

ПРОБЛЕМЫ ТРАНСФОРМАЦИИ НАЦИОНАЛЬНОЙ СИСТЕМЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

ЖУМАНОВ А.М.

При формировании системы бухгалтерского учета и отчетности каждая страна в той или иной степени опирается на законодательные акты. Влияние профессиональных организаций на создание системы бухгалтерского учета различно. Документы законодательных органов включают Закон о деятельности компаний (Великобритания), Закон о бухгалтерском учете и отчетности (Швеция), Закон о бухгалтерском учете (Республика Казахстан) а в тех странах, где на первое место ставится налоговое законодательство, - Закон о налогах (Германия). В ряде стран нормы бухгалтерского учета и отчетности разрабатывают специально создаваемые для этого правительственные организации. Например, в Испании регулирование бухгалтерского учета находится в ведении Министерства экономики и финансов, которое создало для координации деятельности Институт бухгалтеров и аудиторов. Деятельность коммерческих организаций в стране регламентируется нормами Торгового кодекса и Законом о деятельности компаний. Это законодательство устанавливает бухгалтерские принципы, правила составления бухгалтерских отчетов и проведения аудиторских проверок, а также опубликования бухгалтерских отчетов. Подробно основные бухгалтерские процедуры изложены в Общем плане бухгалтерского дела, который включает основную и дополнительную части, где представлены принципы, методы оценки, правила ведения бухгалтерской документации. Институт бухгалтеров и аудиторов периодически публикует Бюллетень, где излагаются комментарии, а также изменения действующего законодательства по бухгалтерскому учету.

В США регулирование системы бухгалтерского учета компаний, зарегистрированных на фондовых биржах, осуществляет Комиссия по ценным бумагам и биржам, назначаемая правительством страны. Полномочия Комиссии определяет Конгресс США. Нормативные документы выпускают также профессиональные бухгалтерские организации, например стандарты финансового учета в США (FAS) и стандарты финансовой отчетности (FRS) в Великобритании. Во Франции профессиональные организации влияют на установление стандартов в основном путем оказания консультаций законодательным органам. В Швейцарии профессиональные организации выпускают рекомендации по ведению бухгалтерского учета, которые не являются обязательными, но оказывают существенную помощь при организации бухгалтерского учета. В Германии профессиональные организации в большей степени контролируют выполнение соответствия учетной практики действующему законодательству, нежели разрабатывают учетные процедуры. Профессиональные организации стараются добиться признания у пользователей своих разработок, что возможно только при высоком уровне их качества или наличии монополии на назначение аудиторов, которые могут указать в аудиторских отчетах на невыполнение проверяемой организацией установленных требований (1).

При исследовании национальных моделей регулирования бухгалтерского учета учеными выявлены факторы, оказывающие существенное воздействие на развитие бухгалтерского учета. Отмечается роль государства как властно-контролирующей системы, действующей в каждой стране. Наличие конкуренции приводит в действие рыночные силы, регулирующие практику бухгалтерского учета в соответствии с потребностями рынка. Наконец, общественное мнение практикующих бухгалтеров также оказывает влияние на формирование системы бухгалтерского учета.

В системе организации бухгалтерского учета выделяют четыре стратегии регулирования: либерализм, легализм, ассоциативизм и корпоративизм (2).

При либерализме регулирование осуществляется исключительно действием рыночных принципов. В качестве примера можно привести Швецию, где большое влияние на деятельность

специалистов оказывает профессиональная организация аудиторов. Для профессиональных бухгалтеров членство в этой компании не является обязательным, но большинство из них стремится стать ее членом. Профессиональная организация аудиторов публикует рекомендации по вопросам бухгалтерского и аудиторского дела и издает большое количество реферативно-справочной литературы, в том числе на английском языке.

На развитие теории и практики бухгалтерского дела в Швеции оказывают влияние и научные институты. Наиболее сильным является влияние Германии и США. Это связано с тем, что первыми профессорами по бухгалтерскому учету в Стокгольмской и Гетеборгской школах были немцы, а также последователи Э. Шмаленбаха и Ф. Шмидта. Публикация профессиональной организацией аудиторов значительного количества американской литературы способствует усилению влияния американских теоретиков.

