2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПРОЦЕССА ПЕРЕХОДА НА МСФО ПРЕДПРИЯТИЙ ЧАСТНОГО СЕКТОРА

Дуванская Н.А., аспирант, кафедра «Экономика и менеджмент»;
Сверчкова О.Ф., д.э.н., профессор, кафедра «Экономика и менеджмент»

Институт сферы обслуживания и предпринимательства (филиал), Донского государственного технического университета, г. Шахты

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье выделены и сгруппированы основные проблемы дальнейшего развития российского бухгалтерского учета и отчетности, рассмотрены различные подходы развития нормотворчества в этой области и предложена структура концептуальных основ бухгалтерской (финансовой) отчетности частного сектора Российской Федерации.

ВВЕДЕНИЕ

Реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности посредством нормативного регулирования напрямую связано с признанием международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и с расширением использования их в отечественной учетной практике. Этот процесс, длящийся уже почти 25 лет, был ознаменован различными преобразованиями, вследствие которых российский бухгалтерский учет существенно изменился и перешел на новый уровень своего развития. Однако процесс реформирования бухгалтерского учета и отчетности еще не завершен, и различные проблемы, связанные с переходом на МСФО российского учета и отчетности, остаются еще нерешенными.

Ученые Богатая И.Н. и Евстафьева Е.М. справедливо отмечают, что финансовой отчетности российских коммерческих организаций все в меньшей степени удается реализовать свое основное назначение, так как по своей экономической сущности эта отчетность продолжает оставаться бухгалтерской и ретроспективной, что в значительной степени препятствует ее позиционированию как финансовой [2].

О переходе на МСФО ученые уже давно дискутируют. Об этом красноречиво свидетельствуют различные точки зрения российских ученых по вопросам проблем дальнейшего развития отечественного бухгалтерского учета. Существующие точки зрения по данному вопросу можно объединить в пять групп проблем.

Первую группу проблем можно обозначить как концептуальные проблемы реформирования бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Изучению проблем данной группы посвятили свои работы И.Н. Богатая и Е.М. Евстафьева [2], В.Г. Гетьман [5], О.В. Рожнова [16], И.Е. Бельских [3] и др. В рамках обозначенной группы проблем следует выделить следующие грани: разработка комплексных мер по совершенствованию действующей системы бухгалтерского учета и отчетности, поиск резервов совершенствования бухгалтерского учета и отчетности, построения Плана счетов для целей трансформации отчетности по МСФО, разработка бухгалтерских правил, формирование бухгалтерской финансовой отчетности по МСФО, разработка унифицированных нормативных документов.

Вторая группа проблем – переход на МСФО различными субъектами хозяйствования (малые организации, страховые компании, бюджетные организации, кредитные, субъекты внешнеэкономической деятельности и т.д.). Этих проблем касались в своих работах А.Ф. Мялкина и В.М. Трегубова [11], Т.Ю. Серебрякова [17], В.С. Плотников, О.В. Плотникова [12] и многие другие. В рамках этой группы учеными решаются следующие проблемы: развитие бухгалтерских нормативных документов для субъектов малого предпринимательства, отражение информации о страховых резервах в бухгалтерской отчетности страховщиков по МСФО, формирование бухгалтерского учета и участниками внешнеэкономической деятельности и бюджетными организациями по МСФО, бухгалтерский учет по МСФО кредитных организаций, применения МСФО при учете государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи.

Третья группа проблем – формирование различных видов финансовой отчетности по МСФО (консолидированной, сегментарной и др.). Проблемы этой группы изучали В.С. Плотников, Ю.В. Юсупова [13], Н.Б. Полыгалина [14] и др. В этой группе проблем изучаются: развитие и регулирование консолидированной финансовой отчетности, переход групп компаний к составлению консолидированной отчетности, формирование сегментной отчетности по МСФО.

Четвертая группа проблем – переход на МСФО различных отраслей экономики (сельское хозяйство, строительство и т.д.). Этими проблемами занимались следующие ученые, как В.Г. Широбоков [18], Т.Т. Кокаева, А.Е. Бердникова, Т.Т. Бугулова, Л.М. Кубатиева [9] и многие другие. В эту группу входят следующие направления: проблемы бухгалтерского учета аграрного сектора в соответствии с МСФО, учет в пушном звероводстве, формирование компонентов резервной системы сельскохозяйственных организаций в соответствии с МСФО, учет договоров строительного подряда в соответствии с МСФО, формирование учетно-аналитического обеспечения в соответствии с МСФО в строительных холдингах.

