

УДК 657.1 (4/5)

Н.А. Илюхина, Т.А. Центкевич

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ В СТРАНАХ СНГ И БЛИЖНЕГО ЗАРУБЕЖЬЯ

В настоящее время мы все переживаем процессы, которые способны полностью изменить мировую финансово-экономическую систему – мировой экономический кризис, начавшийся в 2008 г., который проявляется в росте цен на недвижимость и продовольствие, в сокращении рабочих мест как в коммерческих, так и в государственных организациях, в отсутствии стабильности. Причины происходящих перемен различны в каждой из стран. Но существуют страны, в которых неустойчивое финансовое положение - на грани - существует с самого момента их появления в качестве самостоятельных. Речь идет о странах, которые образовались после распада СССР в 1991г.: страны Азии, Кавказа, Молдова.

Ключевые слова. Бухгалтерский учет, финансовый отчет, Национальные Стандарты бухгалтерского Учета, план счетов, себестоимость товара, капитал.

UDC 657.1 (4/5)

N.A. Pyukhina, T.A. Tsentkevich

METHODICAL BASES OF REGISTRATION SYSTEM IN THE CIS COUNTRIES AND THE NEAR ABROAD

All of us experience processes which can change the world financial and economic system in general. It is the world economic crisis which began in 2008 and is revealed in a price rise for real estate and foodstuffs, in jobs reduction both at commercial, and state organization and in absence of stability. The reasons of these changes are various in each of the countries. But there are countries where there has been unstable financial position since the moment of their appearance as independent ones. We mean countries which were formed after disintegration of the USSR in 1991г.: the countries of Asia, Caucasus and Moldova.

Keywords: book keeping, financial report, National Standards of Book-keeping, plan of accounts, cost price of the good, capital.

Совершенствование системы бухгалтерского учета в наиболее развитых странах мира происходило в период становления экономических отношений и подъема производства. В каждой стране этот процесс развивался различными темпами и в разные периоды и, как следствие этого, в настоящее время не существует двух абсолютно одинаковых систем бухгалтерского учета. В результате к концу 60-х гг. в мире сформировалось более ста национальных систем бухгалтерского учета.

Национальная учетная система представлена национальными стандартами, которые отражают тенденции и направления развития бухгалтерского учета в каждой стране. Она характеризуется совокупностью методик, используемых для оценки объектов бухгалтерского учета, отражения в учете хозяйственных операций и хозяйственных процессов, систематизацией подходов к содержанию форм финансовой отчетности и способам контроля деятельности предприятий.

Национальная система бухгалтерского учета является механизмом решения экономических задач в результате разработки, принятия и строгого соблюдения законодательных актов, позволяющих принимать управленческие решения. На организацию бухгалтерского учета в стране оказывают влияние две группы факторов: объективные и субъективные. Объективные факторы отражают особенности развития национальной экономики. Их влияние можно оценить через анализ нормативно-правовой базы, действующей в государстве. Субъективные факторы определяют выбор наиболее оптимальных способов ведения бухгалтерского учета в условиях действующей нормативно-правовой базы. Их влияние можно оценить в результате изучения учетной политики предприятия.

Правовое регулирование системы бухгалтерского учета в государстве обеспечивается:

- 1) наличием национальных стандартов, разработанных в соответствии с международными принципами и с учетом особенностей развития национальной экономики;
- 2) законом о бухгалтерском учете и отчетности;
- 3) национальным планом счетов бухгалтерского учета;
- 4) системой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 5) нормативной базой, регулирующей общеотраслевые и внутриотраслевые аспекты бухгалтерского учета;

б) учетной политикой субъекта хозяйствования.

Исследование тенденций развития бухгалтерского учета в разных странах позволяет понять, как решаются проблемы учетной практики в различных экономических условиях, и почему методы и концепции учета разных стран отличаются друг от друга. По мере того, как отличия методов ведения учета в различных странах становились все более очевидными, в профессиональных бухгалтерских кругах появились первые попытки классифицировать национальные системы бухгалтерского учета.