Законодательную базу бухгалтерского учета в Швеции обеспечивают Закон о деятельности компаний и Закон о бухгалтерском деле, в соответствии с которыми учрежден Совет по бухгалтерским стандартам, находящийся под контролем Министерства юстиции и включающий представителей бухгалтерской профессии, налоговой службы и небольшое количество штатных сотрудников. Основной задачей Совета является предоставление консультационных услуг правительству при разработке законов, регулирующих бухгалтерский учет.

Легализм предполагает безусловное применение государственных принципов. Примером легализма является Германия, имеющая давние и прочные традиции бухгалтерского дела. Один из основных элементов немецкого бухгалтерского законодательства – принцип обязательности, т.е. предоставление налоговых отчетов на той же базе, что и бухгалтерских документов. Бухгалтерские методы, используемые для отражения хозяйственных операций, одновременно обязательны для расчета налогооблагаемой прибыли. Закон о деятельности компаний предусматривает, что отчетные бухгалтерские документы должны составляться в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами, а на практике большинство решений по бухгалтерским проблемам опирается на постановления Верховного налогового суда.

Подробная и стандартизированная система бухгалтерского учета и отчетности была сформирована в 30-е гг., но и в настоящее время, несмотря на наличие высокопрофессиональных специалистов бухгалтерского дела и активную деятельность немецких ученых в этой сфере, стандарты и процедуры учета устанавливает правительство.

Примерно такие-же принципы предполагает система бухгалтерского учета в Республике Казахстан, где она регламентируется Министерством финансов.

При ассоциативизме действуют принципы общественной жизни, хотя и подавляемые рыночными силами. Примером ассоциативизма является Великобритания, где профессиональная деятельность бухгалтера номинально не зависит от государства. Принципы и методы бухгалтерского учета разрабатываются негосударственными профессиональными организациями. Специалисты бухгалтерской профессии занимают независимое и влиятельное положение в обществе. Регулирование бухгалтерского учета осуществляется следующим образом. Совместным решением министра по торговле и промышленности и главой Банка Англии назначается председатель Совета по финансовым отчетам. Совет по финансовым отчетам организует процесс принятия бухгалтерских стандартов. Финансирование его работы осуществляется правительством, профессиональными организациями и частными фирмами. Разработку, издание, внедрение и пересмотр стандартов учета осуществляет Комитет по бухгалтерским стандартам.

Корпоративизм предполагает участие в процессе регулирования бухгалтерского учета групп с общественными интересами. Государство признает свою зависимость от общественных организаций и стремится использовать их как инструмент в легализации своей политики и ее проведения. В США корпоративным правом занимаются отдельные штаты, которые выдают лицензии на право деятельности сертифицированным аудиторам. Организациями частного бизнеса сформирован Совет по стандартам финансового учета, члены которого – практикующие бухгалтеры и аудиторы. Постоянными работниками являются семь членов Совета, которые после

назначения не имеют права заниматься практической деятельностью. Федеральные власти через Комиссию по ценным бумагам и биржам (организация, персональный состав которой определяется и назначается правительством) воздействуют на процесс регулирования бухгалтерского учета, стремясь передать Совету по стандартам финансового учета полномочия по установлению бухгалтерских стандартов. Совет по стандартам финансового учета имеет ограниченную власть. Совет осуществляет свои полномочия главным образом благодаря содействию Комиссии по ценным бумагам и биржам, а также другим правительственным организациям. Поэтому принципы регулирования устанавливаются через тесные неформальные контакты, и в настоящее время ответственность на частном секторе не лежит. В лучшем случае можно говорить об объединенных действиях частного и общественного секторов.

