СОДЕРЖАНИЕ

Введение

1. Концепции бухгалтерской отчетности в России

1.1 Понятие бухгалтерских стандартов

1.2 Законодательные акты, регламентирующие организацию учета

1.3 Нормативное регулирование учета и отчетности в России

2. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)

2.1 Основные стандарты

2.2 Общие международные требования к качеству бухгалтерской информации

3. Отличия МСФО от российских стандартов

3.1 Сравнительный анализ российских и международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности

3.2 Применение международных стандартов бухгалтерского учета в России

Заключение

Список используемой литературы

ВВЕДЕНИЕ

Максимальное сближение международных стандартов финансовой отчетности – (МСФО) с национальными стандартами отчетности – одна из целей деятельности Консультативного совета по стандартам (КСС). Достижению этой цели препятствует то, что концептуально не решена сама идея сближения с национальными стандартами. Одна из важнейших научных задач в этом направлении – методическое обеспечение процесса формирования финансовой отчетности российскими организациями, т.е. разработка методик и профессиональных рекомендаций, способствующих приведению национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО. Накопленной практики пока недостаточно для обеспечения российских организаций соответствующей методикой подготовки финансовой отчетности, к тому же российские организации действуют в условиях развивающегося рынка. Переход к рыночной экономике нашей страны требует и перевода финансового учета хозяйствующих субъектов на МСФО. Разработка национальных стандартов – одно из наиболее перспективных направлений рыночных преобразований в области бухгалтерского финансового учета. Изучение международных стандартов в области финансового учета позволит сформировать и подготовить финансовую отчетность, способствующую получению экономической информации, необходимой для инвесторов и управления организацией. В современных условиях возрастают требования, предъявляемые к ведению финансового учета, составлению финансовой отчетности и ее составу. Более того, экономическая ситуация в стране требует постоянного мониторинга изменений в развитии страны по направлению к рынку.

1 КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОТИ В РОССИИ

1.1 Понятие бухгалтерских стандартов

Успешное ведение бухгалтерского учета на предприятиях во многом зависит от квалификации главного бухгалтера и других работников бухгалтерии. Одним из важнейших факторов повышения квалификации бухгалтерского корпуса РФ является практическое использование им российских и международных стандартов. Под стандартом понимают нормативно-технический документ, устанавливающий комплекс норм и правил в определенной области деятельности человека. Совокупность стандартов является сгустком научной мысли и практического опыта целого ряда поколений работников той или иной отрасли. Они включают в себя определения, термины, единицы измерения, краткие подходы и обобщенные методики.

Стандарты бухгалтерского учета позволяют обеспечить следующие основные свойства финансово-хозяйственной информации:

Полезность – отражение реальных экономических параметров и характеристик.

Проверяемость – возможность независимых специалистов получить одинаковые результаты.

Независимость – отсутствие действий в пользу одной группы за счет других.

Измеряемость – возможность оценки даже при отсутствии денежного измерителя.

Следование стандартам позволяет работникам даже средней квалификации выполнять работу на высоком научно-практическом уровне и одновременно повышать уровень своего профессионального мастерства.

Стандарты бухгалтерского учета бывают двух уровней: национальные и международные. Национальные обобщают науку и практику одной страны, а международные - целого ряда стран. Следует иметь ввиду, что национальные стандарты очень часто более точно и более полно охватывают специфику экономических отношений и традиции отдельных государств. Поэтому использование полного набора международных стандартов в настоящее время практически не наблюдается ни в одной стране мира. Вместе с тем развитие внешнеэкономических связей государств, широкая инвестиционная политика настоятельно требуют взаимопроникновения, взаимосвязи национальных и международных стандартов.

