

Опубликовано:

Факторы, определяющие особенности национальной системы бухгалтерского учета и отчетности// Институциональные закономерности устройства и эволюции социально-экономической системы Беларуси. Материалы и доклады научной конференции. Минск, 21 мая 2004г. В 2-х частях, Часть2., с. 244 – 251.

ИД. ШИЛАЙ

Факторы, определяющие особенности  
национальной системы бухгалтерского учета  
и отчетности

На развитие и функционирование национальной системы бухгалтерского учета и отчетности оказывают влияние ряд факторов:

1. Научная бухгалтерская мысль
2. Профессиональные бухгалтерские организации
3. Значимость бухгалтерской профессии
4. Международные и национальные структуры, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета
5. Источники властных полномочий, в том числе налоговая и кредитная политика
6. Экономическая, политическая и социальная ситуация в стране
7. Культурные традиции
8. Модели бухгалтерского учета и отчетности других стран
9. Пользователи учетно-бухгалтерской информации
10. Бухгалтерская практика

Учетно-бухгалтерская информация представляется в форме бухгалтерских (финансовых) отчетов. Основной целью отчетности является «передача экономических показателей и информации о ресурсах и деятельности учетного объекта, полезных для тех, кто имеет обоснованные права на получение такой информации» [4, с. 6].

Понимание сущности системы учета позволяет установить типы потенциальных ошибок, которые могут содержаться в отчетности, определить факторы риска, подходящие методы проверки отчета.

При работе с отчетностью применяются следующие принципы:

1. Принцип достоверности, истинности и непредвзятости.

В различных странах концепция «истинности и непредвзятости» имеет разный смысл. Дело в том, что слово «*fair*» в английском языке имеет несколько значений. «Обзор финансовых отчетов 475 европейских компаний показал, что в основном используется 10 вариантов трактования этого подхода» [3, с. 112].

В Республике Беларусь под достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности понимается «степень точности... отчетности, которая позволяет пользователю... на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении» организации, «принимать обоснованные решения, базирующиеся па этих выводах» [2, ст. 1].

2. Принцип материальности.

Раскрываются все статьи, являющиеся существенными для воздействия на оценку или решение.

3. Принцип единого подхода.

Неизменность применяемых методов оценки стоимостных показателей от одного отчетного периода к другому. В случае изменения метода оцениваются последствия такого изменения, дается комментарий в приложениях к отчетности.

4. Принцип благоразумия при определении стоимостных показателей.

Учитываются «только те доходы, которые отражены в балансовом отчете». Отчет готовится «с учетом всех предстоящих к выполнению обязательств и потенциальных убытков, возникающих в течение финансового года, даже если об этих обязательствах или убытках стало известно в самый последний момент составления отчета». Учитываются амортизационные отчисления, «независимо от того, оказался ли результат финансового года убыточным или прибыльным» [1, ст. 31].

Принцип раздельного определения стоимостных показателей по статьям баланса, по активам и пассивам.

6. Принцип начисления.

Поступления и расходы учитываются в том отчетном периоде, к которому они относятся независимо от фактической даты поступлений или совершения платежей.

7. Принцип сущность превыше формы

Форма должна отражать сущность и реальность проведенных операций, объективные данные, быть понятной и доступной.

8. Принцип непрерывности.

Предполагается, что при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности организация исходила из того, что у нее отсутствуют намерения или потребность в ликвидации или существенном сокращении финансово-хозяйственной деятельности, эта деятельность будет продолжаться не менее одного года, следующего за отчетным периодом, будут исполняться в установленном порядке все обязательства организации.

Сомнение в допущении о непрерывности деятельности организации могут возникнуть при наличии следующих фактов:

- несоблюдение требований законодательства или изменения в законодательстве, которые оказывают негативное влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации;
- наличие в суде исков, решения по которым не могут быть исполнены в пользу организации;
- дефицит средств производства, их физическая и моральная изношенность;
- потеря квалифицированных работников, дефицит трудовых ресурсов;
- потеря важнейших рынков сбыта, лицензии основного поставщика (подрядчика), франшизы; недостаточная диверсификация деятельности организации;
- сверхнормативные производственные запасы, запасы готовой продукции, товаров;
- существенная зависимость от реализации одного проекта;
- необоснованность обеспечения финансирования на развитие деятельности или получения других необходимых инвестиций:
  - экономически нерациональные долгосрочные обязательства;
  - необоснованное использование краткосрочных заемных средств для финансирования долгосрочных активов;
  - наличие привлеченных заемных средств, срок возврата которых приближается, а возможности их возврата нет;
  - значительный рост просроченной дебиторской и (или) кредиторской задолженностей;
  - прекращена выплата дивидендов или имеется по ней задолженность;
  - неблагоприятное значение основных финансовых коэффициентов;
  - значительные убытки от основной деятельности;
  - отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных законодательством требований в отношении чистых активов.

