

О.В. СИДЮК, доцент,
Донецкий национальный университет

ВОПРОСЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА В УКРАИНЕ И РОССИИ С ПОЗИЦИЙ ВЗАИМНОГО ПРОНИКНОВЕНИЯ КАПИТАЛОВ

Наметившееся стремление к взаимному проникновению украинских и российских капиталов в экономику этих стран выявило особую заинтересованность потенциальных инвесторов в прозрачности информации о бизнесе партнера или объекте инвестирования для правильной ее интерпретации. Основная составляющая такой информации заключена в финансовой отчетности, показатели которой получены путем группировки и последующего агрегирования учетных данных. Известно, что в Украине и Российской Федерации весьма активно реализуются программы реформирования бухгалтерского учета в направлении создания национальных систем учета на базе международных стандартов.

Теоретическое осмысление складывающихся подходов к построению учета и отчетности основывается на изучении многих факторов. Из их числа привлекают особое внимание экономические последствия учетной информации, стремление приспособить бухгалтерские отчеты к потребностям лиц, принимающих решения, намерения менеджеров и собственников использовать те учетные методы, которые полнее всего соответствовали бы их интересам.

В этом контексте обратимся к характеристике корпоративного сектора, так как именно корпоративная форма собственности напрямую связана с проблемой "прозрачности" эмитента как для потенциального инвестора, так и для внешних акционеров корпорации. Исследования российских и украинских

экономистов позволяют сделать некоторые выводы, являющиеся по большей части общими в характеристике корпоративного управления. И в первую очередь отмечено, что характерной чертой структуры собственности, сформированной в ходе проведенных реформ, является совмещение в одном лице собственника и менеджера. В результате имеем совершенно отличную от западной практики проблему взаимоотношений собственника и менеджера. Ее негативные последствия проявляются в целенаправленном действии менеджеров по защите своих интересов путем создания препятствий к появлению внешних инвесторов. Они контролируют перераспределение собственности, используя доступ к информации о финансовых потоках и активах в целях наращивания своей собственности. Отсюда их непосредственный интерес состоит в повышении непрозрачности бизнеса, сокрытии и искажении информации. В значительной степени этому способствуют неденежные формы расчетов (бартер, взаимозачеты, векселя), политика цен в бартерных сделках, использование различных уровней цен на входе сырьевых ресурсов и выходе готовой продукции, косвенное субсидирование, давальческие схемы. Неденежные формы расчетов приводят к игнорированию принципа осмотрительности. Известные в развитых рыночных странах внешние механизмы поддержки корпоративного управления, где интересы собственника и менеджера сбалансированы, связаны с развитым фондовым рынком. Однако

они не работают, так как для экономики изучаемых стран характерно существование фондового рынка для узкого круга предприятий.

Финансовая отчетность мало используется сегодня в оценке бизнеса, и поэтому разработанные и утвержденные национальные стандарты учета в полной мере не реализуются. Отдельные их положения носят противоречивый характер, не все можно использовать, а главное понять и убедиться в целесообразности строгого исполнения стандартизованных правил. Определенную роль в индифферентном восприятии стандартов учета играет превалирование интереса к налоговой отчетности. В отдельных случаях менеджмент сознательно приводит бухгалтерские и налоговые правила учета к единому знаменателю.

Все вышеперечисленное раскрывает условия, в которых формируется сегодня отчетная информация, что важно для понимания ее качественного потенциала.

Как нам представляется, проблема использования финансовой отчетности потенциальным инвестором имеет еще один и весьма существенный ракурс. Национальные стандарты учета и отчетности Российской Федерации и Украины разрабатываются на основе международных стандартов, поэтому справедливо было бы предположить об отсутствии в них существенных расхождений. Подобный вывод напрашивается и в связи с наличием других факторов, таких как схожесть сути преобразований в политической и экономической сферах, особой территориальной близости, практически одинакового уровня профессиональной готовности к преобразованиям в системе учета и отчетности. Однако проведенный нами анализ изданных положений по бухгалтерскому учету в Украине и России позволяет утверждать обратное.

Применение международных стандартов финансовой отчетности базируется на принципах подготовки финансовой

отчетности и качественных характеристик информации. Остановимся на двух основополагающих принципах: непрерывности деятельности и начисления, которые сформулированы во введении к содержанию МСФО.