Пятая группа проблем – учет по МСФО различных объектов бухгалтерского учета. Ученые, решающие эту группу проблем, – В.А. Верников [4], Т.В. Аникьева, К.Ю. Болгова, З.М. Бутаева [1] и др. Эту группу составляют: внедрение МСФО в зарубежных странах, составление учетной политики и формирования показателей в финансовой отчетности в соответствии с международными требованиями, организация системы внутреннего контроля в условиях перехода на МСФО, расчет налога на прибыль в системе МСФО и сопоставление с российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ), учет дебиторской и кредиторской задолженности по МСФО, автоматизация бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, проблемы перехода к учету основных средств в соответствии с МСФО, расчет деловой репутации по МСФО, применение подходов, закрепленных в МСФО, к учету инвестиционной недвижимости и другие.

Различные подходы развития нормотворчества в области бухгалтерского учета

Всесторонний анализ приведенных точек зрения показывает, что до настоящего времени не разработано исчерпывающих рекомендаций, унифицированного алгоритма решения выделенных российскими учеными групп проблем. В основном все выделенные группы проблем, по мнению авторов статьи, произрастают из отсутствия единообразия их нормативного регулирования, в котором бы четко

были описаны подходы, методики, алгоритмы. В связи с этим в статье представлено видение авторов в решении проблем перехода на МСФО в Российской Федерации – это разработка и совершенствование системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

В настоящее время нормотворчество в области бухгалтерского учета и отчетности развивается в рамках двух подходов – рыночного и регулятивного [8].

Представители рыночного подхода определяют отчетность как продукт бухгалтерского учета, который имеет свойства рыночного товара. В связи с этим пользователи (потребители) отчетности должны определять содержание и качество публичных отчетов. Методика ведения учета и построения финансовой отчетности в максимальной степени способствует раскрытию учетной и неучетной информации, ориентируясь на потребности различных групп пользователей. Максимально ярко этот подход применяется в построении системы регулирования учета и отчетности в США, так как государство практически не вмешивается в регулирование учета.

Сторонники регулятивного подхода считают, что групп пользователей публичной отчетности достаточно много, и учесть все информационные потребности невозможно, поэтому необходимы унифицированные, регулирующие нормативные документы, которые снижают риск неопределенности публичной отчетной информации, повышают уровень доверия к бухгалтерскому учету. В рамках этого подхода должна быть разработана система регулирования бухгалтерского учета и отчетности на основе обязательных для исполнения инструкций министерства финансов, а также других органов управления. В РФ используется регулятивный подход.

Реформирование бухгалтерского учета и отчетности в РФ проходило в соответствии с целым рядом разработанных и принятых документов. Среди таких документов следует выделить: Программу реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, Концепцию бухгалтерского учета в рыночной экономике, а также Закон «О бухгалтерском учете», Закон «О консолидированной отчетности» [7]. Таким образом, можно констатировать, что в настоящее время в РФ сформировалась уже система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, ориентированная в определенной степени на МСФО. Российская система нормативного регулирования учета и отчетности все еще существенно отличается в формировании и представлении отчетности от международной.

Основные принципы, положенные в основу формирования МСФО, описаны в «Концептуальных основах финансовой отчетности», этот документ разработан Советом по МСФО. «Концептуальные основы финансовой отчетности» устанавливают общий подход, принципы, правила формирования финансовой отчетности для внешних пользователей, «чтобы обеспечить возможность их применения в отношении целого ряда моделей бухгалтерского учета, а также концепций капитала и поддержания величины капитала» [10].

Официальный перевод на русский язык этого документа был утвержден и опубликован на Интернет-сайте Министерства финансов РФ (Минфин РФ) 9 июня 2014 г. «Концептуальные основы финансовой отчетности» не входят в состав документов МСФО, а также не устанавливают нормы оценки или раскрытия информации. Ни одно положение этого документа не имеет преимущественной силы над правилами МСФО, так как не могут заменять требования каждого отдельного стандарта. Однако на их основе разрабатываются новые стандарты и совершенствуются существующие.

