

Методологические предпосылки развития российской бухгалтерской отчетности

© 2012 Н.Д. Дмитракова

кандидат экономических наук, доцент

Московский государственный университет технологий и управления

E-mail: center_audita@mail.ru

В статье рассматриваются методологические особенности формирования бухгалтерской отчетности в разные периоды ее развития. Отмечены наиболее важные исторические моменты, связанные с видением развития функциональных задач бухгалтерского учета, данные которого необходимы для формирования отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность, детализация информации, унификация учета, функциональные задачи, интеграция учета.

Процесс развития бухгалтерской отчетности в нашей стране имеет долгую историю. Прежде чем прийти к своему нынешнему формату, отчетность российских предприятий претерпела множество изменений, которые были обусловлены различными факторами. При этом развитие и изменение отчетности продолжается и в наши дни, что объясняется стремлением к наиболее достоверному отражению данных об имущественном положении и финансовом состоянии организаций с целью информационного обеспечения заинтересованных пользователей.

Становление бухгалтерской отчетности связано с появлением в XIX в. акционерных обществ, которых к началу XX столетия насчитывалось уже 2,5 тыс. Этим во многом объяснялась необходимость достоверных и понятных публикуемых отчетных данных.

В учетной практике многие годы одним из основополагающих принципов был принцип консерватизма - "осторожной оценки актива". Нередко при определенных обстоятельствах списывались достаточно произвольные суммы со стоимости движимого и недвижимого имущества, остатков товарно-материальных ценностей, дебиторской задолженности. Иногда оценка показанного в нем имущества завышалась, вводились новые статьи, например, неисследованные ископаемые богатства, движущая сила воды.

Многие особенности отражения в отчетности отдельных видов активов, актуальные в настоящее время, были описаны в нормативных документах тех лет. Так, Торговым уставом предписывалось правило, согласно которому дебиторская задолженность должна приводиться в балансе по нарицательной стоимости, сомнительные долги - в сумме, на получение которой не потеряна надежда, а безнадежные долги - списываться с баланса полностью за исключением какой-либо "ничтожной

суммы, оставляемой в балансе для памяти". Тем не менее отсутствие каких-либо формальных критериев для классификации дебиторской задолженности нередко приводило к конфликтам между предприятиями и финансовыми органами. Другой пример относится к порядку списания расходов по учреждению акционерного общества. Указом Правительственного Сената от 23 октября 1908 г. установлено, что в некоторых случаях организационные расходы можно рассматривать как стоимость приобретенных прав и на этом основании приравнивать их к нереальному имуществу, погашая постепенными отчислениями из прибылей последующих лет.

К 1910 г. акционерные и предприятия других форм собственности сталкивались с необходимостью публикации своей отчетности. Была выявлена роль правильно составленных балансов для исчисления податной (налогооблагаемой) прибыли, установлена необходимость разработки унифицированных правил и требований с целью приведения баланса к единой форме. Действовавшее в то время в области учета и отчетности законодательство уже не отвечало требованиям сложившейся практики.

А.К. Рошаховский одним из первых опроверг бытовавшее в России в начале XX в. мнение о невозможности и нецелесообразности структурирования и унификации отчетности и предложил типовую форму баланса¹ (см. таблицу).

Детализация отдельных статей (дебиторы, кредиторы, нематериальные активы) оставлялась на усмотрение составителей баланса, по другим статьям рекомендовался состав элементов, целесообразных для выделения в балансе.

Так, в статье "Имущество реальное" предлагалось выделять пять элементов: касса (наличные деньги, счета в банках), членские взносы, ценные бумаги, имущество постоянное (недвижимое, дви-

Структура типового баланса акционерного предприятия (1910 г.)