1.2 Законодательные акты, регламентирующие организацию учета

В связи с осуществлением мероприятий по переходу на рыночные условия хозяйствования произошли изменения в законодательстве Российской Федерации, функциях управления органов исполнительной власти различных уровней, степени их влияния на происходящие процессы. Важную роль в этой деятельности играет бухгалтерский учет. Он впитал в себя лучшие традиции и правила зарубежной практики ведения учета, сохраняя в целом национальную систему организации бухгалтерского учета. Переход на рыночные условия экономики потребовал разработки новой системы нормативных документов, регламентирующих вопросы организации и ведения бухгалтерского учета в организации, а также определения роли государственных органов в ее создании. Нынешняя система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России состоит из документов четырех уровней. Первую группу документов составляют законы и иные законодательные акты (указы Президента, постановления Правительства), регулирующие прямо или косвенно постановку учета в организации. Особое место в этом уровне системы должен занять Федеральный закон "О бухгалтерском учете". Очень важным документом первого уровня системы является Гражданский кодекс Российской Федерации. В его первой части законодательно закреплены многие вопросы учетной работы. Среди них: наличие самостоятельного баланса как необходимый признак юридического лица; обязательность утверждения годового бухгалтерского отчета; обязательные случаи аудиторского заключения; понятие чистых активов, дочерних и зависимых обществ (предприятий); порядок реорганизации и ликвидации различных видов юридического лица. [[1]](#footnote-1)

К этой же группе документов можно отнести Федеральный закон от 14.06.95 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации", Федеральный закон от 26.12.95 208-ФЗ "Об акционерных обществах". В настоящее время разработан Налоговый кодекс Российской Федерации, в котором установлены особые правила организации налогового учета, принципы которого резко отличаются от традиционных принципов бухгалтерского учета хозяйства и видам деятельности (промышленность, капитальное строительство, наука, торговля, туризм, сельское хозяйство, бытовые услуги, финансовый рынок и др.). Второй уровень системы представляют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н, определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности, а также взаимоотношения по этим вопросам организаций с внутренними и внешними потребителями бухгалтерской информации. Данный акт является комплексным, регулирующим в целом вопросы бухгалтерского учета и отчетности. В соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета, Минфином РФ утверждаются Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), регулирующие отдельные вопросы, направления ведения бухгалтерского учета и отчетности (учет отдельных видов имущества и операций, отдельные этапы бухгалтерского учета и т.п. Необходимость существования Положений заключается в детализации ими правил ведения бухгалтерского учета, изложении основных понятий, относящихся к отдельным участкам учета. Кроме того, в Положениях (стандартах) говорится о тех или иных возможных бухгалтерских приемах без раскрытия конкретного механизма применительно к определенному виду деятельности или организационно-правовой форме.

Такое раскрытие осуществляется в документах третьего уровня системы

– методических указаниях, методических рекомендациях, инструкциях. В качестве примера можно назвать Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 28 июня 1995 г. № 49, типовые формы бухгалтерской отчетности. Методические указания зачастую принимаются в развитие ПБУ. К примеру, на основе ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» Приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001г. № 149н утверждены Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.[[2]](#footnote-2) Методическими указаниями и рекомендациями устанавливаются особенности ведения бухгалтерского учета организациями отдельных видов деятельности. В качестве примера приведем Приказ Минфина РФ от 12 января 2001 г. № 2н «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности страховых организаций».[[3]](#footnote-3)

Один из важнейших документов этого уровня – План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н. К данному уровню относятся многочисленные оперативные указания Министерства финансов РФ по вопросам, впервые возникающим в хозяйственной деятельности организаций. Так, Письмом Минфина России от 25 октября 1996 г. № 92 разрешены вопросы, возникающие при ведении бухгалтерского учета и отчетности садоводческими товариществами. Следует отметить, что в соответствии со ст. 5 Закона о бухгалтерском учете общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации. От лица Правительства РФ эту функцию выполняет Министерство финансов РФ. В данном Законе также отмечено, что нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов РФ. В настоящее время федеральными законами право регулирования бухгалтерского учета предоставлено Центральному банку Российской Федерации, Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг. В качестве примера такого регулирования можно назвать Положение о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории РФ.

Четвертый уровень в системе составляют локальные нормативные акты, принимаемые организацией и формирующие ее учетную политику в методическом, техническом и организационном аспектах. Необходимо также руководствоваться актами по бухгалтерскому учету, принятыми еще органами исполнительной власти СССР. Эти акты действуют, если не были отменены официально и если не противоречат стандартам бухгалтерского учета. Регулирование бухгалтерского учета видимо следует рассматривать с точки зрения мировых моделей учета: континентальная модель г регулирование учета и его развитие регламентируется законодательными актами государства; британо-американская модель г доминирующую роль в разработке и установлении стандартов и правил ведения учета и отчетности играют бухгалтеры-профессионалы (профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов). До недавнего времени Российская учетная система характеризовалась доминированием государственного регулирования учета и отчетности, направленностью учета на фискальные цели, незначительной ролью профессиональных организаций в регулировании учета (близко к континентальной модели). В последнее время ситуация изменилась, совершенствование законодательной базы учета проводится с привлечением объединений профессиональных бухгалтеров и аудиторов (характерно для британо-американской модели), но все же регулирование бухгалтерского учета производится нормативными актами государства. Какова иерархия нормативного законодательства, регулирующего бухгалтерский учет?

