

А. Ж. ТУРЕГЕЛЬДИНОВА

НЕКОТОРЫЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

Предлагается основной критерий, который должен быть в группе хозяйствующих субъектов, – наличие группы пользователей отчетностью МСФО, а не категории организаций по объему продукции и численности работающих. Реализация предложенного критерия ускорит процесс перехода на МСФО в Казахстане.

В настоящее время в мировой экономике формируется **новая парадигма развития**, вызванная глобализацией мирохозяйственных связей, когда растет взаимозависимость между экономическим ростом различных стран и инновациями, активным обменом продукцией и услугами, производимыми на базе новых технологий как в развитых, так и развивающихся странах.

Это, в свою очередь, настоятельно требует максимального сближения (конвергенции) международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) с национальными стандартами бухгалтерского учета и отчетности. Поэтому весьма актуальна проблема совершенствования методического обеспечения формирования системы финансового учета и отчетности казахстанских

организаций, т.е. разработка методик и рекомендаций, способствующих приведению национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО.

Как известно, учетная система Казахстана формировалась в специфических условиях плановой (централизованной) экономики СССР, исключавшей рыночные принципы. Переход к рыночным условиям ведения национального хозяйства требует комплексного анализа сложившейся системы учета и поиска научно обоснованных путей перехода к международным стандартам МСФО [1].

Вкратце проанализируем некоторые аспекты этой проблемы.

Роль бухгалтерского учета в рыночной экономике отличается от прежней государственной. Бухгалтерский учет дает возможность собственнику строго оградить его предприятие со всем имуществом от всех других хозяйственных субъектов таким образом, чтобы «мое» и «твое» в каждый момент могли быть строго разграничены и отделены друг от друга. Исходя из этого возможен самый строгий контроль за происходящими изменениями форм и стоимости всех частей имущества предприятия с учетом того, что согласно нашему гражданскому законодательству к объектам гражданского права относятся не только материальные вещи, деньги, ценные бумаги, в том числе имущественные права, но и нематериальные активы: изобретения, промышленные образцы, иные результаты интеллектуальной деятельности, а также другие материальные и нематериальные блага (ст. 4 Основ гражданского законодательства СССР и республик).

В связи с этим не случайно, что одним из важнейших принципов, установленных Международными стандартами бухгалтерского учета, является автономность предприятия (хозяйственной единицы), согласно которой в системном бухгалтерском учете и балансе отражается лишь то имущество, которое законодательно признается собственностью каждого конкретного предприятия. Все прочие материальные ценности, денежные средства и обязательства должны учитываться за балансом. Такой подход выражает отделенность имущества предприятия от имущества других субъектов.

В ст. 11 указанного выше законодательного акта подчеркивается, что юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, полном хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество, отвечает по своим обязательствам за это имущество и выступает в суде, арбитражном суде и третейском суде.

В прежней административной системе этот принцип постоянно нарушался. Вспомним недавние распоряжения вышестоящих органов управления о бесконечных передачах отдельных видов имущества с одного предприятия на другое, изменении уставных фондов, перераспределении полученных накоплений и т.д. В рыночной экономике соблюдение принципа автономности предприятия является незыблемой правовой основой для определения действительного имущественного и финансового состояния того или иного хозяйственного субъекта.

Бухгалтерский учет, отражая весь процесс производства средств предприятия, дает возможность проследить за изменениями, которые претерпевают имущественные средства. Учитывая совокупность затрат, предприниматель определяет себестоимость производства или минимум того, что он должен выручить, если не желает нести убытки, для чего постоянно сравнивает себестоимость своей продукции, работ и услуг с рыночными ценами. Таким образом, предприниматель контролирует производительность и доходность своего предприятия.

Бухгалтерский учет, являясь своего рода «летописью» – хронологией деятельности любого предприятия, дает возможность восстановить каждый хозяйственный факт со всеми подробностями. Этот вид учета в отличие от других (оперативного, статистического) является сплошным и непрерывным, строго регламентированным, что обеспечивает документальное отражение всех хозяйственных операций. Надлежащее ведение учета способствует лучшей организации управления хозяйственным субъектом, контролю за хозяйственными операциями.

Организация бухгалтерского учета должна быть такой, чтобы она не только давала руководству предприятия информацию о величине и составе имущества, его возрастании или уменьшении, прибылях и убытках и т.д., но и была в состоянии отвечать на все вопросы технико-про-

изводственного характера. Сюда относятся данные о выручке, ее составе, издержках с разложением их по происхождению, видам расходов, величине и коэффициентам, равно как и об их распределении по отдельным видам продукции (товарам) и центрам затрат (подразделениям) предприятия; о недостатках и ошибках финансового характера, ликвидности (на каждый день); о распределении материальных запасов по продолжительности нахождения на складах; о средней продолжительности оборота товаров и степени их реализации и множество других сведений.

