – в натуральных единицах, расчеты, касса – в денежных. Одно не сводилось к другому. Результат хозяйствования выражался приростом богатства, а не косвенными категориями, такими, как прибыль.

Уже К. Ирсон (1678 г.) отмечал, что с XIII в. существуют три учетные парадигмы:

- камеральная (по кассе ведется регистрация поступления и выплат денег);
- простая, включающая все имущественные и личные счета; они ведутся по принципу дебет-кредит, но в учетную совокупность не входят счета собственных средств, еще нет системы;
- двойная – она уже включает счета собственных средств.

Все три парадигмы веками сосуществовали рядом без какого-либо соучастия.

Понятие «двойная запись» возникло не сразу и связывается с трудом Д.А. Тальспте (1525 г.), но получило всеобщее распространение благодаря П.П. Скали (1755 г.).

Идея двойной бухгалтерии – это средство познания, обладающее творческой силой, она создавала и продолжает создавать условия для управления хозяйственными процессами и одновременно для своего самосовершенствования.

С XIII в. до середины XIX в. двойная бухгалтерия завоевывает одну отрасль народного хозяйства за другой, страну за страной. Решающим моментом в ее успехах был выход в 1494 г. книги великого итальянского математика Л. Пачоли (1445-1517 гг.) «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», трактат которой «Трактат о счетах и записях», содержит подробное описание применения двойной бухгалтерии к практике торгового предприятия. Книга оказала огромное влияние на все последующее развитие учетной мысли.

Эта экспансия была связана с распространением двойной записи в ее старой и новой формах итальянской бухгалтерии. При их рецепции в различных странах возникали модификации. Развивались не учетные идеи, а процедурные приемы бухгалтерского учета.

Выдающимся автором после Л. Пачоли был Ж. Савари (1622-1690). Его главная работа «О совершенном купце». Савари навсегда останется в истории учета как человек, который разделил счета на синтетические и аналитические, практиковал торговую калькуляцию, классифицировал балансы на инвентарные (оценка по себестоимости) и конкурсные (оценка по текущим ценам), последний включал и личное имущество собственника, так как иск мог быть обращен и на все достояние купца. Конец XVII и начало XVIII вв. – эпоха большого влияния Савари.

Главным достижением Дегранжа считается разработка им американской формы счетоводства. Дегранж исходил из того, что для бухгалтерии одинаково важны и хронологическая, и систематическая записи и что их можно объединить в одном регистре: журнал – главной. Записи в этой книге позволяют достичь две важнейшие цели учета: выявление на любой момент времени состояния расчетов и определение величины капитала собственника. Дегранж считал возможным ограничить бухгалтерский учет пятью счетами.

В середине XVIII в. в Англии пытаются применять двойную бухгалтерию в промышленном учете. В это время складывается система учета производственных затрат.

Один из первых теоретиков промышленного учета Ф.В. Кронхейльм (1818) утверждал, что двойная бухгалтерия родилась в торговом учете из описания обменных операций (покупка и продажа товаров) и оказалась, по его мнению, не в состоянии раскрыть внутрипроизводственные процессы. В результате Кронхейльм разделил учет на две части: производственный и бухгалтерский. Первый предусматривал три счета, которые велись только в натуральном измерении, второй – традиционную бухгалтерскую систему счетов.

Середина XIX в. – вот тот рубеж, когда в различных странах Европы стала развиваться научная мысль. При этом зарождение теории учета коренным образом из-

менило характер представлений об учитываемых объектах. Первоначально использовался только прямой учет (инвентаризация). Потом возникли документы и объектом учета стали выступать уже не сами факты хозяйственной жизни, а информация о них. Наконец, во второй половине XIX в. возникают различные теории учета, позволяющие по-новому истолковать значение того или иного информационного показателя, определяя третий концептуальный уровень учета. Первый уровень, в сущности, самый верный, второй – уже отличается от первого, третий – искажает второй, ибо каждая группа лиц, имеющая отношение к хозяйственному процессу, выдвигает свои теоретические взгляды, отстаивая свои интересы, утверждает свою истину. Но истин не может быть много. Истина одна, много ее искажений, много ошибок. Задача бухгалтера-практика: руководствоваться только теми теориями, против которых нет достаточно сильных возражений.

Наука о бухгалтерском учете обобщает практику и вместе с тем совершенствует ее.

В VI в. началось формирование Абхазского царства со столицей в Лыхны, расцветшего при Леоне I (VII век) и добившегося полной независимости от Византии в VIII в., при Леоне II. Фактически в состав Абхазского царства входила не только Абхазия, но и вся Западная Грузия. В Абхазском царстве существовали многочисленные города, крепости и храмы. Население вело торговлю с соседними государствами, странами Ближнего Востока и Средиземноморья. Столица первоначально находилась в Анакопии (Новый Афон), затем переместилась в Кутаиси.

Абхазское царство значительно усилилось в IX – первой половине X вв.