В основу предлагаемых классификаций авторами были положены различные критерии и подходы. Среди них наибольшее признание получили группировки, основанные на определении «сферы влияния материнской страны»; на анализе методов ведения учета; на оценке типа законодательной системы; на использовании различных методов оценки объектов бухгалтерского учета и способов представления отчетных данных и другие.

Однако основным определяющим критерием, оказывающим влияние на формирование наиболее общих подходов к организации бухгалтерского учета, является характер развития рынков капитала. Основная функция развитого рынка капитала заключается в обеспечении субъектов хозяйствования дополнительными финансовыми ресурсами.

В экономике любого государства приток дополнительных источников финансирования осуществляется через кредиты финансовых учреждений (государственных и коммерческих), свободные капиталы юридических и физических лиц (инвесторов) и целевое финансирование со стороны государственных органов. Предоставляя свои финансовые ресурсы, каждый собственник (инвестор) стремится получить максимальную выгоду и гарантии возврата. Поэтому, используя для целей классификации бухгалтерских систем данный критерий, Мюллер, Жернон и Мик в 1994 г. разделили все ведущие страны мира на четыре группы и определили, соответственно, четыре бухгалтерские модели:

- британо-американская (Великобритания, США, Нидерланды, Канада, Австралия и др.);
- континентальная (Германия, Австрия, Франция, Швейцария, Италия и др.);
- южно-американская (Бразилия, Аргентина, Боливия и др.);
- модель смешанной экономики (страны Восточной Европы и государства бывшего СССР).

Бухгалтерская модель стран смешанной экономики имеет общие черты каждой их перечисленных выше моделей. В этих странах в настоящее время идет изучение и обобщения учетной практики стран с развитой рыночной экономикой и требований международных бухгалтерских организаций, начинается разработка национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности.

Обеспечение конкурентоспособности продукции стран смешанной экономики требует привлечение большого объема дополнительных инвестиций. Однако перспективы привлечения капитала международных кредитных организаций являются достаточно проблематичными. Поэтому основным источником роста инвестиций являются прямые вложения капитала иностранными инвесторами. Однако для этого должны быть созданы благоприятные условия в стране.

Переход к свободной рыночной экономике явился в этих странах предпосылкой реформирования бухгалтерского учета. В Венгрии, Польше, Чехии приоритетной задачей стало утверждение фондовой биржи. Правительства этих стран пошли на заключение договоров с международными компаниями на проведение исследований по совершенствованию системы бухгалтерского учета. В некоторых странах были предприняты попытки для разработки нового плана счетов, основанного на Четвертой и Седьмой Директивах ЕС. В условиях централизованной экономики унификация бухгалтерской отчетности была обусловлена целью контроля интересов государства. Задачи бухгалтерского учета состояли в регистрации фактов жизни, а не в информационном обеспечении процессов принятия управленческих решений на уровне субъекта хозяйствования. Концепции рентабельности и акционерного капитала не принимались во внимание, а учет был призван определять затраты на производство продукции. Возможности финансового учета вообще не были востребованы.

По оценкам зарубежных практиков бухгалтерская профессия в странах Восточной Европы была развита слабо, так как в управлении деятельностью предприятия огромное значение имели центральные регулирующие органы. Внедрение международных стандартов было очень замедлено. Еще одной из основных проблем бухгалтерского учета этих стран является инертность и традиционность взглядов на пути поиска ответов на вопросы, относящиеся к финансовому контролю, оценке капитала, прибыли и инвестиций в совместные предприятия.

Специалистами отмечается возможность появления исламской модели бухгалтерского учета. Но в связи с тем, что она не представлена официальной финансовой отчетностью и работами по теории учета, она никем не освещена и не обобщена.

Таким образом, в своем развитии каждое государство в результате выбора приоритетных путей решения общеэкономических проблем и источников их финансирования приобретает признаки одной из рассмотренных выше учетных систем. Однако наличие достаточно разнообразных подходов к формированию учетных систем в мировой практике затрудняет возможность международной экономической интеграции, выход на международные рынки капитала. Решение этой проблемы возможно только при формировании показателей финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами и принципами бухгалтерского учета.