I уровень:

Конституция Российской Федерации.

II уровень:

Гражданский кодекс Российской Федерации;

Налоговый кодекс Российской Федерации. Части 1 и 2.

III уровень:

Федеральный закон “О бухгалтерском учете” от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.

IV уровень:

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 27 июля 1998 г. № 34 н;

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н (вводится с 1 января 2001 г. поэтапно по мере готовности предприятий в течение 2001 г.);

Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н;

Положение по бухгалтерскому учету “Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство” (ПБУ 2/94), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 20 декабря 1994 г. № 167;

Положение по бухгалтерскому учету “Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте” (ПБУ 3/2000), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 10 января 2000 г. № 2н;

Положение по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организаций” (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н;

Положение по бухгалтерскому учету “Учет материально-производственных запасов” (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 9 июня 2001г. № 44н;

Положение по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н;

Положение по бухгалтерскому учету “События после отчетной даты” (ПБУ 7/98), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 25 ноября 1998 г. № 56н;

Положение по бухгалтерскому учету “Условные факты хозяйственной деятельности” (ПБУ 8/98), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 25 ноября 1998 г. № 57н;

Положение по бухгалтерскому учету “Доходы организации” (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 27н;

Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации” (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 27н;

Положение по бухгалтерскому учету “Информация об аффилированных лицах” (ПБУ 11/99), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 13 января 2000 г. № 5н.

Положение по бухгалтерскому учету “Информация по сегментам” (ПБУ 12/2000), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 27 января 2000 г. № 11н.

Положение по бухгалтерскому учету “Учет государственной помощи” (ПБУ 13/2000), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 16 октября 2000 г. № 92н;

Положение по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” (ПБУ 14/2000), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 16 октября 2000 г. № 91н;

Положение по бухгалтерскому учету “Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию” (ПБУ 15/01), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 2 августа 2001 г. № 60н.

1.3 Нормативное регулирование учета и отчетности в России

Система нормативного регулирования учета и отчетности в России состоит из четырех уровней:

1. Законы и другие законодательные акты РФ, регулирующие прямо или косвенно постановку учета, Постановления правительства, Приказы Министерства Финансов (Закон о бухгалтерском учете, Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности).
2. Отечественные стандарты бухгалтерского учета (ПБУ).
3. Различные инструкции, методические указания, рекомендации, письма МинФина и отраслевых министерств, а также Арбитражного суда
4. Внутренние документы предприятия (Приказ об учетной политике).

Основными нормативными документами, регулирующими порядок составления и представления бухгалтерской отчетности являются:

1. ФЗ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996г. № 129-ФЗ гл.3 ст.13-16
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, утвержденное Приказом МинФина 29.07.1998г. № 34н
3. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденное Приказом МФ от 06.07.1999г. № 43н
4. Приказ МФ от 22.07.2003г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организации»
5. Приказ МФ от 22.07.2003г. № 67н «Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности» и «Указания о порядке составления и предоставления бухгалтерской отчетности»
6. Приказ об учетной политики организации

На основании нормативных документов в состав промежуточной отчетности входят основные формы отчетности, а в состав годовой отчетности – основные формы и приложения к ним.

Основными формами отчетности являются:

Форма № 1 «Бухгалтерский баланс»

Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»

К приложениям относятся:

1. Форма № 3 «Отчет об изменениях капитала»
2. Форма № 4 «Отчет о движении денежных средств»
3. Форма № 5 «Приложения к бухгалтерскому балансу»
4. Форма № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств»
5. Пояснительная записка
6. Аудиторское заключение для предприятий, подлежащих обязательному аудиту.

Субъекты малого предпринимательства, а также некоммерческие организации и общественные объединения, не осуществляющие предпринимательской деятельности имеют право не представлять в составе годовой отчетности формы 3,4,5 и пояснительную записку.

При формировании бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету по раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, об операциях в иностранной валюте, о материально-производственных запасах, об основных средствах, о доходах и расходах организации, о последствиях событий после отчетной даты, о последствиях условных фактов хозяйственной деятельности, а также по раскрытию в бухгалтерской отчетности той или иной информации об активах, капитале, резервах и обязательствах организации. Такое раскрытие может быть осуществлено организацией путем включения соответствующих показателей, таблиц, расшифровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в пояснительную записку.