Актив	Пассив
1. Имущество реальное	1. Капиталы (по видам)
2. Имущество нереальное (подробный перечень)	2. Кредиторы (по категориям)
3. Должники (по категориям)	3. Корреспонденты:
4. Корреспонденты:	по счетам Loro
по счетам Loro	по счетам Nostro
по счетам Nostro	4. Переходящие суммы
5. Переходящие суммы	5. Нераспределенный остаток прибылей прошлых лет
6. Расходы по учреждению предприятия	6. Прибыль отчетного года
7. Расходы и убытки прошлых лет	
8. Убыток отчетного года	
Баланс	Баланс

жимое, неоконченные постройки), имущество оборотное; в статье “Капиталы” - основной, запасный, оборотный, резервный, страховой, ремонтный, делькредере, резерв премий, благотворительный. Данный подход, соединивший в себе элементы унификации и определенной свободы действий в составлении баланса, получил в дальнейшем широкое распространение и заложен, в частности, в большинстве национальных и международных учетных стандартов.

Многие идеи русских ученых того времени нашли в дальнейшем блестящее подтверждение в теоретических разработках в области бухгалтерского учета. В приложении к теории отчетности таковыми являлись: допустимая степень унификации отчетности, наличие психологической составляющей в процессе подготовки и чтения отчетности, характеристика и отражение экономического потенциала предприятия в балансе.

Отличительной тенденцией в регулировании учета и бухгалтерской отчетности в годы советской власти было постоянное усиление роли и значимости центральных органов, министерств, ведомств. Считалось, что отчетность должна обеспечивать информационную поддержку доминировавших в то время вертикальных связей между хозяйствующими субъектами. Этим объяснялась жесткая регламентированность ее состава. Форматы отчетности разрабатывались Министерством финансов СССР и могли уточняться республиканскими и отраслевыми министерствами и ведомствами. В те годы была обычной практикой внесения изменений в форматы 2 раза в год - в связи с утверждением годовой и квартальной отчетности².

Первые годы перестройки социалистической экономики ознаменовались появлением довольно большого числа совместных предприятий, главным образом с участием иностранного капитала. Данный процесс в нашей стране проходил не очень быстро. Одной из причин этого иностранные партнеры называли несовместимость систем бухгалтерского учета в СССР и на Западе и, как следствие, неправильную трактовку прибыли. Можно утвер-

ждать, что именно иностранные бизнесмены, получив определенную поддержку и взаимопонимание со стороны представителей Министерства финансов РФ и ведущих российских специалистов, выступили инициаторами проведения мероприятий по перестройке системы бухгалтерского учета в нашей стране.

В 1990 г. Министерство финансов СССР письмом от 12 октября 1990 г. ввело начиная с 1991 г. единую отчетность для всех предприятий, объединений и организаций. Номенклатура статей была существенно укрупнена, введены дополнительные статьи, отражающие появление новых объектов бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики (ценные бумаги, нематериальные активы, валютный счет и др.).

В 1992 г. бухгалтерская отчетность подверглась дальнейшему совершенствованию, что было связано с введением в действие нового Плана счетов бухгалтерского учета: количество форм уменьшилось до трех, баланс стал составляться в оценке нетто, введена такая важная статья, как “Резервы по сомнительным долгам”, и др. Введение резервов позволило в большей степени обеспечить следование принципу консерватизма - стоимостную оценку активов как источника возможных доходов лучше преуменьшить, чем преувеличить.

Последние существенные изменения в изучаемом направлении произошли относительно недавно и связаны с введением в действие следующих документов: Федерального закона “О бухгалтерском учете” от 21 ноября 1996 г. □ 129-ФЗ, приказа Минфина РФ от 29 июля 1998 г. □ 34н “Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации”, приказа Минфина РФ от 6 июля 1999 г. □ 43н “Об утверждении положения по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99)”, приказа Минфина РФ от 2 июля 2010 г. □ 66н “О формах бухгалтерской отчетности организаций”, Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инст-

рукции по его применению, утвержденных приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. □ 94н.

Большое значение в формировании содержания бухгалтерского баланса имеет организационная основа, под которой мы понимаем совокупность типовых элементов организации бухгалтерского учета в целом и отдельных его участков в частности. Красной нитью организационной основы является унификация и типизация бухгалтерского учета.