Принцип начисления предполагает, что хозяйственные операции и другие события отражаются в учете и отчетности в том периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактического поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Речь идет о намерении, в первую очередь, сблизить во времени момент сопоставления доходов и расходов. В Положении о бухгалтерском учете "Расходы" в Украине (ПСБУ 16) расходы признаются расходами определенного периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они осуществлены. Принцип соответствия доходов и расходов оказался существенным фактором, повлиявшим на построение Плана счетов. В Новом Плане счетов в Украине для учета доходов и расходов выделены самостоятельные группы счетов, внутри которых счета детализированы с учетом одинаковых группировочных признаков доходов и расходов.

Российскими положениями по бухгалтерскому учету установлен принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности: факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от времени фактического поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Однако этот принцип понимается неполно, большей частью как метод определения момента реализации по факту отгрузки, а вопрос о применении этого принципа в отношении признания расходов не рассматривается вовсе. Как в российской, так и в украинской практике учета многие затраты, относящиеся к данному отчетному периоду, без наличия счетов в этом

отчетном периоде не начисляются. По критериям МСФО это приводит к искажению финансовых результатов.

Принцип непрерывности деятельности означает, что при составлении финансовой отчетности исходят из предположения: у предприятия (компании) нет ни намерения, ни необходимости прекращать или существенно сокращать финансово-хозяйственную деятельность. Если же такое намерение или необходимость существует, то это должно быть показано в финансовой отчетности посредством оценки имущества по ликвидационной стоимости; списания активов, которые не могут быть получены в полном объеме, и начисления обязательств в связи с прерыванием договоров.

Опыт бизнеса в Украине и его обзор по публикациям в Российской Федерации свидетельствует о простом декларировании принципа функционирующего предприятия, так как реально он выполняется далеко не всеми предприятиями: часть из них находится на грани банкротства, многие являются по сути банкротами, а другие создаются только для того, чтобы ликвидироваться в ближайшем будущем.

Анализ финансовой отчетности только тогда имеет какой-либо смысл, когда содержащаяся в ней информация соответствует качественным критериям — уместности и достоверности. С позиции уместности — это означает, что данная информация влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, а также подтверждать или исправлять их прошлые оценки. С точки зрения достоверности она не содержит ошибок и искажений, способных повлиять на решения пользователей. Уместность и достоверность информации напрямую зависят от ее существенности. Информация считается существенной, если ее отсутствие или искажение могли бы повлиять на экономиче-

ское решение пользователей, которое принято на основании финансовой отчетности. Существенность информации и ее значимость в финансовых отчетах организаций достигаются за счет того, что они составлены по формам бухгалтерской (финансовой) отчетности и содержат примечания или пояснительные записки к ней.

В российской практике существенными признаются такие показатели, удельный вес которых превышает 5 процентов. В Украине при определении существенности информации акцент делается на вероятность ее отсутствия. Указаний относительно допустимого размера ошибок при составлении отчетности нет. Вместе с тем в приказе об учетной политике предприятия обязаны применительно к конкретным объектам учета размер существенной суммы указать.

Принципам подготовки финансовой отчетности отводится определяющая роль. Однако не меньшее значение имеет характеристика ее элементов с позиций состава, толкования, признания и оценки, так как информация должна быть не только понятной инвестору, но и сопоставимой.

Сравнение состава статей и правил их группировки в разделы актива и пассива баланса в Российской Федерации и Украине свидетельствует об использовании различных подходов не только к структурированию информации, ее детализации, но и к сущностной интерпретации, а также степени достижения нетто — показателей. Внешне обращает на себя внимание то обстоятельство, что в активе баланса Российской Федерации только два раздела: внеоборотные активы и оборотные активы. Расходы будущих периодов отнесены к запасам. Если принять во внимание, что при подсчете показателей ликвидности расходы будущих периодов целесообразно исключать, то подход в украинском стандарте представляется более верным. В балансе

Российской Федерации информация в части нематериальных активов, основных средств, финансовых вложений представлена более подробно, а именно по укрупненным классифицированным группам. Необходимо подчеркнуть, что в состав нематериальных активов в Российской Федерации включают организационные расходы. Национальным стандартом Украины (ПСБУ 8) организационные расходы не признаются объектом нематериальных активов, так как не капитализируются, а относятся к составу расходов того периода, когда совершаются. В Российском стандарте на уровень показателей финансовой отчетности выведена следующая группировка основных средств: земельные участки и объекты природопользования, здания, машины, оборудование и другие основные средства. Налицо желание обособить в отчетности стоимость земельных участков и объектов природопользования. Причины такого подхода несколько, но обязательно необходимо упомянуть то обстоятельство, что к первой группе основных средств относятся объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, а поэтому амортизация по ним не начисляется. В отличие от украинской практики амортизация не начисляется по объектам основных средств, полученным по договору дарения и безвозмездно в процессе приватизации, жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам лесного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п. объектам, продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста, а также приобретенным изданиям.