Страна, граничащая с высокоразвитой Европой, со странами Евросоюза – Молдова – остается на сегодняшний день самой отсталой и бедной страной в регионе. Парадоксально, находясь в полшага от центра Европы, эта страна так и не оказалась вовлеченной в благополучный ареал европейского пространства.

С первых дней обретения государственной независимости Молдова всеми силами стремилась к интеграции в мировое экономическое сообщество, реформированию своей экономики в соответствии с принципами свободной конкуренции. Молдова первой из стран СНГ вступила в Совет Европы, получила кредиты от МВФ и ряда других международных финансовых организаций, которые вначале 90-х гг. считали ее эталоном либерализации экономики на постсоветском пространстве. В середине 1990-х гг США предоставили Молдове право беспощадного ввоза товаров. Понятно, что находясь в такой сильной экономической зависимости от западных стран и США, законодательная система Молдовы становилась под влиянием западных специалистов.

В соответствии с Отчетом экспертов Всемирного банка о соблюдении стандартов и кодексов (ROSC) по бухгалтерскому учету и аудиту в Республике Молдова были сформулированы рекомендации по решению проблем в данной области, которые были приняты во внимание при разработке действующего Закона РМ «О бухгалтерском учете» №113-XVI от 27.04.2007г. Молдавские авторы сумели убедить доноров в необходимости максимально приблизить требования закона к местным возможностям. Например, из последней версии законопроекта было исключено положение об обязательной сертификации главного бухгалтера, подписывающего финансовый отчет предприятия, которое отсутствует в принятом Законе.

Однако, согласно ст.15 Постановления Правительства РМ № 1507 от 31.12.2008 «Об утверждении Плана развития бухгалтерского учета и аудита в корпоративном секторе на 2009-2014 годы», с изменениями и дополнениями внесенными Постановлением Правительства РМ № 717 от 10.08.2010 г., сделан вывод о несоответствии Национальных Стандартов Бухгалтерского Учета (НСБУ), и других нормативных актов, регламентирующих конкретный способ ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности в различных секторах и отраслях национальной экономики Директивам Евросоюза (ЕС) и МСФО.

В ст.16 данного Постановления указано, что действующая система финансовой отчетности субъектов, за исключением некоторых из них, как, например, финансовые учреждения, не позволяет пользователям получать в необходимой мере финансовую информацию для принятия экономических решений, и не обеспечивает их прозрачность. В то же время информации из финансовых отчетов не доступны внешним пользователям, что создает значительные трудности для принятия ими экономических решений. В данном контексте появляется потребность приведения нынешних нормативных актов по бухгалтерскому учету в соответствие с положениями Директив ЕС и МСФО.

Данная ситуация не является специфической для Республики Молдова. Можно сказать, что это проблема всех стран постсоветского пространства.

Разработанные и принятые НСБУ в различных странах в той или иной степени максимально приближены к требованиям МСБУ. Однако, отсутствие идентичности привело к тому, что ряд организаций обязаны сдавать отчетность параллельно как в соответствии с требованиями НСБУ, так и МСФО.

Основой бухгалтерского учета в любой стране является План счетов. Имеющиеся в них отличия влияют на бухгалтерские проводки. Рассмотрим подробнее принятые Планы счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (далее - План счетов).

В Молдове План счетов разработан с учетом требований составления финансовых отчетов и потребностей управленческого учета на основе Национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ) и утвержден Приказом Министерства Финансов РМ №147 от 25.12.1997г. План счетов основан на классификации счетов по экономическому содержанию (раздел I.1 Плана счетов) и включает:

- Классы счетов,
- Группы счетов,
- Счета первого порядка (синтетические счета),
- Счета второго порядка (субсчета).

План счетов содержит 9 классов, из которых с 1 по 7 классы включают счета финансового учета, являющиеся обязательными для всех предприятий. Счета 8-9 классов являются счетами управленческого учета и предназначены для обобщения информации о производственных затратах, себестоимости продукции (услуг) и рентабельности производства, используемой только для внутренних нужд предприятия в целях принятия конкретных управленческих решений. Счета 8-9 классов применяются предприятиями по мере необходимости.

