

ШВЕДСКАЯ МОДЕЛЬ СИСТЕМЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Штурмина О. С., Заббарова Л. Р. Студентка группы Бад-51

Формирование учетной системы и современной бухгалтерской практике в Швеции довольно своеобразно. Многие теоретики этой науки, пытаясь отнести шведскую школу бухгалтерского учета к той или иной модели, приходят к выводу, что бухгалтерский учет в Швеции представляет собой отдельную систему, имеющую больше различий, чем сходства с известными моделями.

В последние десятилетия шведское государство было напрямую вовлечено в бухгалтерскую деятельность, и это можно считать настоящим образцом корпоративизма. Так, например, в 1977 г. специальным законом была спасена от банкротства компания "Uddeholm AB" - основной шведский производитель изделий из стали и дерева. Этим законом был продлен срок действия кредитной линии, и компании было разрешено учитывать этот кредит как часть своих активов. Благодаря такой практике бухгалтерскую систему Швеции можно считать инструментом национальной экономической политики.

Сама история учетной деятельности в Швеции восходит к XVII в. Первое упоминание об аудиторском заключении относится к 1652 г., а в 1855 г. был издан первый закон о бухгалтерском учете. В XIX в. бухгалтерское законодательство Швеции, подобно многим европейским странам, находилось под влиянием французского Коммерческого кодекса, однако к началу XX века усилилось влияние немецкой бухгалтерской школы.

Причиной этого было то, что первыми профессорами этой дисциплины в Стокгольмском и в Гетеборгском университетах были немцы. В дальнейшем влияние немецкой школы ослабло, и к концу 60-х годов XX в. стало очевидно, в что образцом для шведских законодателей и бухгалтеров становится американская модель. Это было связано прежде всего с возросшей ролью частного сектора в шведской промышленности.

Влияние профессиональных организаций на процесс нормативного регулирования бухгалтерской деятельности в стране велико. Весьма высокие требования предъявляются к бухгалтерам, подписывающим отчетность, и к специалистам-аудиторам. Достаточно сказать, что примерно половина отчетов крупнейших шведских компаний подписана только именем аудитора, отвечающего за проведение проверки. Во многих случаях в бизнес-сообществе имя аудитора говорит пользователям отчетов больше, чем название аудиторской фирмы.

Впервые требование аудита отчетности крупнейших компаний появилось в шведском Законе о компаниях 1895 г., и с тех пор ответственность как аудиторов так и руководителей за содержание отчетных документов становится все более жесткой, причем ответственность не только административная и уголовная: для бухгалтеров и обязательны также требования Кодекса профессиональной деятельности, разработанного Шведским институтом присяжных бухгалтеров. Вместе со шведским Советом по бухгалтерским стандартам институт является крупнейшей и авторитетнейшей профессиональной организацией страны, участвующей в регулировании учетной деятельности и выпускающей рекомендации по различным вопросам бухгалтерской практики. „

За последние 30 лет в Швеции были изданы два крупных законодательных акта, регулирующих ведение бухгалтерского учета и отчетности, - в 1975 и 1995 гг. Последний содержит требований Седьмой и Четвертой Директив ЕС (в национальной трактовке), которые Швеция, в русле общеевропейской интеграции, сделала обязательными для исполнения.

Система регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Швеции обеспечивается:

- Законом о ежегодной отчетности (1995 г.), который предписывает использование в практике работы компаний бухгалтерских принципов, правил оценки статей, форм отчетности и требований по раскрытию

информации как отдельных хозяйствующих субъектов, так и групп компаний;

- Законом о бухгалтерском учете (1976 г.), регулирующим бухгалтерский учет в мелких фирмах.

Национальные профессиональные стандарты разрабатываются шведским Советом по финансовому учету. В целом их содержание близко к содержанию международных стандартов (IAS).

Несмотря на усиливающуюся роль международных стандартов, большое внимание профессиональной общественности привлекают публикации о практике ведения учета и формирования отчетности в крупных шведских концернах.

Закон о ежегодной отчетности Швеции определяет состав и форматы основных отчетных форм. К ним относятся: баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет управляющего, отчет об изменениях в финансовом положении компании за год, пояснительная записка к отчету. Отклонение от предписанных законом форматов отчетности возможно, если это обосновано спецификой бизнеса.