Необходимо отметить, что бухгалтерский учет может давать ответы на эти и подобные вопросы, если он приспособлен к виду и величине того или иного хозяйственного субъекта и полнокровно включен как существенная составная часть в систему управления данным предприятием. Это обстоятельство предполагает новый взгляд на правовой аспект бухгалтерского учета и его функции в системе управления отдельным предприятием.

Любая хозяйственная единица в рыночной экономике связана со множеством юридических и физических лиц, т.е. несет ответственность перед теми лицами, с которыми вступает в деловые отношения. Имеется в виду, что каждый предприниматель ежедневно осуществляет со своими контрагентами, близкими и далекими, различные сделки о покупке и поставке, о страховании и транспорте, о ценных бумагах и т.п. Другими словами, он вступает в тесную связь с широким кругом лиц – участников рынка и таким образом останавливает разнообразные взаимоотношения зависимости. Достаточно заглянуть в учетные регистры любого предприятия, банка, акционерного общества, чтобы увидеть, какое огромное число посторонних хозяйственных субъектов связано с ним.

Вспомним, что сегодня неплатежи одного или нескольких предприятий ведут к неплатежам и разорению многих других! Поэтому каждый хозяйственный субъект, являющийся предпринимателем, несет ответственность как перед самим собой, так и перед обществом за добросовестное ведение дел и прежде всего бухгалтерского учета. Он должен быть в состоянии в любое время получать и давать информацию о правах, приобретенных им, равно как и об обязательствах, которые лежат на нем. Правовое значение бух-

галтерского учета имеет исключительное значение для ограждения интересов тех лиц и хозяйственных субъектов, чьи имущественные права связаны с данным хозяйством. Бухгалтерский учет позволяет, с одной стороны, точно установить размер этих прав, с другой – выявить тот риск, который несут лица, участвующие в хозяйстве своими средствами. Заинтересованными в делах хозяйствующего субъекта в первую очередь всего оказываются его собственники.

С возникновением акционерных обществ типа КТЖ и других структур число собственников увеличивается настолько, что они участвовать в делах не могут. Такие хозяйства управляются администрацией (правлением) по полномочиям собственников, которым администрация обязана дать отчет о своих действиях, который принимает вид бухгалтерского (финансового) отчета.

Благодаря подробным бухгалтерским отчетам собственники, находящиеся вдали от хозяйствующего субъекта, получают возможность по цифровым данным судить о состоянии дел в хозяйстве, о результатах и эффективности его деятельности. В связи с этим опубликование бухгалтерских отчетов хозяйственных субъектов имеет исключительно актуальное значение.

Кроме того, с возникновением новых, самых различных форм собственности положение коренным образом изменилось. Например, раньше в Основах гражданского законодательства СССР и республик, в том числе Казахстана, в ст. 13 было указано, что в учредительных документах юридического лица должны определяться наименование, местонахождение, цели деятельности, состав учредителей и т.д., но ничего не упоминалось об имущественном состоянии регистрируемого юридического лица. Например, регистрируется уставный капитал акционерного общества с ограниченной ответственностью в размере 10–20 тыс. руб. (в сопоставимых денежных единицах). Общество привлекает заемные средства на многие миллионы рублей, а ответственность общества – только в пределах вклада учредителей (так произошло в российском обществе «Селенга»). Таких примеров много и в нашей экономической деятельности, особенно перестроечного периода.

Зарубежное законодательство подходит к

этому вопросу более скрупулезно. Так, в Гражданском кодексе Италии, в ст. 2217, отмечено, что регистрация нового юридического лица начинается с предъявления им инвентарной ведомости, в которой фиксируется весь учредительный капитал в денежной и натуральной формах. Такой подход к оценке учредительного чистого капитала необходим, поскольку этот капитал представляет собой отправной момент для расчета прибыли и убытка первого года хозяйствования. Аналогичная правовая норма содержится в Торговом кодексе Германии и Коммерческом кодексе Франции.

В большинстве развитых стран государство выступает гарантом того, что все участники рыночных отношений будут получать достоверную бухгалтерскую информацию с тем, чтобы исключить потери от риска как юридических, так и физических лиц, вступающих в различные деловые сделки. Законодательство большинства стран содержит более или менее подробные предписания о ведении бухгалтерского учета, что отражено в специальных законах о бухгалтерском учете, например, в Финляндии, в Гражданском кодексе Италии, Коммерческом кодексе Франции, Торговом кодексе Германии. В России до 1917 г. это находило отражение для предпринимателей – в Уставе торговом, для государственных учреждений, финансируемых из бюджета, – в Счетном уставе. В практике СССР эти положения ограничивались подзаконными актами Минфина СССР и других ведомств.