В 975 г. Абхазское царство вошло в состав объединенной феодальной Грузии, культура и экономика которой достигли расцвета в XI – XIII вв. На смену византийской культуре пришла грузинская. Процветала торговля с Византией; население занималось земледелием (в приморской полосе) и скотоводством (в горной части).

В XV в., после распада Грузинского царства, абхазские князья Чачба (Шервашидзе) объявили свою территорию независимой, образовав Абхазское княжество; они вели успешную борьбу против периодически усиливавшихся абхазских феодалов, а также против князей Мегрелии (Мингрелии) Дадзиани.

Во второй половине XVI в. усилилась зависимость Абхазии (и всей Западной Грузии) от Османской империи, построившей на берегу Черного моря многочисленные укрепления – Сухум-Кале (будущий Сухум), Поти, Анапу и др. С конца XVIII в. абхазские князья искали спасения от османского гнета – и нашли его в виде покровительства России. В 1809 г. Сафарбей-Георгий обратился к российскому правительству с просьбой о покровительстве. Просьба была удовлетворена: 17 (29) февраля 1810 г. вышел Манифест Александра I о присоединении Абхазского княжества к Российской империи.

После вхождения Абхазии в состав России начался подъем абхазской экономики и культуры.

Несмотря на нестабильную политическую ситуацию, к 1917 г. Абхазия обладала развитой экономикой. За годы российского господства была построена шоссейная дорога из Новороссийска через территорию Абхазии в Батуми; в сельском хозяйстве большое развитие получило табаководство; в начале XX в. в Абхазии на-

считывалось около 400 мелких предприятий. Крестьянство Абхазии активно участвовало в революции 1905-1907 гг.

С ноября 1917 г. Абхазия находилась в составе Закавказского комиссариата. В марте 1918 г. большевики организовали вооруженное восстание против власти Закавказского комиссариата, и 8 апреля 1918 г. с занятием Сухума в Абхазии была провозглашена Советская власть, продержавшаяся, впрочем, недолго: уже 17 мая в Сухуми вошли войска Закавказского сейма. Восстановлена Советская власть в Абхазии была 4 марта 1921 г. До установления советской власти, Абхазия входила в состав Грузинской Демократической Республики, образованной 26 мая 1918 года. РСФСР признала Абхазию (Сухумский округ) частью Грузии по мирному договору от 7 мая 1920 г.

28 марта 1921 г. Абхазия была провозглашена независимой Советской Социалистической Республикой. 16 декабря 1921 г. Абхазия «на основании особого союзного договора» вошла в состав Грузинской ССР, а через год, 13 декабря 1922 г., вместе со всей Грузией стала частью ЗСФСР (и 30 декабря того же года вместе со всей ЗСФСР вошла в СССР).

1 апреля 1925 г. была принята первая конституция Абхазии как суверенной республики, состоящей в договоре с Грузинской ССР (в ст. 3 конституции подчеркивался уникальный статус Абхазии в СССР – «ССР Абхазия, объединившись на основе особого союзного договора с ССР Грузией, через нее входит в Закавказскую Социалистическую Федеративную Советскую Республику и в составе последней – в Союз Советских Социалистических Республик»). В 1931 г. этот статус был утерян – Абхазия стала обычной автономной республикой (Абхазская АССР) в составе Грузинской ССР.

2 августа 1937 г. в Абхазии была введена новая конституция.

Когда Грузия весной 1991 г. объявила о выходе из Советского Союза, Абхазия изъявила желание остаться в СССР (большинство ее населения участвовало в референдуме о сохранении СССР и не участвовало в референдуме о независимости Грузии) и предполагала войти в состав нового союза – Союза Суверенных Государств (ССГ). Разногласия привели к вооруженному конфликту (1992-1993), унесшему жизни 17 тыс. чел. Мирное урегулирование было достигнуто при посредничестве России и ООН лишь в апреле 1994 г.

Независимость республики провозглашена Верховным Советом Абхазии в новой конституции от 26 ноября 1994 г. и в Акте от 12 декабря 1999 г. согласно итогам предшествовавшего референдума.

В 1995 году парламент Абхазии обратился с предложением о вхождении республики в состав Российской Федерации.

С октября 2001 г. Абхазия добивается вхождения в Содружество Независимых Государств и объединения с РФ на правах независимого ассоциированного государства.

18 октября 2006 г. Народное собрание Абхазии обратилось к российскому руководству с просьбой признать независимость республики. В постановлении Народного собрания отмечалось, что «на сегодняшний день Абхазия обладает всеми необходимыми признаками и атрибутами суверенного государства, признаваемыми мировым сообществом, организация и деятельность которого соответствует всем критериям демократического,

правового и социального государства, основанного на представительной демократии и разделении властей». «Принимая во внимание желание абсолютного большинства населения Абхазии связать свою судьбу с Россией, подтверждением чему является принятие гражданства Российской Федерации более чем 90% жителей Абхазии», Народное собрание Абхазии просит руководство России установить между двумя государствами ассоциированные отношения.