“Унификация бухгалтерского учета призвана рационально сократить количество объектов однократного функционального назначения, например, форм первичных документов. Типизация бухгалтерского учета направлена на разработку и внедрение типовых элементов на основе общих для всех или ряда предприятий характеристик (например, типовые алгоритмы расчетов по заработной плате, амортизационных отчислений и т.д.)”³. Данное высказывание О.М. Островского справедливо было для выработки подходов к унификации форм не только первичных документов, но и форм отчетности. Его мнение о том, что типизация бухгалтерского учета играет важную роль в обеспечении высокого качественного уровня бухгалтерского учета на предприятиях, правильности формируемых учетных и отчетных показателей, можно дополнить положением о единстве подходов к систематизации учетных и отчетных показателей для представления их в формах отчетности, в том числе и в балансе.

Для достижения указанного единства необходимо понимание функциональных задач и методических приемов обеспечения полноты охвата функций бухгалтерского учета. Возможно, задачи учета следует формировать в соответствии со структурой информационной системы бухгалтерского учета, т.е. в разрезе синтетических счетов. Вместе с тем выделение функциональных задач в зависимости от их принадлежности и отражения на счетах является слишком общим подходом, требует конкретизации. Для этого, на наш взгляд, следует обратить внимание на два момента: первый – однородность задач бухгалтерского учета, проявляющуюся в реализации каждой из стадий учетного процесса (процедуры бухгалтерского учета); второй – связанный с осуществлением стадий учетного процесса применительно ко всем видам деятельности предприятия, отражаемым в отчетности.

В настоящее время в официальной бухгалтерской отчетности выделяют три вида деятельности, учитываемых при составлении формы отчета о движении денежных средств: операционной (основной), финансовой и инвестиционной. Что касается видов деятельности, связанных с осуществлением отраслевых коммерческих интересов органи-

зации (производство, торговля, оказание услуг), то эти виды деятельности в отчетности могут быть отражены лишь в качестве сегментов.

Отметим, что каждой стадии учетного процесса (процедуры учета) свойственны свои особенности, связанные с назначением, содержанием, методами (приемами) выполнения этих стадий, а также техническими средствами, с помощью которых они реализуются. Поэтому мы считаем, что при определении приемов обработки учетной информации все задачи бухгалтерского учета можно разделить на группы, соответствующие каждой стадии учетного процесса (бухгалтерской процедуры).

Бухгалтерская процедура, характеризующая последовательность операций, традиционно сопутствует обработке бухгалтерской информации, начиная с первого шага – оформления первичного документа и отражения его в системе счетов, кончая формированием показателя, отражаемого в бухгалтерском балансе или иной форме бухгалтерской отчетности. Поэтому классическими этапами обработки информации в теории бухгалтерского учета выделяются: первичный учет → аналитический учет → синтетический учет → бухгалтерский баланс → бухгалтерская отчетность.

Функциональные задачи бухгалтерского учета в зависимости от этапов бухгалтерской процедуры видоизменяются по сложности и целесообразности формирования информации на уровень управления организации.

Разное видение развития функциональных задач бухгалтерского учета во многом объясняет появление в современном бухгалтерском учете разных его видов: финансового, управленческого, производственного, налогового, учета по МСФО и т.д. Причем не всегда учеными одинаково обосновывается теоретический и методический механизм выделения того или иного вида учета. От этого происходит разночтение одних и тех же понятий, категорий и даже объектов учета.

Отдельной проблемой типизации бухгалтерского учета является определение формы и системы бухгалтерского учета. Неоднозначное толкование данных категорий приводит к тому, что по-разному определяются границы бухгалтерского учета, к нему предъявляются неодинаковые требования оперативности и даже достоверности. Это также затрудняет процесс типизации бухгалтерского учета и отчетности.