Также в разделе I.1 Плана счетов предусмотрено, что «план счетов включает только активные и пассивные счета». Счета класса 1,2,7,8 (за исключением регулирующих) являются активными, счета классов с 3 по 6 (кроме регулирующих) являются пассивными. Применение активно-пассивных счетов не разрешается, что обусловлено необходимостью соблюдения принципа недопущения взаимопогашения активов и обязательств, а также взаимного списания доходов и расходов предприятия. Класс 9 (забалансовые счета) предназначен для обобщения информации о наличии и движении активов, не принадлежащих предприятию на правах собственности.

В отличие от принятого в Молдове плана счетов, в России План счетов также разработан в соответствии с требованиями ПБУ и утвержден приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. # 94н. Классификация счетов в Российской версии следующая:

- Основные активные счета – это бухгалтерские счета, которые применяются для контроля и учета основных средств, нематериальных активов, материальных и денежных средств, а также расчетов с дебиторами

- Основные пассивные счета – это бухгалтерские счета, которые применяются для учета изменения капиталов, фондов, полученных дарений, кредитов, займов, обязательств предприятия и расчетов с кредиторами.

- Основные активно-пассивные счета – это бухгалтерские счета, которые предназначены для учета расчетов со сторонними лицами. На этих счетах ведется учет расчетов одновременно с дебиторами и кредиторами.

Легко заметить главное отличие – наличие в Российской версии Плана счетов активно-пассивных счетов.

Однако, учитывая большее влияние западных специалистов на институты Молдовы, необходимо отметить, что принятые НСБУ в Молдове больше соответствуют требованиям МСФО, чем в России.

Так, данный порядок соответствует требованиям МСФО, согласно которым также не применяются активно-пассивные счета. Все счета плана счетов МСФО являются либо активными, либо пассивными. Вместо активно-пассивных счетов используются пары счетов в разделах активов и обязательств.

К примеру: в Молдове краткосрочная дебиторская задолженность по торговым счетам отражается на активном счете 221.1, краткосрочная кредиторская задолженность по торговым счетам отражается на пассивном счете 521.1.

Отсутствие активно-пассивных счетов делают различными порядок отражения операций на счетах в двух странах. Можно привести пример отражения на счетах бухгалтерского учета сумм НДС к зачету (вычету) из бюджета и сумм НДС по поставкам. Разница является следствием отсутствия активно-пассивных счетов в РМ. Так, в Молдове суммы НДС по приобретениям отражаются по дебету счета 226 «НДС к возмещению», тогда как НДС, исчисленный, по осуществленным поставкам отражаются по кредиту пассивного счета 534 «Обязательства по расчетам с бюджетом». В конце месяца итог по дебетовому обороту за месяц по счету 226 «НДС к возмещению» закрывается проводкой представленной в таблице 1.

Таблица 1 -Закрытие по дебетовому обороту за месяц по счету 226 «НДС к возмещению»

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---------------------------------|-------|--------|
| Зачет сумм НДС по приобретениям | 534 | 226 |

Тогда как в Российской Федерации суммы НДС по приобретениям отражаются, в конечном счете, по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», а НДС по поставкам – по кредиту этого же счета. Также отличается и порядок отражения на счетах операций по продажам. В Российской Федерации действует следующий порядок отражения на счетах. Сумма выручки с НДС отражается следующей записью:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90.1 «Продажи. Выручка».

На сумму себестоимости продаж оформляется проводка:

Дебет 90.2 «Продажи. Себестоимость продаж»

Кредит 41 «Товары».

Ввиду того, что в составе счета 90.1 включена сумма НДС, возникает необходимость в следующей проводке на сумму НДС:

Дебет 90.3 «Продажи. НДС»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

В Республике Молдова учет выручки осуществляется по кредиту счета 611 «Продажи» в разрезе субсчетов в зависимости от видов доходов на сумму выручки без НДС. Сумма выручки без НДС отражается следующей проводкой:

Дебет 221.1 «Краткосрочная дебиторская задолженность по торговым счетам»

Кредит 611 «Доходы от продаж»

На сумму НДС от продаж производится запись:

Дебет 221.1 «Краткосрочная дебиторская задолженность по торговым счетам»