6 марта 2008 г. Министерство иностранных дел РФ сняло запрет на торгово-экономические и транспортные связи с Абхазией, направив Исполнительному комитету СНГ официальную ноту, в которой сообщалось, что РФ в силу изменившихся обстоятельств (признание рядом стран Запада независимости Косово) не считает себя более связанной положениями решения Совета глав государств СНГ «О мерах по урегулированию конфликта в Абхазии, Грузия» от 19 января 1996 г.

25 августа 2008 г. Совет Федерации и Государственная Дума Российской Федерации единогласно приняли обращения к президенту России с просьбой признать независимость Абхазии и Южной Осетии.

26 августа 2008 г. президент России Дмитрий Медведев подписал указы о признании независимости Абхазии и Южной Осетии, «учитывая свободное волеизъявление осетинского и абхазского народов, руководствуясь положениями Устава Организации Объединенных Наций, декларацией 1970 г. о принципах международного права, касающихся дружественных отношений между государствами, Хельсинкским Заключительным актом Совета по безопасности и сотрудничеству в Европе 1975 г. и другими основополагающими международными документами». 28 августа постоянный представитель России при ООН Виталий Чуркин зачитал эти указы на заседании Совета безопасности ООН.

История бухгалтерского учета в Абхазии в период ее нахождения в составе СССР неразрывно связана с развитием учета в Абхазии. Для социалистического бухгалтерского учета были характерны единство методологии и общих принципов организации, возможность учета данных в масштабе отдельных отраслей и народного хозяйства в целом, сопоставимость показателей учета с показателями плана, полнота, точность и достоверность, своевременность, ясность и экономичность. Социалистический бухгалтерский учет служил средством контроля за выполнением планов, контроля за сохранностью социалистической собственности, содействовал внедрению и укреплению хозяйственного расчета, выявлению и использованию внутренних ресурсов.

Бухгалтерский учет является основным источником информации, предоставляемой разным уровням управления. На основе данных бухгалтерского учета осуществляется анализ хозяйственной деятельности. На ее основе принимаются различные управленческие решения. Для того чтобы получаемая информация удовлетворяла всех пользователей, она должна быть достоверной, объективной, своевременной и оперативной.

В Абхазии были разработаны и применялись единые основные положения по бухучету и отчетности, был создан единый план счетов, введена единая система народно-хозяйственного учета, представляющая достоверные, объективные сведения, необходимые как для руководства отдельными промышленными предприятиями, так и народным хозяйством в целом.

На основе первичных учетных документов составлялись регистры бухгалтерского учета, в которых группировались сведения о хозяйственных операциях организации, свидетельствующие о наличии средств у организации и об операциях с этими средствами. На основе регистров бухгалтерского учета составлялась финансовая отчетность организации (баланс и другие формы).

В состав бухгалтерского учета входило несколько элементов: инвентаризация, документация и отчетность.

Отчетность являлась завершающим этапом учетных работ. Она составлялась на основе данных бухгалтерского, оперативного и статистического учета. Данные текущего учета обобщали, систематизировали и в результате получали сведения, характеризующие итоги деятельности предприятия за отчетный период.

Таким образом, отчетность представляла собой систему взаимосвязанных обобщенных показателей, характеризующих выполнение плана хозяйственной деятельности предприятия за истекший отчетный период.

Отчетность Абхазии соответствовала отчетности СССР того времени. Отчетность – одна из основных форм статистического наблюдения. Программа отчетности представляла систему показателей, характеризующих итоги деятельности предпринимателя, организации, учреждения за отчетный период. Данные отчетности являлись базой для составления народно-хозяйственных планов и служили орудием контроля за их выполнением. Отчетность подразделялась на статистическую и бухгалтерскую; срочную и почтовую; годовую, полугодовую, квартальную, месячную, десятидневную. Статистическая отчетность подразделялась на межотраслевую и отраслевую.

В Абхазии сложилась стройная система государственной отчетности и упрочился рациональный порядок ее представления и обработки.

Баланс доходов и расходов предприятия, форма финансового плана государственного предприятия, в которой выражались в денежной форме результаты хозяйственной и финансовой деятельности, платежи в государственный бюджет и ассигнование из государственного бюджета. В соответствии с системой планирования и экономического стимулирования Абхазии, расширяющей права предприятий, вышестоящие организации утверждали им по финансам не весь баланс доходов и расходов, а только общую сумму прибыли, рентабельность, платежи в бюджет и ассигнование из бюджета. В соответствии с указанными показателями предприятия сами утверждали весь бюджет доходов и расходов. Это позволяло им при разработке финансового плана в пределах установленных взаимоотношений с государственным бюджетом самим регулировать размер доходов и расходов, в частности на сумму дополнительно получаемых доходов увеличивать расходы. Одновременно предприятия получили возможность самостоятельно определять источники финансирования соответствующих расходов.

Баланс доходов и расходов предприятия разрабатывался на основе показателей народно-хозяйственного плана. Для формирования баланса доходов и расходов предприятия предварительно составлялись расчеты по отдельным статьям доходов и расходов. Важнейшие расчеты:

- прибыли;
- налога с оборота;
- платы за производственные фонды фиксированных платежей;

- фондов экономического стимулирования и др.