Исследование институционального обеспечения развития системы учета позволяет отметить следующее. Законодательство каждой страны принимает участие в регулировании системы бухгалтерского учета. Несомненна роль в этом процессе и профессиональных бухгалтерских организаций. Соотношение степени влияния государственных органов и профессиональных организаций существенно отличается в различных странах. В США, Великобритании, Нидерландах специалисты по бухгалтерскому учету играют непосредственную роль при формировании законодательства, разработке учетных стандартов, контролируют их внедрение. Во Франции профессиональные организации участвуют в разработке бухгалтерских стандартов и принимают корпоративные правила, не обязательные для исполнения. В Швейцарии рекомендации профессиональных бухгалтерских организаций широко используются практикующими бухгалтерами, хотя и не имеют обязательного характера. В Германии профессиональные организации в основном контролируют соответствие учетной практики действующему законодательству, а также консультируют законодательные органы при разработке новых методов и процедур бухгалтерского учета.

Хочется еще раз подчеркнуть, что реформирование казахской системы бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности осуществляется не ради сближения правил и приемов составления бухгалтерской отчетности, а скорее для получения сопоставимых информационно-аналитических данных этой отчетности, позволяющих всем ее пользователям создать одинаковые информационные условия для поиска внутренних и внешних факторов повышения эффективности хозяйствования.

Значительное количество исследований и публикаций экономистов развитых стран за последние 30 лет посвящено проблемам международной гармонизации бухгалтерского учета. В основном это связано с развитием транснациональных (многонациональных) корпораций – фирм, которые основаны и существуют в одной стране, но имеют постоянные представительства и осуществляют деятельность на территории и в рамках законов других стран, а некоторые из них действуют во всем мире. Для понимания бухгалтерской отчетности многонациональных корпораций, составляемой в соответствии с требованиями стандартов страны материнской компании, инвесторы и кредиторы должны свободно ориентироваться в системах финансовой отчетности нескольких государств. Решение проблемы глобальной гармонизации бухгалтерского учета на международном уровне обеспечит сопоставимость бухгалтерской отчетности и сократит затраты на ее составление; повысит методологический уровень бухгалтерского учета; активизирует оборот капитала; усилит действенность социального контроля за многонациональными корпорациями; позволит более оптимально распределять мировые ресурсы.

Понятие "гармонизация учета" определяется в отечественных и зарубежных источниках по-разному. Одними предполагается унификация или полная стандартизация методов бухгалтерского учета, другими – процесс развития сопоставимости методов. Унификация – это использование единых способов и процедур учета и составления отчетности. Стандартизация предполагает ограниченный набор альтернативных методов для обеспечения гибкости бухгалтерского учета. Гармонизация – это увязка различных систем учета и отчетности,

обеспечение их непротиворечивости на основании использования основополагающих законодательных документов(3).

Проблемами гармонизации различных систем бухгалтерского учета занимается Европейское Сообщество (ЕС), которое было учреждено Римским Соглашением 25 марта 1957 г. в целях обеспечения полной свободы движения товаров и рабочей силы между странами-участницами. Одной из целей ЕС является создание единой сферы для предпринимательской деятельности путем гармонизации законодательства о компаниях и налогообложении, а также создание общего рынка капитала. Для гармонизации бухгалтерского учета внутри региона ЕС выпускает специальные Директивы, имеющие силу закона.

Основные положения Директив подлежат включению каждым членом ЕС в национальное законодательство в части, имеющей отношение к бухгалтерскому учету. В национальном варианте каждая директива может видоизменяться в отношении форм и методов ее применения.

Директивами Совета ЕС, регулирующими бухгалтерский учет и финансовую отчетность, являются Директива № 4 – о бухгалтерских отчетах компаний (от 25 июля 1978 г.), Директива № 7 – о консолидации бухгалтерских отчетных документов (от 13 июня 1983 г.), Директива № 8 – об аудите (от 10 апреля 1984г.).