В «Концептуальных основах финансовой отчетности» рассмотрены следующие вопросы:

- цели финансовой отчетности;
- качественные характеристики полезной финансовой информации;
- определения, принципы признания и подходы к оценке элементов, из которых составляется финансовая отчетность;
- концепции капитала и поддержания величины капитала.

Структура «Концептуальных основ финансовой отчетности» по МСФО приведена на рис. 1.

На наш взгляд, основной проблемой в области совершенствования отечественного бухгалтерского учета и финансовой отчетности частного сектора является отсутствие разработанной и утвержденной концепции построения системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Эта концепция должна определять: общие концептуальные положения бухгалтерского учета (основополагающие допущения и базовые учетные принципы), а также концептуальные основы бухгалтерской и финансовой отчетности (элементы отчетности, методы их оценки, совокупность требований к представлению отчетности; качественные характеристики отчетной информации).

Структура проекта стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе», а также рекомендуемая структура проекта «Концептуальные основы бухгалтерской (финансовой) отчетности частного сектора в РФ» представлены в табл. 1.

Таблица 1

СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ОСНОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ

Структура проекта стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе»	Рекомендуемая структура проекта «Концептуальные основы бухгалтерской (финансовой) отчетности частного сектора в РФ»
Общие положения	Общие положения
Требования к информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов государственного сектора	Качественные характеристики информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов частного сектора
Элементы бухгалтерской (финансовой) отчетности	Элементы бухгалтерской (финансовой) отчетности
Оценка элементов бухгалтер-	Способы оценки элементов

Структура проекта стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе»	Рекомендуемая структура проекта «Концептуальные основы бухгалтерской (финансовой) отчетности частного сектора в РФ»
ской (финансовой) отчетности	бухгалтерской (финансовой) отчетности
Основные принципы (допущения) подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности общего назначения	Основные принципы (допущения) подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности
Основные правила ведения бухгалтерского учета	Основные правила ведения бухгалтерского учета
Документирование операций субъектов государственного сектора	Документирование фактов хозяйственной жизни
Регистры бухгалтерского учета	Регистры бухгалтерского учета
Хранение документов и регистров бухгалтерского учета	Хранение документов и регистров бухгалтерского учета
Инвентаризация имущества и обязательств	Инвентаризация имущества и обязательств
Порядок применения Концептуальных основ бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе	Порядок применения Концептуальных основ бухгалтерской (финансовой) отчетности в частном секторе

Рис. 1. Структура «Концептуальных основ финансовой отчетности» по МСФО

В рекомендуемой структуре проекта «Концептуальные основы бухгалтерской (финансовой) отчетности частного сектора в РФ» заложены базовые основы подготовки и ее представления, а именно: цели, допущения, качественные характеристики представляемой информации, значимость и надежность таких данных, элементы отчетности, подходы к оценке активов и обязательств, понятия капитала и его сохранения. Более развернутое содержание рекомендуемой структуры «Концептуальных основ бухгалтерской (финансовой) отчетности частного сектора в РФ» приведено на рис. 2.

Рис. 2. Наполняемость рекомендуемой структуры проекта «Концептуальные основы бухгалтерской (финансовой) отчетности частного сектора в РФ»

Таким образом, рекомендуемые Концептуальные основы должны содействовать:

- разработке будущих и совершенствованию применяемых стандартов;
- унификации нормативно-правовых документов, стандартов бухгалтерского учета;
- представления и раскрытия бухгалтерской (финансовой) отчетности, органам, разрабатывающим национальные стандарты, составителям бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с международными стандартами, пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности в интерпретации понимания приведенной в ней информации.

Сравнительная характеристика международных концептуальных основ и российских правил ведения бухгалтерского учета и отчетности приведена в табл. 2.

Проведя сравнительный анализ международных и рекомендуемых российских концептуальных основ ведения бухгалтерского учета и отчетности, следует отметить, что основная часть подходов, принципов и предпосылок российской концепции заимствована из международных, что, безусловно, будет способствовать приближению к МСФО.

Ученые Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская [6] в качестве основной проблемы нормативного регулирования перехода на МСФО выделяют «отсутствие в системе нормативного регулирования российского учета федеральных стандартов, предусмотренных в ст. 21 п. 16 Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»». Действительно, в Законе о бухгалтерском учете федеральные стандарты должны разрабатываться и утверждаться в соответствии с программой, которая на данный момент отсутствует.