9. Принцип соответствия требованиям нормативных правовых актов и удовлетворения информационных потребностей и финансовых интересов пользователей.

10. Принцип соответствия начального балансового отчета последующего финансового года итоговому балансу за предыдущий финансовый год.

В случае проведения корректировок начальных и сравнительных показателей отчетности результаты корректировок должны отражаться в приложениях к отчетности.

11. Принцип достоверности оценочных значений, т.е. показателей отчетности, допустимых в соответствии с законодательством страны и применяемых при невозможности определения точных значений или при отсутствии независимых, внешних оценок. В Республике Беларусь к оценочным значениям относятся: амортизация основных средств (при определении организацией сроков полезного использования данного имущества, соответствующих им норм амортизации), фонды и резервы, создаваемые по решению организации и по нормам установленным самой организацией. В зависимости от техники расчета оценочные значения могут быть простыми (рассчитываются на основе одного расчета) и сложными (рассчитываются на основе нескольких показателей и расчетов с использованием специальных прогнозов, специальных знаний). В зависимости от времени расчета оценочные значения могут быть текущими (относятся к бухгалтерскому учету и отражаются на

счетах бухгалтерского учета с периодичностью ведения регистров бухгалтерского учета) и отчетными (отражаются при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности). Наличие оценочных значений в бухгалтерском учете увеличивает риск возникновения искажений. Степень риска определяется факторами:

- исходными данными, положенными в основу расчета. Они часто рассчитываются в состоянии неопределенности относительно знания происшедших и будущих событий;
- профессионализмом субъекта, осуществляющего расчет;
- порядком утверждения руководством субъекта способов расчета значений;
- правильностью анализа собранных данных, положенных в основу расчета значений, данных полученных в результате сравнения оценок, использованных в предыдущие периоды, с фактическими показателями этих периодов;
- выбором базового показателя для расчета, в том числе внешнего (например, индекс изменения цен, уровень инфляции, процентные ставки).

12. Принцип учета событий, происшедших в период между составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности и датой разрешения на ее опубликование. Применительно к Республике Беларусь к событиям, которые оказали или могут оказать влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности организации и которые требуют внесения корректировок в бухгалтерскую (финансовую) отчетность относятся:

- дебитор организации объявлен банкротом;
- результаты произведенной после отчетной даты оценки активов показывают устойчивое и существенное изменение их стоимости по сравнению со стоимостью на отчетную дату;
- отмечено устойчивое и существенное изменение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации на основании информации, полученной о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества, ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах;
- по факту реализации производственных запасов установлена ошибочность расчета возможной цены их реализации, составленного на отчетную дату;
- объявлены годовые дивиденды по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год;
- объявлены дивиденды дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествующие отчетной дате;
- получены от страховой организации материалы, уточняющие размеры страхового возмещения, о котором по состоянию на отчетную дату велись переговоры;
- после отчетной даты обнаружено неверное определение процента готовности объекта незавершенного строительства, использованного при определении финансового результата;
- после отчетной даты обнаружены существенные ошибки в бухгалтерском учете, нарушение законодательства;
- принято решение о реорганизации, продаже или ликвидации организации;
- приобретено предприятие как имущественный комплекс;
- объекты основных средств и (или) незавершенного строительства реконструируются или планируется их реконструкция;
- принято решение об эмиссии ценных бумаг;
- осуществлена крупная сделка, связанная с движением капитальных вложений и финансовых средств;
- уничтожена значительная часть активов организации в силу каких-либо обстоятельств;
- прекращена существенная часть основной деятельности организации;
- непрогнозируемое изменение валютных курсов.

Большему доверию к бухгалтерской (финансовой) отчетности может способствовать наличие аудиторского заключения. Однако оно не должно трактоваться как гарантия того, что не существует каких-либо обстоятельств (кроме изложенных в аудиторском заключении), способных повлиять на состояние бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Данные принципы сложились в процессе гармонизации, стандартизации и унификации бухгалтерского учета и отчетности.