Все утвержденные формы носят рекомендательный характер. Это означает, что предприятия вправе разработать собственные формы, но при этом должны быть сохранены принципы построения отчетности, т.е. сохранены коды строк итогов, разделов, групп статей, последовательность расположения показателей в формах и т.д. Если организация применяет стандартные формы, то незаполненные строки и графы прочеркиваются. Если предприятие использует разработанную самостоятельно форму, то оно просто не включает в нее отсутствующие у него показатели.

Отчетность заполняется в валюте РФ – рублях. Данные в формы бухгалтерской отчетности заносятся в тысячах или миллионах рублей без десятичных знаков. При незначительной сумме активов предприятие могут составлять отчетность в рублях. В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

При отражении данных в бухгалтерской отчетности следует иметь в виду, что если в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету показатель должен вычитаться из соответствующих показателей при исчислении соответствующих данных или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности этот показатель показывается в круглых скобках (непокрытый убыток, себестоимость проданных товаров, убыток от продаж, проценты к уплате, операционные расходы, уменьшение капитала, направление денежных средств, выбытие основных средств и прочее).

Отчетным годом в России является календарный год, т.е. период с 01.01. по 31.12. отчетного года. Для вновь созданной организации отчетным годом считается период со дня ее регистрации по 31.12., а для организаций созданных после 01.10. – отчетным годом является период с 01.10. по 31.12. следующего года.

Промежуточная отчетность представляется в течение 30 дней по окончании отчетного периода, годовая – в течение 90 дней со дня окончания отчетного периода. Конкретная дата представления отчетности устанавливается учредителями или общим собранием. При этом годовая отчетность предоставляется не ранее 60 дней по окончании отчетного года.

Датой представления бухгалтерской отчетности считается день ее фактического представления по принадлежности или дата ее почтового отправления. Если дата представления приходиться на нерабочий день, то сроком предоставления считается первый, следующий за ним рабочий день.

Отчетность представляется учредителям, налоговым органам, вышестоящим организациям, органам статистики бесплатно. Отчетность в России является публичной и поэтому она может быть представлена всем заинтересованным лицам с возмещением затрат на копирование.

В случае наличия у предприятия филиалов и представительств составляется сводная отчетность. Если у предприятия есть дочерние или зависимые общества, то составляется консолидированная отчетность.

При составлении бухгалтерской отчетности она должна отвечать следующим требованиям:

1. Достоверности и полноты представления информации об имущественном и финансовом положении организации. Это значит, что бухгалтерская отчетность должна быть сформирована в соответствии с установленными в нормативных документах требованиями.
2. Последовательности представления информации во времени. Это значит, что организация должна придерживаться принятых ее форм бухгалтерской отчетности последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменение принятых форм возможно только в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности.
3. Нейтральности информации. Это значит, что показатели отчетности должны отвечать интересам разных групп пользователей и не оказывать влияния на решения и оценки пользователей информации.
4. Возможности сравнения данных во времени. Это означает, что избранные организацией формы бухгалтерской отчетности должны предусматривать числовые показатели как минимум за два года (отчетный и предшествующий).

Существенности (значимости) информации. Это значит, что существенная информация должна быть дополнительно пояснена. Существенным считается показатель, нераскрытие которого может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей. В России существенной считается информация, если она превышает 5 % к общему итогу соответствующих данных.

2 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО)

2.1 Основные стандарты

В настоящее время бухгалтерский учет и финансовая отчетность в России по методологии и практическому применению все более приближаются к общепринятым нормам в экономически развитых странах.

Дальнейшее успешное продвижение в решении этой проблемы осуществляется путем сближения российской законодательной (договорной и налоговой) базы с международной и достижения конвертируемости рубля, а также идентификации учетной политики, принципов, приемов и плана счетов бухгалтерского учета.

Анализ международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) позволяет отметить целый ряд отличий российской системы бухгалтерского учета и отчетности от обобщенной международной системы.

Международные стандарты синтезируют опыт бухгалтерского учета многих стран, среди которых заметное место занимают США.