Таблица 2

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕЖДУНАРОДНЫХ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ОСНОВ И РОССИЙСКИХ ПРАВИЛ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Область сравнения	Концептуальные основы финансовой отчетности по МСФО	Рекомендуемые концептуальные основы финансовой отчетности РФ
Цели концепции	-	Разработка концепции подготовки и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектами частного сектора, представляя пользователям достоверную и полную информацию о финансово-хозяйственной деятельности
Цель бухгалтерской (финансовой) отчетности	Основной целью финансовой отчетности является предоставление полезной для инвесторов и прочих кредиторов информации при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов	Достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении
Пользователи	Инвесторы, заимодавцы, прочие кредиторы	Внутренние и внешние пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности
Элементы финансовой отчетности	Активы, обязательства, капитал, доходы, расходы	Активы, обязательства, чистые активы, доходы расходы
Полезная информация	Фундаментальные качественные характеристики: релевантность; существенность; правдивое представление: полнота; нейтральность; свобода от ошибок	Уместность; существенность; достоверное представление; сопоставимость; верификация (возможность проверки / подтверждения); своевременность; понятность
Используемые концепции	Концепция поддержания капитала: прибыль – это увеличение чистых активов	-

В ст. 26 «Программа разработки федеральных стандартов» Закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ закреплено, что федеральные стандарты разрабатываются и утверждаются в соответствии с программой их разработки. Программа разработки федеральных стандартов должна ежегодно корректироваться в целях обеспечения всех положений федеральных стандартов потребностям всех групп пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности МСФО, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета.

На сайте Минфина РФ размещен проект последовательности утверждения федеральных стандартов для субъектов сектора государственного управления [15]. Рекомендуемую последовательность следует взять за основу при разработке программы формирования федеральных стандартов для частного сектора. Рекомендуемые этапы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, используемые при создании программы разработки стандартов для частного сектора, приведены на рис. 3.

Рис. 3. Рекомендуемая последовательность утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности частного сектора[1]

ВЫВОДЫ

Таким образом, проведенный анализ действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ свидетельствует, что дальнейшее развитие и совершенствование учета и отчетности возможно только при условии создания унифицированной, непротиворечивой системы регулирования учета и отчетности, базирующейся на МСФО.

[1] Разработана на основе [6].

Трансформирование системы информационного обеспечения бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности должно базироваться на принципе поэтапных нововведений в сфере нормативного регулирования, а также принципе прозрачности информационных потоков. Применение этих принципов на практике способствует: построению иерархии в области нормативного регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, отвечающей требованиям международных стандартов, вписывающейся в действующую систему нормативного регулирования, закрепленного в Законе 402-ФЗ. Это будет способствовать созданию эффективной и непротиворечивой системы регулирования отчетности; разработке и утверждению «Концептуальных основ бухгалтерской (финансовой) отчетности частного сектора в РФ», а также федеральных стандартов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности для частного сектора.