На основе этих расчетов заполнялась проверочная таблица к балансу доходов и расходов, в которой распределялись по направлениям доходы и определялись источники финансирования каждого вида расходов.

Баланс доходов и расходов предприятий имел четыре раздела.

1. Доходы поступления средств:
  - прибыль и налог с оборота;
  - амортизационные отчисления;
  - другие доходы и ресурсы предприятий – мобилизация внутренних ресурсов в капитальном строительстве, отчисление от себестоимости продукции и др.
2. Расходы и отчисление средств:
  - централизованные капиталовложения, увеличение оборотных средств в капитальном строительстве;
  - затраты на капитальный ремонт;
  - операционные и прочие расходы.
3. Кредитные взаимоотношения. В доходах предусматривалось получение долгосрочных ссуд на централизованные капитальные вложения, а в расходах – погашение за счет прибыли кредитов на централизованные капитальные вложения, на организацию и расширение производства товаров народного потребления и преходящей задолженности по ссудам банка, предоставленным на мероприятия по выпуску новой продукции, повышению качества, надежности и долговечности изделий, а также уплата процентов за пользование банковским кредитом.
4. Взаимоотношения с бюджетом. В первой части этого раздела приводилось в бюджет – налог с оборота, плата за производственные фонды, фиксированные платежи, свободный остаток прибыли, подлежащей взносу в государственный бюджет. Во второй части показывались ассигнования из бюджета по назначениям – на централизованные капитальные вложения, прирост нормативов собственных оборотных средств, операционные работы и др.

За итогом баланса доходов и расходов справочно приводились основные показатели, принятые при определении отдельных статей плана:

- объем реализуемой продукции в действующих оптовых ценах предприятия;
- реализуемой продукции по полной себестоимости;
- нормативы собственных оборотных средств;
- рентабельность производства (общая и расчетная).

Составление баланса доходов и расходов было важнейшей работой предприятия. В процессе формирования финансового плана имелась возможность выявить резервы хозяйства по повышению эффективности производства, улучшению использованию материальных и финансовых ресурсов.

В 1918-1921 гг. юрисдикция независимой Грузии на Абхазию не распространялась, и, соответственно, в тогдашней конституции Грузии статус Абхазии как автономной республики зафиксирован не был. Абхазия, которая никак не могла смириться со своим зависимым статусом в составе Советской Грузии, воспользовалась юридической неграмотностью центра и приняла Декларацию о государственном суверенитете Абхазии и постановление о правовых гарантиях защиты государственности.

Таким образом, с правовой точки зрения Абхазия и Грузия уже не могли рассматриваться как единое государство. Грузия вышла из состава СССР, Абхазия в нем осталась, причем совершенно легитимно, имея в виду соответствующее советское законодательство, гласящее: автономные республики в случае выхода союзной республики из СССР обладают правом самостоятельно решать вопрос о пребывании в Союзе ССР и своем государственно-правовом статусе.

До официального и полного распада Советского Союза Абхазия оставалась его субъектом.

Из-за постоянных конфликтов Грузии с Абхазией экономика Абхазии находилась в глубоком кризисе, причинами которого являлись неурегулированный статус территорий, разрушения в результате военных действий, экономическая блокада. Ущерб, причиненный Абхазии военным конфликтом, по оценке правительства республики, составляет около 11,3 млрд. долл.

С конца 1980-х гг. в Абхазии, как во всех странах социалистического блока, возникли две важнейшие проблемы в экономике: реформирование отношения собственности и формирование финансовых источников хозяйственного развития. Особенностью Абхазии в данном случае является:

- большой материальный ущерб, нанесенный отечественной войной народу Абхазии в 1992-1993 гг.;
- режим экономических и политических санкций против Абхазии в 1990-е гг.;
- отсутствие значительных иностранных инвестиций;
- отсутствие собственной денежной единицы.

В условиях экономических и политических санкций 1990-х гг. говорить о развитии финансового рынка не приходилось, слабость банковской системы, отсутствие кредитных ресурсов, низкие объемы бюджетного обеспечения привели экономику Республики Абхазия (РА) в трудное положение. В этих условиях были приняты ряд законов РА, в частности, «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса», пакет законов по налоговому законодательству и другие законы, регламентирующие деятельность хозяйствующих субъектов.

В 2000-е гг. ситуация начала меняться, усилились экономические связи между Абхазией и Российской Федерацией, инвестиционный климат стал более благоприятным, отдельные отрасли (в частности, курортная сфера) возрождаются неплохими темпами.

Практически начался процесс привлечения иностранного капитала в экономику Абхазии. Эти процессы находили непосредственное отражение на формирование бюджетной системы Республики Абхазия. Безусловным положительным фактором, обеспечившим пополнение доходной части бюджета, явились требования налогового законодательства, принятые в 1994 г., в соответствии с которым значительно были снижены ставки на все виды налогов. Так:

- налог на прибыль – 18%;
- налог на добавленную стоимость – 10%;
- единая ставка подоходного налога – 10% и т.д.