Делая попытки расширить границы существующей системы бухгалтерского учета за счет включения в нее задач, обеспечивающих контроль отдельных показателей (например, затрат на производство), специалисты, бухгалтеры и аналитики составляют систему бюджетов и при помощи бюджетирования осуществляют такой контроль. Или,

соединяя показатели текущего бухгалтерского учета, отраженные в балансе, с показателями, полученными методами моделирования, планирования, прогнозирования и т.д., специалисты обосновывают правомерность существования стратегического учета. Практикам достаточно сложно разделить, где заканчивается стратегическое планирование и начинается стратегический учет, однако различия взглядов на эти позиции, не бесспорных, все же имеют полное право на их принятие. Решение проблемы требует обоснования единого подхода к определению такого рода функциональных задач, а затем подхода к типизации учета.

Следует отметить, что в составе хозяйственного учета, традиционно представленного тремя видами (оперативный учет, статистический учет и бухгалтерский учет), в настоящее время дополнительно выделяют экологический учет, социальный учет, налоговый учет, учет по МСФО, производственный учет, программно-ориентированный учет и др. Думается, что количество видов учета зависит непосредственно от целей и задач управленческих систем, которые испытывают определенную направленность в учетной информации. В зависимости от такой потребности складывается вид учета.

Новые подходы в формировании взглядов на категорию “бухгалтерский учет” основаны на системном подходе: любая система может быть представлена как множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, образующих определенную целостность и единство. Более того, необходимо отметить влияние теорий систем на представление системы бухгалтерского учета как многомерного и сложного информационного пространства⁴. Следует отметить, что единство подхода не отрицает тех различий, которые можно выделить благодаря развивающейся классификации видов учета. В этой связи важным является определение системообразующих признаков, позволяющих рассматривать разрозненные элементы, изучаемые в бухгалтерском учете, в единой системе. К таким признакам относят: возможность оценки данных для решения задачи в едином стоимостном измерителе; соответствие модели задаче кругооборота хозяйственных средств, их источников и результатов деятельности предприятия, отраженной в едином взаимосвязанном плане счетов бухгалтерского учета; ретроспективность данных, используемых в задаче бухгалтерского учета; юридическую полноценность данных.

С точки зрения теории систем для различных вариантов классификации следует выбирать один

системообразующий признак. Если принять в качестве такого признака стадии хозяйственного процесса (процесса воспроизводства): снабжение → производство → реализация, - то можно построить обобщенную (универсальную) систему учета для производственных предприятий. Системный подход к формированию учетной информации, полезной для составления разных видов отчетности, позволяет в настоящее время говорить о системе интегрированного учета. Проблема интеграции учетной информации в последние годы стала особенно актуальной для менеджмента организаций и для ученых. Многие из них ставят вопрос о необходимости получения информации, позволяющей выделять затраты не только по воспроизводственному процессу в целом, но и по всем видам основных, поддерживающих процессов, что важно для выявления наиболее затратных процессов, разработки мероприятий по сокращению затрат на их выполнение⁵. Более того, достаточной степени аналитичности информация используется для расчета стратегических показателей, включаемых в стратегическую отчетность, которая также должна подлежать, по мнению авторов, аудиту. “Формируя учетно-аналитическое обеспечение аудита финансовых прогнозов, целесообразно исходить из принципа согласования бизнес-процессов в рамках хозяйствующего субъекта, рассматриваемого как экономическая система”⁶.

Интегрированность учетных данных является, по нашему мнению, важным этапом развития бухгалтерской отчетности организаций, позволяющим легко трансформировать информацию: бухгалтерскую и управленческую, управленческую и оперативную, бухгалтерскую и налоговую, бухгалтерскую и стратегическую и т.д., - в тот спектр данных, который необходим управленцам для принятия эффективных решений.

¹ Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. М., 1995. С. 76.

² Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. М., 2001. С. 249.

³ Островский О.М. Типовые элементы организации бухгалтерского учета. М., 1988. С. 6.

⁴ Рожнова О.В. Информационное пространство финансового учета: монография. М., 2000.

⁵ См.: Колесова А.В. Концептуальная модель анализа затрат при использовании процессного подхода // *Вопр. экономики и права*. 2011. □ 12. С. 258.

⁶ Глинская О.С. Проблемы учетно-аналитического обеспечения аудита финансовых прогнозов // *Инновационное развитие экономики*. 2011. □ 3. С. 82.