Знакомство с нормативными актами в области бухгалтерского учета ряда стран, а также дореволюционной России показывает, что всю обширную область бухгалтерского законодательства можно разделить на следующие основные части:

нормы, касающиеся ведения торговых (бухгалтерских) книг;

нормы, характеризующие состав и содержание бухгалтерских отчетов, а также правил их публикации;

нормы, регулирующие порядок ведения отдельных разделов бухгалтерского учета;

нормы, регулирующие права лиц в смысле выполнения ими функций ревизии, контроля, аудита и формы их работы (бухгалтерские и аудиторские формы и т.п.).

В этих нормах четко прослеживаются сле-

дующие моменты законодательного регулирования: 1) понятие торговых книг; 2) цель их обязательного ведения; 3) определено, кто должен вести торговые книги в связи с размерами предприятий; 4) способ ведения торговых книг; 5) регистрация торговых книг; 6) обязанность хранения их; 7) закрытие книг и составление бухгалтерского отчета; 8) доказательное значение книг; 9) последствия нарушения ведения торговых книг. Отметим, что, приступая к нэпу, 8 сентября 1923 г. СНК СССР издал постановление «Об обязательном ведении торговых книг торговыми и промышленными предприятиями», которое, по существу, повторяло положения торгового устава России, действовавшего до 1917 г.

Проанализируем главные моменты, которые, как правило, отражены в законах о бухгалтерском учете или других нормативных актах, являющихся законодательно обязательными в странах с развитой рыночной экономикой. Практически все зарубежные законы о бухгалтерском учете начинаются с констатации, что предприниматель обязан вести торговые книги и в них показывать свои торговые дела и имущественное положение на основе официально установленных правил. Такими официальными правилами в **Великобритании и США являются национальные стандарты «Качественные характеристики учетной информации»**. В Законе о бухгалтерском учете Финляндии, в §§ 2 и 3, прямо указано, что все лица и организации должны вести его по двойной системе, следуя при этом «лучшим традициям и методикам ведения бухгалтерского учета», подготовленным союзом бухгалтеров Финляндии и закрепленным в соответствующем нормативном акте.

Французский закон от 1 марта 1984 г. предлагает «каждому честному человеку, по частному праву занимающемуся экономической деятельностью, взять обязательство вести бухгалтерский учет в соответствии с коммерческим кодексом и иметь в случае надобности уполномоченного по ведению счетов».

В немецком законодательстве (§§ 240 и 242 Торгового кодекса) предписано, что каждый предприниматель при начале своего дела, а также по окончании хозяйственного года должен провести инвентаризацию и составить баланс, т.е. точную опись своих земельных участков, при-

читающихся сумм долгов, наличных денег, а также прочих предметов своего имущества, указать при этом их стоимость и составить вступительный баланс имущества и задолженности.

Большое значение в бухгалтерском законодательстве многих стран отводится срокам хранения бухгалтерских документов и их составу. Как правило, срок хранения устанавливается в 10 лет (Германия, Италия, Франция, Россия (до 1917 г.)). В 1923 г. в России для большинства учетных регистров срок хранения был ограничен 3 годами. При этом архивному хранению подлежит вся деловая переписка, связанная с заключением сделок на покупку и продажу товаров.

Наряду с обязанностью ведения бухгалтерского учета во многих странах законодательство предусматривает право выбора учетных регистров (торговых книг), имея в виду, что право позволяет предпринимателю приспособить учетные регистры и форму учета к потребностям и характеру своего предприятия.

В то же время в отдельных странах (Франция, Италия, Испания и дореволюционная Россия) предписывалось обязательное ведение определенных торговых книг (торговой, кассовой, дебиторов и кредиторов, имущества), которые подлежали обязательной регистрации в государственных органах управления.

Разработчики МСФО считают, что новые стандарты созданы в целях:

унификации учетных систем всех стран мирового рынка;

облегчения составления консолидированной отчетности для транснациональных компаний;

уменьшения рисков иностранных инвесторов при экспорте финансовых капиталов.

При этом утверждается, что система МСФО является наиболее прогрессивной из всех систем учета и отчетности. Такое утверждение вызывает сомнения по ряду причин, которые можно выявить при сравнительном анализе двух моделей балансов – **статической и динамической**, что является предметом следующей статьи.

Учитывая, что на 1.01.2006 г. Республика Казахстан не имеет еще четкой, официально опубликованной Программы перехода экономических субъектов на МСФО, кроме директивного срока, установленного ст. 2 Закона РК от 24.06.02 г. № 329-ІІ, т.е.:

для организаций, определяемых в порядке,

установленном Правительством РК, – с 1 января 2003 г.;

для акционерных обществ – с 1 января 2005 г.;

для иных организаций – с 1 января 2006 г.