Современная Абхазия, как и многие постсоветские государства, проходит сложный трансформационный период своего развития, связанный с проблемами перехода от плановой системы к рыночной, но у Республики Абхазия особенная ситуация. В 1992-1993 гг. страна пережила жестокую военную агрессию со стороны Грузии, с этой точки отсчета начался современный этап развития экономики Абхазии.

Отдельную роль сыграли и внешние факторы. В РФ был начат переход к рыночной экономике. Основой этого перехода была выбрана стратегия «шоковой терапии». А так как абхазская экономика в большой степени завязана на РФ, соответственно, стратегия этой «терапии» ударила весьма ощутимо и по РА.

На начальном этапе одной из главных предпосылок нормального функционирования хозяйственной системы Абхазии стало создание, во-первых, системы орга-

нов государственного управления экономикой, а во-вторых, собственной нормативно-правовой базы. Говоря о развитии и становлении экономики необходимо отметить, что в 1994 г. Министерством экономики РА был подготовлен первый прогноз экономического развития на 1995 г. Еще в довоенные годы начала создаваться правовая база для становления рыночной инфраструктуры. Так, в частности, в 1992 г. были приняты законы «О собственности» и «О предприятии и предпринимательской деятельности». Кроме того, еще с довоенного периода действует Закон «Об иностранных инвестициях» (с изменениями), который весьма либерален для иностранных инвесторов.

Совершенствование нормативной базы напрямую связано с Концепцией развития бухгалтерского учета в рыночной экономике Абхазии.

В этой связи следует помнить, что Концепция является основой построения системы бухгалтерского учета в стране и призвана:

- обеспечивать заинтересованных специалистов информацией об общих подходах к организации и ведению бухгалтерского учета;
- служить фундаментом для поэтапной разработки новых и пересмотра действующих актов по бухгалтерскому учету;
- быть основой принятия решения по вопросам, еще не урегулированным нормативными актами;
- помогать потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности.

Приняты также законы:

- «О бухгалтерском учете»;
- «Об аудиторской деятельности»;
- «О недрах»;
- «О крестьянском и фермерском хозяйстве»;
- «О плате за землю»;
- «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса»;
- «О средствах массовой информации»;
- «О торгово-промышленной палате»;
- «О государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития»;
- Таможенный кодекс РА;
- «О защите прав потребителей»;
- «Об авторских и смежных правах»;
- «Об акционерных обществах»;
- «О залоге»;
- «О страховании» и многие другие законы.

В настоящее время идет кодификация законодательства Республики Абхазия. С 1 сентября 2006 г. вступила в действие первая часть Гражданского кодекса РА. В настоящее время гармонизируется законодательство РА с законодательством РФ.

На сегодняшний день действуют ряд министерств и ведомств, которые в той или иной степени участвуют в проведении экономической политики. Кроме Министерства экономики РФ, это – Министерство финансов РА (Минфин РА), Министерство по налогам и сборам РА, Госкомитет по приватизации и управлению госимуществом РА, Госкомитет по курортам и туризму РА.

Для проведения эффективной экономической политики государство в первую очередь должно обладать достоверной информацией о ситуации в стране, как на макро-, так и на микроуровне. Удовлетворить потребность органов государственного управления в информации макроэкономического характера, необходимой для регулирования экономики, могут данные системы национальных счетов (СНС), рекомендованной ООН. Без них практически невозможно анализировать общие результаты экономического развития и эффек-

тивно использовать инструменты макроэкономического регулирования экономики. Переход на систему национальных счетов позволит проводить сопоставления экономики Абхазии с другими странами. В этих условиях первостепенной задачей государства должен стать переход статистических органов в Абхазии к сбору и обработке данных по методологии СНС, для чего необходимо расширение финансирования органа статистического управления, оснащение его необходимым оборудованием и специализированным программным обеспечением.

На микроуровне информация об экономической ситуации в стране должна обеспечить система бухгалтерского учета Абхазии, которая сегодня во многом нерациональна и нерезультативна. Система, существовавшая в условиях административно-командной экономики, сегодня стала неэффективной. Требуется проработка новой системы учета, адекватной рыночной экономике. Различия в методологических, методических и организационных вопросах между абхазской и российской системами учета вызваны экономической изоляцией Абхазии и отставанием реформ в стране. Но, несмотря на это, экономическая система постепенно меняется, возникают новые виды хозяйственной деятельности, которые должны найти адекватное отражение в учете. Роль и концепции бухгалтерского учета терпят кардинальные преобразования с переходом экономики к рынку. Появились перспективы перехода к принятой во всем мире системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Становление и развитие новых рыночных отношений, управление экономикой, исполнение МСФО предопределяют усиление роли и значения бухгалтерского учета.