Налоговое законодательство страны позволяет компаниям образовывать необлагаемые налогом резервы, которые следует отразить в отчете о прибылях и убытках как распределение прибыли. Компании могут отнести к таким резервам до 30 % прибыли и в целях снижения налогооблагаемой базы активно используют данную законом возможность. Однако требование отразить эти резервы в годовом отчете приходит в противоречие с международными стандартами.

В решении этой проблемы проявился профессионализм шведских бухгалтеров. Они разработали специальную форму отчета о прибылях и убытках, которая позволяет совместить требования международных и национальных бухгалтерских стандартов: в соответствии с первыми формируется отчет с итоговым показателем "прибыль до распределения", соответствующим показателю "прибыль до налогообложения", после чего, в

соответствии со шведским законодательством, в нижней части отчета указывается ее распределение. За последние десять лет такую практику переняли все скандинавские страны.

Закон обязывает также представлять полный пакет отчетных документов не только для каждого хозяйствующего субъекта, но и для группы компаний. Консолидированная отчетность составляется в том случае, если материнская компания владеет более чем 50% голосующих акций или осуществляет оперативный контроль за деятельностью дочерней компании.

В балансе шведских предприятий раздел "Собственный капитал и резервы" разделен на две части — обязательные статьи и необязательные. К обязательным относятся: уставный капитал, добавочный капитал, резерв переоценки и прочие резервы, предусмотренные законодательством. К необязательным относятся нераспределенная прибыль прошлых лет и отчетного года, а также резервы, не предусмотренные законодательством, но образованные в соответствии с учетной политикой компании.

Если акционерный капитал составлен из акций разных типов, каждый из них должен отражаться в балансе отдельной строкой. Изменения, произошедшие в этом разделе с момента составления предыдущего баланса, должны быть отражены в пояснительной записке.

Резерв переоценки образуется по результатам переоценки материальных и финансовых внеоборотных активов и может быть использован для покрытия убытков, которые нельзя покрыть из необязательных статей собственного капитала. Следует отметить, что решение использовать резерв переоценки для покрытия убытков влечет за собой запрет на выплату дивидендов акционерам сроком на три года, если величина акционерного капитала за этот срок не увеличится хотя бы на сумму покрытых убытков. Кроме того, резерв переоценки уменьшается при списании недоамортизированных внеоборотных активов. Статья добавочного капитала образуется только в случае эмиссии акции, если они реализуются по цене выше номинальной.

Прочие резервы по решению владельцев компании образуются из чистой прибыли (на создание такого резерва могут направляться суммы, не превышающие 20 % уставного капитала) либо как поступления от владельцев компании.

Добавочный капитал и прочие резервы используются на покрытие убытков, если на это недостаточно нераспределенной прибыли; на увеличение уставного капитала.

Возможность использовать налоговые вычеты позволяет шведским бухгалтерам создавать специальные налоговые резервы. В течение 90-х годов создавались резервы для сверхнормативных запасов, инвестиций, добавочной амортизации. Однако к настоящему моменту большая часть этих резервов у компаний исчерпана. В соответствии с ныне действующим законодательством большинству компаний выгодно использовать в качестве налогового вычета только резерв добавочной амортизации.

Такая практика является результатом совместного нормотворчества шведских законодателей и профессиональных бухгалтеров и практически нигде в мире больше не встречается, поскольку не соответствует международным стандартам. В последние годы в связи с принятыми шведским правительством обязательствами по гармонизации учетной деятельности в соответствии с международными стандартами большинство компаний, широко используя такую практику в целях оптимизации налогообложения, разрабатывает также вместе с обычными отчеты, не включающие таких резервов. В частности, все консолидированные отчеты шведских финансово-промышленных групп составляются в соответствии с IAS и никак не отражают образование необлагаемых налогом резервов.

Структура баланса соответствует российской. Интересным является то что при отнесении активов к оборотным понятие «оборотный цикл» шведские бухгалтеры не используют. Единственным критерием является срок оборачиваемости актива в один год.