Можно предположить, что окончательный выбор критерия для группировки «иных» организаций с целью их перевода на отчетность по МСФО еще не определен.

Более того, нормативную базу для перехода на МСФО по состоянию на 15.01.2006 г. составляют:

ст. 2-1, 16 Закона РК от 26.12.95 г. № 2732;

ст. 2 Закона РК от 24.06.02 г. № 329-ІІ;

приказ МФ РК «Об утверждении Инструкции (основы) по разработке РПС для организаций, составляющих финансовую отчетность в соответствии с МСФО» от 22.12.05 г. № 426, рег. № 4008, от 5.01.06 г.;

приказ МФ РК «Об утверждении форм финансовой отчетности» от 22.12.05 г., № 427, рег. № 4007, от 05.01.06 г.,

которые не дают ответа на многие вопросы, возникающие в практике, в том числе, по нашему мнению, на **первостепенный вопрос: какие субъекты обязаны осуществить переход на МСФО в 2006 г. – все «иные» или определенная группа (кроме АО и СМП)?**

В связи с этим хотелось бы высказать нашу точку зрения относительно мотивации перехода и интересов различных пользователей к отчетности по МСФО и возможного критерия отбора субъектов.

В мировой практике известно несколько вариантов гармонизации национальных систем бухгалтерского учета и отчетности с МСФО, в том числе:

добровольное или обязательное применение МСФО отдельными участниками рынка в целях привлечения иностранных финансовых средств или получения допуска в листинг международных фондовых бирж;

постепенная адаптация национальной системы учета к требованиям МСФО без утраты влияния государства на формирование методологии бухгалтерского учета и отчетности для различных субъектов рынка;

применение МСФО в качестве национальных стандартов путем прямой и полной конверсии с неизбежной потерей государственного ре-

гулирования методологии учета и, как следствие, потерей части налоговых поступлений в бюджет ввиду особенностей построения отчетности по МСФО и наличия создателя и собственника стандартов – СМСФО (бывший КМСФО).

Изложенное позволяет заключить, что экономическая наука и практика РК стоит перед необходимостью проведения масштабной работы по переходу на международные стандарты учета и финансовой отчетности, когда следует учесть, что основным критерием при обосновании этапов и сроков перехода на МСФО должны быть специфические организационно-экономические условия Казахстана и типы предприятий.

Основным критерием при определении групп хозяйствующих субъектов, которым в первую очередь необходимо трансформировать учет и формировать отчетность согласно МСФО, должна быть не категория организации по объему продукции и численности работающих, а наличие группы пользователей этой отчетностью каждой конкретной компании, для которых эта отчетность представляет производственный интерес и востребование. Как правило, это организации финансового сектора, транснациональные компании и организации с привлечением иностранного капитала (инвести-

ций).

ЛИТЕРАТУРА

1. Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Плоскова Н.С. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). М.: Омега – Л, 2006.
2. Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М.: Экзамен, 2005.
3. Севрук В.Т. Анализ уровня странового риска // Бухгалтерский учет. 1993. № 12.

Резюме

Қазақстанның есепке алу жүйесі КСРО-ның нарық қағидаттарына жол берілмейтін жоспарлы-орталықтандырылған арнайы жағдайларда қалыптасты. Ұлттық шаруашылықтың нарық жағдайларына көшуі қалыптасқан есепке алу жүйесін кешенді талдау мен жетілдіруді және қаржылық есептілікті халықаралық стандарттаудың халықаралық стандарттарына көшудің ғылыми негізделген жолдарын іздестіруді талап етеді. Мақалада өнім көлемі мен жұмыс істеушілер саны бойынша ұйымдардың санаттары емес, шаруашылық жүргізуші субъектілердің тобында болуға тиіс негізгі критерий – қаржылық есептілікті халықаралық стандарттаудың есептілігін пайдаланушылардың болуы ұсынылады. Ұсынылып отырған критерийдің іске асырылуы Қазақстанда қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттауға көшу үрдісін жеделдетеді.

Summary

Accounting system of Kazakhstan was developed in the specific terms of Planning and centralized economy of USSR which excluded market principles. Transfer to market conditions of national management requires complex analysis of existing bookkeeping system and search of scientifically based ways of transfer to international standards of ISFA. This article orders the basic criterion which ought to be in the group of managing subjects being group of ISFA accounting users instead of a category of organizations by volume of productions and number of employees. Realization of ordered criterion will accelerate transfer process to ISFA in Kazakhstan.

КазЭУ им. Т. Рыскулова

Поступила 5.04.06г.