Кредит 534.2 «Обязательства по расчетам с бюджетом»

На сумму себестоимости реализованных товаров (услуг) производится запись по дебету счета «Себестоимость» оформляется проводка:

Дебет 711 «Себестоимость продаж»

Кредит 217 «Товар»

Главное различие в том, что выручка в РФ отражается с НДС, в Молдове без НДС. Несмотря на то, что финансовый результат будет идентичен в обоих случаях, необходимо отметить, что отражение в составе выручки суммы без НДС соответствует требованиям МСФО. Так, согласно ст. 8 МСФО (IAS) 18 «ВЫРУЧКА» –

«под выручкой подразумеваются только валовые поступления экономических выгод, полученных и подлежащих получению предприятием на его счет. Суммы, полученные от имени третьей стороны, такие как, налог с продаж, налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются получаемыми предприятием экономическими выгодами и не ведут к увеличению капитала. Поэтому они исключаются из выручки».

Нужно отметить одинаковый подход по определению первоначальной стоимости материально производственных запасов, как в России, так и в Молдове, который соответствует требованиям МСФО IAS2 «Запасы», однако, в МСФО понятие «первоначальная стоимость» отсутствует, тогда как применяется категория «себестоимость». Так, указанная стоимость включает:

- Стоимость к оплате поставщику;
- Стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением запасов;
- Таможенные пошлины;
- Невозмещаемые налоги;
- Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации;
- Затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования.

Значительным изменением в законодательстве Республики Молдова является разработка и принятие Каталога основных средств и нематериальных активов, утвержденного Постановлением Правительства Республики Молдова № 338 от 21.03.2003 г., обязательный для применения с 01.01.2005 г. Данный Каталог основных средств и нематериальных активов разработан во исполнение Постановления Правительства Республики Молдова № 854 от 16.08.2001 г. «О мерах по реализации Программы деятельности Правительства РМ на 2001-2005 гг. – «Возрождение экономики – возрождение страны». В Каталоге даны классификация основных средств и нематериальных активов, а также сроки полезного функционирования каждой группы основных средств и нематериальных активов. Принятие данного Каталога, являющегося обязательным для применения предприятиями и организациями, независимо от организационно-правовой формы, кроме публичных учреждений, является также шагом для приближения НСБУ Молдовы к МСФО.

Можно привести и другие отличия и сходства в порядке отражения операций на счетах бухгалтерского учета, но они не будут делать их различными, потому что законодательная база в двух различных странах направлена на соответствие требованиям МСБУ. Однако изучение чужого опыта всегда остается полезным, даже при условии что он не будет никогда использован. Развивающаяся международная экономическая интеграция, представляющая собой процесс сближения, взаимоприспособления и сращивания национальных хозяйственных систем, обладающих способностью саморегулирования и саморазвития на основе согласованной межгосударственной экономики и политики, требует знания законодательной базы другой страны. Тем более, что между двумя странами – Россией и Молдовой - существуют многолетние экономические отношения.

Список литературы:

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон № 402-ФЗ от 04.12.2010 г. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultants.ru/>. Дата обращения: 21.01.2013
2. О введении в действие МСФО и Разъяснений МСФО на территории РФ. Приказ Минфина от 25.11.2011 г. № 160н. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultants.ru/>. Дата обращения: 21.01.2013.
3. Илюхина, Н.А. Приоритетные направления развития национальной учетной системы в условиях модернизации российской экономики [Текст] /Н.А. Илюхина //Международный бухгалтерский учет/ - 2012/ - № 17 (215)/ - С. 45-51.
4. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет [Текст]: учебник [для вузов]. / Н.П. Кондраков. - М.: Проспект, 2011. - 504 с.
5. Соколова, Е. С. Бухгалтерский (финансовый) учет [Текст]: учебно-практическое пособие / Е.С. Соколова. - М.: Евразийский открытый институт, 2011. -231с.

Илюхина Наталия Александровна
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: ilyukhina.orel@mail.ru

Центкевич Татьяна Анатольевна
студентка 3 курса факультета учета и информационных технологий
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: tan4ik_cent@bk.ru