Сторонники концепции гармонизации указывали на существующую в бухгалтерском деле «значительную гибкость при выборе различных учетных концепций, приемов, методов и оценок», на рекомендательный характер международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности. В случае противоречия международных стандартов национальному законодательству в некоторых странах предпочтение отдавалось последнему. Отмечалось также отсутствие четких рекомендаций о порядке отражения в комментарии к бухгалтерской отчетности информации об отклонении данных отчетности от требований международных стандартов. Один из сторонников данной концепции (Мэсон) в 1978 г. писал, что если не будет начат процесс гармонизации, то «система бухгалтерского учета одной из стран неизбежно начнет доминировать. И этой страной будут США», учитывая доминирующую роль американцев в международных корпорациях, роль ТНК, значимость американских специалистов в области бухгалтерского дела в научной сфере и то, что американские промышленные стандарты обеспечивают высокое техническое качество.

И действительно в 1987 году группа экспертов по международным стандартам в бухгалтерском учете и отчетности опубликовала отчет. В нем «предлагалось введение требований по опубликованию подробной информации, подобных существующим в США, которые предлагалось дополнить:

- 1) широким набором требований о предоставлении информации по сегментам и отдельным компаниям, входящим в более крупные объединения;
- 2) детальным информированием о политике трансфертного ценообразования,
- 3) различной информацией нефинансового характера» [3, с. 74].

Мик в 1984 г. отмечал: «Конкуренция та получение инвестиций должна ускорить движение к гармонизации. Это фактически уже начало происходить в многонациональных корпорациях, которым все чаще и чаще приходится готовить несколько вариантов бухгалтерских отчетов. В этом случае один набор финансовой документации соответствует местным обязательным требованиям, другой подготавливается для пользовательских групп, действующих по всему миру, и поэтому соответствует бухгалтерским принципам, отвечающим потребностям лиц, принимающих решения». Часто для подготовки второго варианта за основу брались стандарты США [3, с. 83]. Тондкар с соавторами в 1990 г. связывали ускорение процесса гармонизации в Европе с появлением единой европейской системы фондовых бирж [3, с. 31]. Турлей в 1983 г. считал, что гармонизация станет реальным процессом, а не его видимостью, если в центре внимания будут подходы к вычислению информации, представляемой в отчетности, а не к ее представлению [3, с. 78]. Чой (1981 г.) связывал успех гармонизации с ее осуществлением «внутри группы стран, некоего «кластера», в котором сложилась похожая социально-экономическая атмосфера и соответственно похожие подходы к бухгалтерскому делу» [3, с. 80].

Рей и его соавторы (1981 г.), Ноубс (1991 г.) дифференцировали понятия «гармонизация» и «стандартизация». Речь идет о гармонизации «заявленных целей деятельности компании и стандартов информирования о них». Стандартизация обеспечивает «развитие и помощь при практическом применении желаемых стандартов для информирования и производства измерений». Ноубс: «в контексте бухгалтерского учета эти слова стали почти техническими терминами, и действительно трудно уловить практическую разницу в их значениях». Гармонизация осуществляется «по мере возрастания сходства практики ведения бухгалтерского учета в разных странах». Стандартизация реализуется «при применении более строгих и менее расплывчатых правил» [13, с. 13].

С 1987 отмечена тенденция к сокращению допустимых методических вариантов при решении учетных задач и при формировании учетной политики, получила развитие концепция унификации бухгалтерской отчетности. В 1989 г. зафиксировано положение о необходимости обеспечения максимальной сравнимости, сопоставимости и унификации бухгалтерской отчетности субъектов хозяйствования различных стран. Отменен ряд альтернативных методик учета, введена «система предпочтений для отражения тех хозяйственных операций и объектов учета, которые в силу своей специфики требуют сохранения компромиссных методов».

В 1990 г. выпуском Правлением Комитета по международным бухгалтерским стандартам (International Accounting Standards Committee, IASC) «заявления о намерениях» положена основа концепциям базового подхода и разрешенного альтернативного подхода.

### *Литература*

1. Директива Европейского Сообщества № 4.
2. Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности». Принят Палатой представителей 15 ноября 2002г. Одобрен Советом Республики 2 декабря 2002г. (с учетом последующих дополнений и изменений).
3. *Блейк Джон*. Ориол Амаг. Европейский бухгалтерский учет. Справочник. Перевод с англ. - М.: Информационно-издательский дом «Филинь». 1997. - 400 с.
4. Основы бухгалтерского учета. Пер. с англ М., 1995. - 416 с.
5. Основы учета и анализа в системе финансового менеджмента. Учеб. пособие для слушателей программы Master of Business Administration. Д.А. Панков, Д. Дутто, Л.В. Пашковская и др. Под ред. Д.А. Панкова, Д. Дутто. - Мн.: Изд. центр Белорусский Государственный Университет. - 278 с.
6. *Панков Д.А.* Бухгалтерский учет и анализ за рубежом. Учеб. Пособие. - Мн.: Новое знание, 2002. - 256 с.