Отсюда очевидна необходимость сначала концептуального, а затем и законодательного решения проблем реформирования бухгалтерского учета. Для кардинальных изменений в системе учета следует разработать программу реформирования бухгалтерского учета. При этом необходимы обеспечение и гармонизация процедур бухгалтерского учета в Абхазии с общепризнанными в мире подходами к ведению бухгалтерского учета, гармонизация процедур бухгалтерского учета в соответствии с нормами, принятыми в РФ, для совместного сотрудничества на российском рынке.

В ближайшее время необходимо ввести в практику деятельности предприятий и кредитных организаций международных стандартов, в том числе, по бухгалтерскому учету.

Сегодня активно разрабатывается ряд законопроектов, принятие которых позволит ускорить процессы экономического развития.

Речь идет о принятии гражданского, налогового и уголовного кодексов, законах «О банкротстве кредитных организаций», «О валютном регулировании и валютном контроле» и многих других, что позволит поставить государственную экономическую политику страны на более высокий уровень. Новое законодательство должно быть направлено в первую очередь на защиту интересов хозяйствующих субъектов, на упрощение взаимоотношений с налоговыми, таможенными и иными контролирующими органами.

Должны быть созданы наиболее благоприятные условия для оживления деловой активности и стимулирования деловой инициативы хозяйствующих субъектов и граждан как важного фактора экономического развития в целом.

В настоящее время идет работа над реформированием структуры и формы собственности абхазской экономики. Планируется акционирование государственных предприятий Абхазии и реорганизация их в акционерные общества со 100%-ным государственным участием. Это станет основой развития в стране финансового рынка и фактором, стимулирующим приток иностранного капитала.

Одним из важнейших условий функционирования экономики, ее элементов в виде хозяйствующих субъектов, инфраструктуры и органов исполнительной власти является наличие определенной информации, удовлетворяющей ряду требований, позволяющей принимать обоснованные решения.

Исторически и теоретически доказано, что такую информацию может давать только бухгалтерский учет в виде бухгалтерской отчетности (или – по западной терминологии – финансовой отчетности).

Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете формируется информация о финансовом положении хозяйствующего субъекта, финансовых результатах его деятельности и движениях денежных средств.

Как известно, информация о финансовом положении формируется главным образом в виде бухгалтерского баланса, информация о финансовых результатах деятельности организации – в виде отчета о прибылях и убытках, а информация об изменениях в финансовом положении организации – в виде отчета о движении денежных средств.

Полноту информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и движениях денежных средств обеспечивает совокупность указанных отчетов и ряда дополнительных показателей и соответствующих пояснений.

Предъявляемые к отчетной бухгалтерской информации требования изложены не только в законодательных и нормативных правовых актах, утверждаемых от имени государства (в законе «О бухгалтерском учете»), положении по бухгалтерскому учету), а также в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике Абхазии, разработанной и одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РА.

Общеизвестно, что информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть полезной пользователям. Если же допустить обратное, то возникает вопрос: зачем вести бухгалтерский учет, либо ведется ли он надлежащим образом?

Информация может быть полезной в случае ее уместности, надежности и сравнимости. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике Абхазии раскрывает указанные характеристики предоставляемой информации следующим образом.

- Уместность информации. Информация уместна с точки зрения заинтересованных пользователей, если наличие или отсутствие ее оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) этих пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки. На уместность информации влияют ее содержание и существенность. Существенной признается информация, отсутствие или неточность которой может повлиять на решения заинтересованных пользователей.
- Надежность информации. Информация надежна, если она не содержит существенных ошибок. Чтобы быть надежной, информация должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически

или предположительно относится. Факты хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерском учете исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования.

Информация, представляемая заинтересованным пользователям (кроме отчетов специального назначения), должна быть нейтральной, то есть свободной от односторонности. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки заинтересованных пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

При формировании информации в бухгалтерском учете следует придерживаться определенной осмоторительности в суждениях и оценках, имеющих место в условиях неопределенности, таким образом, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены. При этом не допускаются создание скрытых резервов, намеренное занижение активов или доходов и намеренное завышение обязательств или расходов.

Информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть полной (с учетом ее существенности и сопоставимости затрат на сбор и обработку).

Заинтересованные пользователи должны иметь возможность сравнивать информацию об организации за разные периоды времени, для того чтобы определить тенденции в ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности. Пользователи должны также иметь возможность сопоставлять информацию о разных организациях, чтобы сравнить их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Выполнение требования сравнимости обеспечивается тем, что заинтересованные пользователи должны быть информированы об учетной политике, принятой организацией, любых изменениях в такой политике и влиянии этих изменений на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.

Обеспечение сравнимости не означает унификацию и не предполагает какие-либо препятствия для совершенствования правил бухгалтерского учета и учетных процедур. Организация не должна вести учет какого-то факта хозяйственной деятельности тем же образом, что и раньше, если принятая учетная политика не обеспечивает реализацию таких требований, как уместность и надежность, либо существует лучшая альтернатива.

Польза, извлекаемая из формируемой в бухгалтерском учете информации, должна быть сопоставима с затратами на подготовку этой информации.