Литература

1. Аникьева Т.В. и др. Проблемы совершенствования учета инвестиционной собственности и основные отличия учета инвестиционной собственности по МСФО И ПБУ [Текст] / Т.В. Аникьева, К.Ю. Болгова, З.М. Бутаева // Известия вузов. Инвестиции. Строительство. Недвижимость. – 2014. – №1. – С. 7-13.
2. Богатая И.Н. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации [Текст] / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // Междунар. бухгалтерский учет. – 2013. – №25. – С. 2-17.
3. Бельских И.Е. Международные стандарты финансовой отчетности в системе развития российского предпринимательства: к вопросу об эффективном внедрении [Текст] / И.Е. Бельских // Междунар. бухгалтерский учет. – 2011. – №35. – С. 2-5.
4. Верников В.А. Особенности бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности в международной практике [Текст] / В.А. Верников // Путеводитель предпринимателя. – 2010. – №7. – С. 31-36.
5. Гетьман В.Г. Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций в России [Текст] / В.Г. Гетьман // Междунар. бухгалтерский учет. – 2012. – №41. – С. 22-34.
6. Дружиловская Т.Ю. Реформирование системы нормативного регулирования российского бухгалтерского учета на основе МСФО [Текст] / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская // Междунар. бухгалтерский учет. –- 2014. – №19. – С. 2-18.
7. Дуванская Н.А. Эволюция реализации перехода российского бухгалтерского учета в формат международных стандартов финансовой отчетности [Текст] / Н.А. Дуванская, О.Ф. Сверчкова // Экономика и предпринимательство. – 2015. – №2 ; ч. 1. – С. 1069-1072.
8. Ковалев В.В. Финансовый менеджмент: теория и практика [Текст] / В.В. Ковалев. – М. : Проспект, 2006. – 1016 с.
9. Кокаева Т.Т. и др. Формирование компонентов резервной системы сельскохозяйственных организаций в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Текст] / Т.Т. Кокаева, А.Е. Бердникова, Т.Т. Бугулова, Л.М. Кубатиева // Изв. Горского госуд. аграрного ун-та. – 2015. – Т. 52 ; №1. – С. 214-218.
10. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. URL: http://www.minfin.ru / common // main / kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya.
11. Мялкина А.Ф. Гармонизация учетной политики организации в условиях МСФО [Текст] / А.Ф. Мялкина, В.М. Трегубова // Социально-экономические явления и процессы. – 2013. – №4. – С. 108-120.
12. Плотников В.С. Гудвилл в консолидированном учете и отчетности [Текст] / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Междунар. бухгалтерский учет. – 2015. – №4. – С. 2-15.
13. Плотников В.С. Эволюция концепции консолидированной финансовой отчетности [Текст] / В.С. Плотников, Ю.В. Юсупова // Междунар. бухгалтерский учет. – 2013. – №13. – С. 2-7.
14. Полыгалина Н.Б. Проблемы формирования сегментной отчетности по МСФО [Текст] / Н.Б. Полыгалина // Актуальные проблемы экономики и управления на предприятиях машиностроения, нефтяной и газовой промышленности в условиях инновационно-ориентированной экономики. – 2014. – Т. 1. – С. 268-273.
15. Проекты федеральных стандартов бухгалтерского учета сектора государственного управления: официальный сайт Минфина России. Режим доступа: http:// www.minfin.ru / ru /budget / sfo/ fsfo (дата обращения: 09.02.2016).
16. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности [Текст] / О.В. Рожнова // Междунар. бухгалтерский учет. – 2013. – №15. – С. 2-8.
17. Серебрякова Т.Ю. Информационное обеспечение внутреннего контроля в условиях реформирования российского бухгалтерского учета [Текст] / Т.Ю. Серебрякова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2014. – №3. – С. 193-199.
18. Широбоков В.Г. Вектор развития активно-адаптивной системы бухгалтерского учета в агропромышленном комплексе [Текст] / В.Г. Широкобоков // Междунар. бухгалтерский учет. – 2012. – №31. – С. 3-9.

Кючевые слова

Российская система бухгалтерского учета; международные стандарты финансовой отчетности; нормативно-правовое регулирование; финансовая отчетность.

Дуванская Нина Андреевна

Сверчкова Ольга Федоровна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в современных условиях происходит активное реформирование системы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Для дальнейшей трансформации системы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации необходима строго выстроенная система нормативно-правового регулирования. В настоящее время вопросы построения и утверждения нормативного регулирования учета в соответствии с МСФО находятся на этапе разработки проектов. В связи с этим вопросы разработки иерархии документов, проектов федеральных стандартов, регламентирующих ведение и составление учета и отчетности по МСФО, поднятые и разработанные в научной статье Дуванской Н.А. и Сверчковой О.Ф. весьма своевременны, актуальны и перспективны.

Научная новизна и практическая значимость. В статье приведен обзор проблем реформирования системы российского бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО отечественных ученых, в котором выделены пять подходов к их классификации. Приведен авторский подход к разработке наполняемости рекомендуемой структуры проекта «Концептуальные основы бухгалтерской (финансовой) отчетности частного сектора в РФ».

Практическая значимость состоит в возможности применения рекомендаций и разработок автора для последовательности разработки проектов федеральных стандартов, а также для их утверждения.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Буряков Г.А., д.э.н., профессор кафедры «Экономика и менеджмент» Института сферы обслуживания и предпринимательства (филиала) Донского государственного технического университета в г. Шахты.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