Трактовка амортизации как бухгалтерского метода распределения стоимости основных средств в течение срока их полезного использования без увязки с техническими характеристиками объек-

та послужила поводом для исключения трех видов оценки основных средств, традиционно ранее приводившихся в балансе российских предприятий: первоначальная, остаточная, износ.

Следует особо подчеркнуть, что такого объекта основных средств, как малоценные необоротные материальные активы в ПБУ Российской Федерации нет.

Примечательно, что статья "Незавершенное строительство" в балансе предприятий России приведена в составе основных средств. В принципе такой подход отражает сущность хозяйственных операций в балансе более справедливо. Известно, что формирование первоначальной стоимости основных средств при их приобретении (изготовлении), строительстве происходит на счете капитальных инвестиций (счет 15 "Капитальные инвестиции" – план счетов Украины), а затем по мере ввода в эксплуатацию стоимость объектов основных средств переносится на счет 10 "Основные средства" (план счетов Украины). Наличие двух самостоятельных статей "Основные средства" и "Незавершенное строительство" вызывает затруднения у пользователей информации, когда происходят внутренние перемещения по статьям.

В составе раздела "Запасы" в балансе Российской Федерации имеет место статья "Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные". По данной статье в части товаров отгруженных обобщается информация о наличии отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции). Наличие в плане счетов Российской Федерации счета 45 "Товары отгруженные" позволяет более правильно описать процесс экспортной реализации продукции. Продукция отгружается со склада, а согласно правил ИНКОТЕРМС, по услови-

ям FAS, FOB считается, что продавец выполнил свои обязательства, когда товар размещен у борта судна на пристани или по мере пересечения товаром поручней судна в порту отгрузки. Поэтому во время пребывания в пути (особенно если оно длительное) и во время нахождения в порту до момента погрузки стоимость товара по сути не может быть признана доходом исходя из тех критериев, которые заложены в украинский стандарт учета "Доход" (ПСБУ 15).

В составе дебиторской задолженности в балансе Российской Федерации приводится задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал, а в составе группы статей "Денежные средства" стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров. Этот подход имел место в балансе Украины до выхода ПСБУ 2 и приводил к тому, что требовались дополнительные расчеты для понимания того, какая часть уставного капитала действительно оплачена и, более того, нарушался принцип баланса нетто. Согласно ПСБУ 2 задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный фонд рассматривается как неоплаченный капитал, а фактическая себестоимость акций собственной эмиссии или долей, выкупленных обществом у участников, показывается как сумма изъятого капитала. Такой подход позволяет ориентироваться в размере собственного капитала.

В пассиве баланса Российской Федерации обращает на себя внимание то, что все фонды, образованные за счет чистой прибыли, которые в соответствии с учредительными документами традиционно делили на три фонда – фонд накопления, фонд социальной сферы и фонд потребления, – объединены в одну статью баланса "Фонд социальной сферы". Украинский законодатель в области бухучета рассматривает такой подход как рудимент прошлого.

В пассиве баланса украинских предприятий появились ранее не имевшие место в практике учета статьи "Отсроченные налоговые активы" и "Отсроченные налоговые обязательства". Отсроченные налоги пока отсутствуют в российской практике, однако, в экономической литературе их предлагают не связывать исключительно с необоротными активами или долгосрочными обязательствами (украинский вариант), а отражать в составе дебиторской и кредиторской краткосрочной или долгосрочной задолженности.

В отчетности, раскрывающей финансовые результаты, имеет место различный подход к отражению выручки от продажи товаров. В российском варианте показывается нетто-выручка (без учета налога на добавленную стоимость, акцизов и т.п. налогов и обязательных платежей). Этот подход в точности соответствует международному.

В рамках статьи не представляется возможным более пространное изложение существующих различий. Вместе с тем проведенное исследование подтвердило, что несмотря на разработку национальных стандартов по международным правилам учета, утрачена сопоставимость данных, вследствие чего результаты анализа могут ввести инвесторов в заблуждение.

Список литературы

1. Финансовая отчетность по национальным положениям (стандартам) бух. учета. – К., Либра, 1999. – 336 с.
2. Долгопятова Т. Модели и механизмы корпоративного контроля в Российской промышленности // Вопросы экономики, 2001. - № 5.
3. Ефремова А. А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование. – М.: Книжный мир, 2000. – 478 с.
4. Стандарты бухгалтерского учета. – М. Информационный центр "КАДИС", 2000. – 72 с.