Большинство приведенных требований к информации закреплено в действующих нормативных правовых актах по регулированию формирования бухгалтерской отчетности (приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22 июля 2003 г. №67н). Минфин РФ уже пять лет не утверждает типовые формы бухгалтерской отчетности. Многие могут возразить, что приведенные в Приказе №67н в качестве рекомендаций образцы форм бухгалтерской отчетности являются и воспринимаются как типовые большинством организаций, которые не разрабатывают на их основе содержание своей бухгалтерской отчетности, учитывающей специфику деятельности, отраслевую принадлежность хозяйствующего субъекта, особенности структуры управления и другие факторы, влияющие на их деятельность. К тому же на такое сохранение ста-

рого восприятия норм Минфина РФ влияет и позиция статистических и налоговых органов, которым удобнее работать с унифицированными (стандартизированными) формами бухгалтерской отчетности, а не с составленной с индивидуальным подходом отчетной финансовой информацией. Видимо, это станет одной из причин отказа Минфина РФ от разработки образцов всех или ряда форм бухгалтерской отчетности (например, ф. №3 «Отчет об изменении капитала» и ф. №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»).

Элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, являются активы, обязательства и капитал.

Элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности организации, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы организации.

К сожалению, несмотря на наличие действующих стабильно в течение ряда лет правил формирования бухгалтерской отчетности, положение у большинства хозяйствующих субъектов в части представления качественной отчетности не улучшается, а следовательно, не решаются поставленные перед ней задачи и цели. Можно отметить много недостатков в ведении бухгалтерского учета и отчетности, свидетельствующих о несоблюдении правил. Назову лишь некоторые из них.

- Ориентация большинства организаций на удовлетворение потребностей только одного внешнего пользователя – налоговой службы. В результате появляется опасная однобокость в составлении бухгалтерской отчетности, что проявляется и в организации бухгалтерского учета.
- Косвенным признаком недостоверности бухгалтерской отчетности является наблюдающийся на протяжении ряда лет большой удельный вес убыточных организаций в целом по республике (от 30% до 60% по разным отраслям экономики и регионам). Естественно, встает вопрос о правомерной оценке признаков и показателей банкротства, показателей финансовой устойчивости, платежеспособности и т.д.
- Выборочное соблюдение утвержденных правил бухгалтерского учета, принятие решений по способам учетной политики, не просчитанных с точки зрения последствий для экономики хозяйствующего субъекта (начисление резервов, в частности оценочных); несоблюдение процедур реорганизации, ликвидации юридического лица и т.п.
- Отсутствие профессиональной заинтересованности у бухгалтеров. Непрофессионализм и сиюминутная оценка действий, отсутствие стремления к постоянному повышению квалификации, к сожалению, приводят к дискредитации профессии в глазах как руководителей, так и внешних пользователей.
- Невнимание собственников и управленческого персонала к бухгалтерской информации, а иногда и сознательное ее игнорирование, незнание ими базовых основ и правил бухгалтерского учета, легковесное отношение к фиксации фактов хозяйственной деятельности.

Сложившаяся у большинства хозяйствующих субъектов система ведения бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в полной мере надлежащего качества и надежности формируемой ими информации, а также существенно ограничивает возможность полезного использования этой информации заинтересованными внешними и внутренними пользователями.

Важность составления и представления бухгалтерской отчетности подчеркивается в ряде законодательных и иных правовых актов.

В Гражданском кодексе РА определено, что одним из двух признаков юридического лица является наличие самостоятельного баланса, то есть сформированного организацией бухгалтерского баланса и иных форм бухгалтерской отчетности.

Законы, касающиеся организационно-правовых форм организаций (об акционерных обществах, унитарных предприятиях и др.), имеют множество норм, указывающих на важную роль бухгалтерской отчетности. Исчисление ряда показателей (дивидендов, чистых активов) производится только на основе бухгалтерской отчетности. Одним из основных вопросов высшего органа любой организации является рассмотрение и утверждение бухгалтерской отчетности, а для публичных компаний – и аудиторского заключения.

В законе «О бухгалтерском учете» установлен состав бухгалтерской отчетности, обязательные адреса ее представления (учредители, участники и территориальные органы государственной статистики) и сроки представления, определена публичность отчетности.

Государство в лице Минфина РА обеспечивает организации инструментарием для составления бухгалтерской отчетности, включающим:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РА, утвержденное приказом Минфина РА от 15 марта 2000 г. №24;
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» ;
- Положения по бухгалтерскому учету с разделами по раскрытию информации в бухгалтерской отчетности;
- Рекомендации о формах бухгалтерской отчетности и Указания по ее составлению (приказ №67н).

Все это свидетельствует о том, что бухгалтерская отчетность является важным механизмом функционирования и управления экономикой не только отдельного хозяйствующего субъекта, но республики в целом. Постоянно ведется речь о повышении роли бухгалтерской отчетности как зеркала инвестиционной привлекательности конкретного предприятия или организации.