Основные положения учетных директив включены каждым членом ЕС в национальное законодательство. В частности, в Великобритании рекомендуемые Директивой № 4 формы отчетности представлены в Законе о компаниях, который является директивным документом, регулирующим деятельность коммерческих организаций. В Германии с целью реализации Директив ЕС был принят Закон о внесении поправок и дополнений в экономическое законодательство. Наибольшее значение для реформирования немецкого балансового права имела Директива № 4, в которой зафиксированы требования ЕС к форме и содержанию годовой отчетности и пояснительной записки, а также их аудиту и публикации. Немецкое балансовое право было значительно преобразовано после принятия 19 декабря 1985 г. Закона-директивы о составлении отчетности, который вступил в силу 1 января 1986 г. В Торговый кодекс Германии была введена так называемая Третья книга, посвященная составлению отчетности в соответствии с требованиями Директив ЕС. Законы об акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью, товариществах, о публичной отчетности, о банках и кредитах и о страховой деятельности также были приведены в соответствие с требованиями Директив ЕС.

Директива № 8 требует проведения аудиторской проверки всех крупных компаний, позволяя государствам – членам ЕС решать, нужны ли такие проверки для малых и средних фирм. Эта директива предписывает странам – членам ЕС обеспечить требуемую квалификацию аудиторов, которые, по крайней мере, должны иметь высшее образование. Каждое государство должно самостоятельно обеспечить независимость и качество работы аудиторов.

Стандартизация учетных процедур проводится в рамках унификации учета, которую проводит Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета (КМСФО). Суть подхода заключается в разработке унифицированного набора стандартов, применимых к использованию в любой стране. КМСФО основан в 1973 г., в результате соглашения между профессиональными бухгалтерскими организациями из Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании и Ирландии, а также Соединенных Штатов Америки. КМСФО является профессиональной общественной организацией, деятельность которой направлена на достижение унификации принципов бухгалтерского учета, используемых организациями всего мира при составлении финансовой отчетности. С 1983 г. в состав КМСФО входят все профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов, являющиеся членами Международной федерации бухгалтеров (МФБ). В настоящее время в работе КМСФО участвуют организации из многих стран, не являющихся членами КМСФО, но применяющими МСФО.

Основными целями деятельности КМСФО являются: разработка и публикация международных стандартов финансовой отчетности; пропаганда и внедрение стандартов во всем

мире; унификация правил и стандартов бухгалтерского учета, процедур составления и представления финансовой отчетности.

Деятельность КМСФО финансируется профессиональными бухгалтерскими организациями, финансовыми институтами, аудиторскими фирмами и другими организациями, а также доходами от продажи собственных разработок и публикаций.

Организационная структура КМСФО включает Правление Комитета, Попечительский совет, Консультативный совет, Интерпретационный комитет, Персонал Комитета.

В состав Правления Комитета входят представители бухгалтерских организаций тринадцати стран (или комбинаций стран), назначаемых Советом Международной федерации бухгалтеров, и до четырех других организаций, заинтересованных проблемами формирования финансовой отчетности. Каждый член Правления имеет право направлять двух представителей и одного технического советника для участия в заседаниях Правления. К сожалению, Представительство Кыргызской Республики в Правлении Комитета – отсутствует. В целях обеспечения объективной основы рассматриваемых стандартов КМСФО рекомендует каждому члену Правления включать в состав делегации специалистов по бухгалтерскому учету, занятых практической деятельностью, и представителей организаций – разработчиков национальных стандартов.

Попечительский совет составляют лица, занимающие ведущие позиции в бухгалтерской профессии и в бизнесе. Роль Попечительского совета состоит в привлечении представителей бухгалтерской профессии, деловых кругов и других заинтересованных лиц к работе КМСФО, в рассмотрении планов Правления с целью их обеспечения потребностям членов КМСФО, подготовке годового отчета Правления, поиске источников финансирования деятельности КМСФО как независимой организации.

В 1981 г. Правление КМСФО учредило международную Консультативную группу из представителей международных организаций составителей и пользователей финансовой отчетности, бирж и организаций, регулирующих обращение ценных бумаг, а также организаций, разрабатывающих национальные стандарты бухгалтерского учета, и наблюдателей из межправительственных организаций. В Консультативную группу также входят представители организаций, принимающих стандарты бухгалтерского учета, и наблюдатели из межправительственных организаций. В настоящее время членами Консультативной группы являются: Международная федерация фондовых бирж, Европейская комиссия по финансовым услугам, Комитет по стандартам финансового учета, Международная федерация развития бухгалтерского образования и исследований, Международная банковская ассоциация, Международная ассоциация адвокатов, Международная торговая палата, Международная конфедерация свободных профсоюзов и Всемирная конфедерация труда, Международный форум ассоциаций актуариев, Международный комитет по стандартам оценки, Международная финансовая корпорация, Мировой банк, Организация экономического сотрудничества и развития, Подразделение ООН по транснациональным корпорациям и инвестициям (две последние организации входят в качестве наблюдателей).