Оценка и отражение в балансе долго- и краткосрочных займов и кредиторской задолженности в целом соответствуют международной и российской практике. Особенностью национальных стандартов Швеции является обязательное отражение условных обязательств. Наиболее вероятная к выплате часть их приводится в самом балансе, другие — в меморандуме после баланса. К условным обязательствам, которые следует указать в отчетности, относятся: пенсионные обязательства (не покрытые пенсионным фондом); выданные гарантии; объявленные скидки; прочие вероятные расходы.

В целом можно сказать, что на нормативном уровне существует явная неопределенность относительно трактовки условных обязательств. Однако практикующие бухгалтеры крупнейших шведских компаний вырабатывают собственные способы, позволяющие дать пользователям отчетности полное представление о пассивах их компаний.

Внеоборотные активы учитываются по их первоначальной стоимости. Законодательство не устанавливает сроков службы большинства активов (исключение составляют некоторые виды машин и оборудования - их срок ограничен пятью годами), и бухгалтеры сами выбирают срок и способ списания их стоимости. Для нематериальных активов обычный срок амортизации пять лет, если нет весомых оснований полагать, что их полезность окажется большей. Для многих объектов недвижимости избирается минимально возможная норма амортизационных отчислений - 1 %. В большинстве случаев используется линейный метод списания активов, хотя ни законодательство, ни стандарты не запрещают использовать любые другие.

Стоимость реконструкции, которая увеличивает ценность актива, в балансе капитализируется, а суммы, потраченные на текущий ремонт, списываются сразу. Капитализируются и проценты по кредитам, направленным на реконструкцию активов. Проценты по кредитам, взятым на пополнение оборотных средств, могут капитализироваться только в том

случае, если сроки хранения запасов и полуфабрикатов велики (например, если речь идет о производстве вина или сыра).

Следует отметить, что в отличие от требований международных стандартов, шведская бухгалтерская практика трактует как финансовую аренду лишь те лизинговые договоры, которые предусматривают выкуп предмета лизинга после окончания срока аренды. Соответственно, только такие активы отражаются в балансе.

Оценка запасов ведется по наименьшей из покупной и рыночной цен. Рыночной считается цена, по которой можно реализовать данный актив. Списание запасов, согласно национальным стандартам и налоговому законодательству, ведется методом ФИФО.

Действующая система учета и отчетности Швеции является одной из самых самобытных в бухгалтерской практике развитых стран. Она безукоризненно действует в замкнутом бизнес-сообществе, а поскольку Швеция не является членом ЕС, она не несет обязательств по внедрению внешних стандартов в национальное законодательство. Поэтому столь четко действующая система вероятно еще долго будет доминировать в учетной практике малых и средних компаний, работающих только на внутреннем рынке страны.

Однако в работу крупных компаний глобализация бизнеса вносит свои коррективы — все международные концерны, действующие в Швеции, стремятся приблизить отчетность к общепринятым в мире стандартам. Это можно сделать двумя путями, и оба они широко используются. Первый путь предполагает составление параллельно двух отчетов — в соответствии с национальными и международными стандартами. Вторым путем более оригинален, и в нем находит яркое проявление профессионализм шведских бухгалтеров - они "дорабатывают" отчет по МСФО дополнительными разделами, позволяющими воспринимать его и национальным пользователям.

Необходимость трансформации отчетности возникает, прежде всего, тогда, когда компания выходит на международный рынок или требует дополнительного внешнего финансирования. Однако даже компании, чьи акции котируются на Стокгольмской фондовой бирже, зачастую трактуют директивы ЕС и международные стандарты весьма своеобразно, с ярко выраженной национальной спецификой.

Дальнейшие перспективы развития бухгалтерского учета в Швеции будут зависеть от того, как отнесутся законодатели этой страны к необходимости принятия МСФО и Директив ЕС в качестве обязательных для выполнения всеми компаниями. В настоящее время этот вопрос не решен и профессионалы-практики идут традиционным путем, лишь в случае крайней необходимости обращаясь к нормативам, принятым в других странах.

Список использованной литературы.

1. Волкова О.Н. Бухгалтерский учет в Швеции // «Бухгалтерский учет», №17, 2005. С. 76-78.
2. Международные стандарты бухгалтерского учета. Пер. с англ. авторского коллектива Агентства "EDI - Press ", 2006.
3. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. - М. Финансы и статистика, 2002.
4. Шапигузов С.М., Табалина С.А. Международные стандарты бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет № 9, 2007.