Следует напомнить, что разработанная по поручению Правительства Республики Абхазия Минфином РА Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Республике Абхазия на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.) направлена на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям.

С этой целью планируется провести работу по обновлению абхазской базы нормативного регулирования бухгалтерского учета в РА, которая предполагает:

- разработку при участии профессионального сообщества проекта новой редакции закона «О бухгалтерском учете» ;
- пересмотр «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности» ;
- разработку новых ПБУ.

Основой работы над ПБУ послужат материалы, полученные в ходе выполнения проектов МФ РА международной ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество», кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова по оказанию содействия Абхазии в реформировании бухгалтерского учета.

Указанные положения по регулированию формирования индивидуальной годовой бухгалтерской отчетности будут доводиться до требований Международных стандартов финансовой отчетности. При этом

следует учитывать, что содержание указанных нормативных правовых актов должно соответствовать абхазскому законодательству, экономическим условиям хозяйствования в РА, отраслевой специфике деятельности хозяйствующих субъектов и требованию практической реализуемости. Большая роль в решении этой задачи отводится профессиональному сообществу в лице специалистов в области бухгалтерского учета и других заинтересованных лиц.

## Литература

1. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : изд. на рус. яз. – М. : Аскери-АССА, 2009.
2. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2002.
3. Солоненко А.А. Национальные системы бухгалтерского учета и отчетности: причины различий и пути их устранения [Текст] / А.А. Солоненко, Н.К. Панащенко // Финансы. – 2005. – №6.
4. Чая В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / В.Т. Чая, Г.В. Чая. – М. : КНОРУС, 2010.
5. VI Международный форум бухгалтеров и аудиторов [Текст] // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – №7.

## Ключевые слова

Бухгалтерский учет; финансовая отчетность; нормативно-правовая база.

*Чая Владимир Тигранович  
E-mail: chaya@auditor-sro.org;*

*Делба Владимир Валерьевич*

## РЕЦЕНЗИЯ

В условиях острой потребности экономики Абхазии в переходе на путь дальнейшего развития особую актуальность приобретают научные работы, связанные с основой формирования финансовой отчетности. При этом, будучи достаточно популярной, тема бухгалтерского учета и финансовой отчетности рассматривается в современных научных работах в двух взаимно обособленных формах:

- современное состояние в субъекте международного права со своими историческими предпосылками и нормативно-правовым обеспечением формирования бухгалтерского учета и отчетности;
- перспективами развития финансовой отчетности.

При этом большинство работ по теме бухгалтерского учета и финансовой отчетности ограничивается рассмотрением данного вопроса исключительно с позиции предварительного выбора страны, упуская при этом важные вопросы организации реформирования системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности. В тексте рецензируемой научной статьи, описанные выше недостатки, типичные для работ, связанных с учетом и отчетностью, отсутствуют.

Авторы Делба В.В., Чая В.Т. в своей работе осуществили масштабное исследование фундаментальных теоретических и методологических аспектов развития бухгалтерского учета древнего мира и средневековья, времен ренессанса и развития двойной бухгалтерии, возникновения бухгалтерского учета как науки. Комплексное рассмотрение различных подходов к определению предмета и объекта бухгалтерского учета и финансовой отчетности позволило авторам за счет включения диалектического закона перехода количества в качество осуществить качественный теоретический и методологический скачок в определении роли и места бухгалтерского учета и финансовой отчетности, их роли в деле становления независимости Республики Абхазия.

Статья полностью соответствует требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к печати.

*Суиц В.П., д.э.н., профессор, заместитель заведующего кафедрой учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова по научной работе*



## 2.6. THEORETICAL FOUNDATIONS (BACKGROUND) OF THE FORMATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN THE REPUBLIC OF ABKHAZIA

V.T. Chaya, Doctor of Science Economics Academic,  
Professor;

V.V. Delba, Post-graduate Student

*M.V. Lomonosov Moscow State University*

The article studies theoretical foundations of the formation of Financial Statements in the Republic of Abkhazia. The special attention is given to the history of development of accounting of the ancient world and the Middle Ages, the Renaissance and development of double-entry bookkeeping, science formation. The authors of the article have described in detail historical aspect of development of accounting, a current state and prospects development of accounting and Financial Statements, legislative environment of the formation of Financial Statements in the Republic of Abkhazia.

### Literature

1. V.T. Chaya, G.V. Chaya. International Financial Reporting Standards (IFRS). – M.: KnoRus, 2010.
2. International Financial Reporting Standards (IFRS): edition in Russian.-M.: Askeri-ASSA, 2009.
3. A.A. Solonenko, N.K. Panashchenko. National systems of accounting and reporting: reasons of distinctions and ways of their elimination//Finance. 2005. №6.
4. 4VI International forum of bookkeepers (accountants) and auditors//International accounting. 2005. №7 (79).
5. V.F.Paliy. International Financial Reporting Standards (IFRS). – M.: INFRA-M, 2002.

### Keywords

Accounting; Financial Statements (Financial reporting); legislative environment.