Консультативная группа собирается два раза в год для обсуждения с Правлением проектов КМСФО, его программ и стратегии. Эта группа играет важную роль в деятельности КМСФО по разработке МСФО и по обеспечению их принятия.

В 1995 г. КМСФО учредил высший международный Консультативный совет, включающий выдающихся деятелей, занимающих высокое положение в бухгалтерском деле, бизнесе и других пользователей финансовых отчетов. Роль Консультативного совета заключается в обеспечении принятия МСФО и расширения деятельности КМСФО путем оценки и разъяснения стратегии и планов Правления с тем, чтобы убедиться в том, что цели КМСФО будут достигнуты; подготовки годового отчета об эффективности работы Правления по достижению поставленных целей и выполнению своих обязанностей; пропаганды участия в работе КМСФО и ее признания бухгалтерами, пользователями финансовых отчетов и другими заинтересованными сторонами;

поиска и получения финансирования работы КМСФО, без утраты его независимости; проверки бюджета и финансовых отчетов КМСФО. Консультативный совет обеспечивает независимость и объективность Правления при принятии конкретных решений по представленным МСФО, но влияния на принятие решений не оказывает.

Работа Правления обеспечивается небольшим штатом сотрудников, находящихся в Лондоне и возглавляемых генеральным секретарем. Исполнительный персонал и руководители проектов в настоящее время представлены специалистами из различных стран.

В 1996 г. Правление КМСФО основало Постоянный комитет по интерпретациям (ПКИ). В функции ПКИ входит разработка рекомендаций по спорным вопросам, возникающим при использовании МСФО в практической деятельности, и, таким образом, обеспечение сопоставимости финансовой отчетности, подготовленной на основании МСФО.

Роль МСФО в международном бизнесе постоянно возрастает, о чем свидетельствуют различные показатели. Расширяются состав стран-участников, сотрудничество с другими организациями, занимающимися разработкой стандартов, а также сфера применения МСФО. Например, по состоянию на январь 2009 г. в состав комитета входили 129 членов комитета, 4 ассоциированных и 2 аффилированных члена из 95 стран. Совместно с Советом по стандартам бухгалтерского учета США разработан МСФО 33 "Прибыль на акцию", а с Институтом присяжных бухгалтеров Канады – МСФО 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка". Изменяется отношение к гармонизации учета со стороны правительственных органов экономически развитых стран. В частности, Конгрессом США был принят специальный закон, в котором указано, что внедрение всеобъемлющего набора общепринятых международных учетных стандартов расширило бы возможности допуска иностранных корпораций в листинги американских фондовых бирж и тем самым обеспечило бы приток капитала в страну. Комиссия по ценным бумагам и биржам США единогласно утвердила и представила общественности концептуальный документ об использовании МСФО. Авторы документа предлагают американским и зарубежным заинтересованным лицам высказать свои замечания в отношении приемлемости МСФО, а также представить свое мнение о формировании финансовой структуры фондового рынка в условиях его постоянной глобализации.

Унификацией учета занимаются также Международное объединение комиссий по ценным бумагам, Международная федерация бухгалтеров, Организация Объединенных Наций, Организация экономического сотрудничества и развития.

Список использованной литературы

1. Блейк Д., Амант О. Европейский бухгалтерский учет: Издание 3. – М.: 2007. 320 с.
2. Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: Француз., рус., англ., нем., исп. терминология / И. Бернар, Ж.-К. Колли: В 2 т. Пер. с фр. Под общ. Ред. Л.В. Степанова. - М.: Международные отношения. Т. 2: G-Z.-2004.-718с.