Все стандарты носят рекомендательный характер и используются в разных странах по-разному. Чаще всего конкретная страна применяет традиционный национальный бухгалтерский учет, адаптированный к нескольким или большинству международных стандартов. Перечень международных стандартов включает в себя следующие стандарты.

МСФО 1.Представление финансовой отчетности.

МСФО 2.Запасы.

МСФО 3.Консолидированная финансовая отчетность (заменен ИСФО 27 и 28).

МСФО 4.Учет амортизации (заменен МСФО 16 и 38).

МСФО 5.Информация, подлежащая отражению в финансовой отчетности (заменен МСФО 1).

МСФО 6.Учет воздействия изменяющихся цен (заменен МСФО 15).

МСФО 7.Отчеты о движении денежных средств.

МСФО 8.Чистая прибыль или убыток за определенный период времени, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике.

МСФО 9.Затраты на исследования и разработки (заменен МСФО 38).

МСФО 10.Условные события и события, произошедшие после отчетной даты (частично заменен МСФО 37).

МСФО 11.Договоры подряда.

МСФО 12.Налоги на прибыль.

МСФО 13.Отражение оборотных активов и краткосрочных обязательств (заменен МСФО 1).

МСФО 14.Сегментная отчетность.

МСФО 15.Информация, отражающая влияние изменения цен.

МСФО 16.Основные средства.

МСФО 17.Аренда.

МСФО 18.Выручка.

МСФО 19.Вознаграждения работникам.

МСФО 20.Учет правительственных субсидий и отражение информации о правительственной помощи.

МСФО 21.Влияние изменения валютных курсов.

МСФО 22.Объединение компаний.

МСФО 23.Затраты по займам.

МСФО 24.Раскрытие информации о связанных сторонах.

МСФО 25.Учет инвестиций (заменен МСФО 40).

МСФО 26.Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам).

МСФО 27.Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании.

МСФО 28.Учет инвестиций в ассоциированные предприятия.

МСФО 29.Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции.

МСФО 30.Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтах.

МСФО 31.Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности.

МСФО 32.Финансовые инструменты: раскрытие и предоставление информации.

МСФО 33.Прибыль на акцию.

МСФО 34.Промежуточная финансовая отчетность.

МСФО 35.Прекращаемая деятельность.

МСФО 36.Обесценение активов.

МСФО 37.Резервы, условные обязательства и условные активы.

МСФО 38.Нематериальные активы.

МСФО 39.Финансовые инструменты: признание и оценка.

МСФО 40.Инвестиционная собственность.

МСФО 41.Учет в сельском хозяйстве.

В настоящее время действуют еще 5 новых стандартов финансовой отчетности, пока не имеющих самостоятельных номеров в данном перечне:

МСФО 1.Первое применение МСФО.

МСФО 2.Выплаты долевыми инструментами.

МСФО 3.Объединения бизнеса.

МСФО 4.Договоры страхования.

МСФО 5.Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность.

Помимо стандартов, обязательными для применения являются толкования, раскрывающие тот или иной вопрос применения стандартов:

IFRIC 1 Изменения в обязательствах по демонтажу и ликвидации основных средств, восстановлению среды и иных аналогичных обязательствах

IFRIC 2 Доли участия в кооперативах и подобные финансовые инструменты

IFRIC 4 Определение наличия в сделке отношений аренды

IFRIC 5 Права на доли, возникающие в связи с фондами вывода из эксплуатации, восстановления и экологической реабилитации

IFRIC 6 Обязательства, возникающие в связи с участием в специализированном рынке — отходы электротехнического и электронного оборудования

IFRIC 7 Применение подхода, требующего пересчёта финансовой отчётности в соответствии с МСФО 29 Финансовая отчётность в условиях гиперинфляции)

IFRIC 8 Сфера применения МСФО 2

IFRIC 9 Ссылки на пересмотр результатов анализа встроенных производных инструментов

IFRIC 10 Промежуточная финансовая отчётность и обесценение

IFRIC 11 Операции с акциями группы и казначейскими акциями

IFRIC 12 Договоры концессии по предоставлению услуг

IFRIC 13 Программы лояльности клиентов

IFRIC 14 МСФО 19 — Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь

IFRIC 15 Договоры на строительство недвижимости

IFRIC 16 Хеджирование чистой инвестиции в зарубежную деятельность

IFRIC 17 Распределения акционерам в неденежной форме

IFRIC 18 Получение активов от клиентов SIC 7 Введение евро

SIC 10 Государственная помощь: отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью

SIC 12 Консолидация: организации специального назначения

SIC 13 Совместно контролируемые организации: неденежные вклады со стороны предпринимателей

SIC 15 Операционная аренда. Стимулы

SIC 21 Налоги на прибыль: возмещение переоценённой стоимости активов, не подлежащих амортизации

SIC 25 Налоги на прибыль: изменения в налоговом статусе компании или её акционеров

SIC 27 Оценка существа операций, облечённых в юридическую форму аренды

SIC 29 Договоры концессии по предоставлению услуг: раскрытие информации

SIC 31 Выручка: бартерные операции, включающие рекламные услуги

SIC 32 Нематериальные активы: затраты на Интернет-сайт

Поскольку внешняя экономическая среда оказывает существенное воздействие на систему бухгалтерского учета, то в странах с похожими социально-экономическими условиями бухгалтерский учет имеет много общего. По этому признаку принято различать три следующие основные модели бухгалтерского учета.

Британско-американская модель. Основополагающие принципы в указанную модель внесли Великобритания и Голландия. Главная идея модели состоит в ориентации бухгалтерского учета на нужды инвесторов и кредиторов. Модель применяют следующие страны: Австралия, Багамы, Барбадос, Бермуды, Великобритания, Гонконг, Индия, Индонезия, Канада, Кения, США, Мексика, Нигерия, Нидерланды и другие.

Континентальная модель. Основополагающие принципы в данную модель внесли развитые страны континентальной Европы и Японии. Главная идея состоит в ориентации на удовлетворение требований правительства, в частности к налоговому законодательству. Модель применяют следующие страны: Австрия, Алжир, Бельгия, Гвинея, Греция, Египет, Испания, Италия, Люксембург, Франция, ФРГ, Швейцария, Швеция, Япония.

Южноамериканская модель. Основополагающие принципы в данную модель внесли страны Южной Америки. Главная идея модели состоит в ориентации на потребности государственных плановых органов, в том числе на контроль исполнения налоговой политики и на корректировку бухгалтерской отчетности в соответствии с темпами инфляции. Модель применяют следующие страны: Аргентина, Боливия, Бразилия, Парагвай, Чили.

2.2 Общие международные требования к качеству бухгалтерской информации

Для того чтобы бухгалтерская информация могла быть использована не только на внутреннем российском рынке, но и на международном уровне, она должна отвечать следующим требованиям:

Понятность. Информация должна быть понятной пользователям. В ней должны содержаться сведения о хозяйственной деятельности предприятия, его экономическом состоянии и принятой системе бухгалтерского учета. Информация по сложным, но важным вопросам не должна исключаться на основании того, что она может оказаться слишком сложной для восприятия и понимания некоторыми пользователями.

Уместность. Информация считается уместной, если она оказывает помощь пользователям в оценке прошлых, настоящих и будущих событий, если она подтверждает и вносит коррективы в предыдущие оценки, а также влияет на принятие экономических решений. Информация о финансовом положении предприятия часто используется в качестве основы для прогнозирования будущих результатов, поэтому необычные и отклоняющиеся от нормы, а также нечасто встречающиеся статьи доходов и расходов целесообразно отражать отдельно.

Достоверность. Чтобы быть пригодной, информация должна быть достоверной. В ней не должно быть материальных ошибок, способных повлиять на экономические решения пользователей.

Сопоставимость. Пользователи должны быть в состоянии сравнивать финансовую отчетность предприятия через определенные промежутки времени, чтобы иметь возможность выявить тенденцию его экономического положения и развития. Поэтому следует строго придерживаться выбранной учетной политики. Однако оставлять неизменной учетную политику не следует в тех случаях, если существуют более уместные и более достоверные подходы и решения. При этом совершенно необходимо сообщать пользователям о причинах и целях проводимых изменений.

3. ОТЛИЧИЯ МСФО ОТ РОССИЙСКИХ СТАНДАРТОВ

3.1 Сравнительный анализ российских и международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности

Анализ российских и международных стандартов позволяет отметить целый ряд отличий российской системы бухгалтерского учета и отчетности от обобщенной международной системы. Основное различие заключается в том, что российское государство ставит управление административно-политической сферой выше управления в области экономики. Это выражается в том, что в современной России юридические нормы имеют приоритет по отношению к экономическим правилам. Если следовать взглядам французского экономиста Р. Барра о роли государства, то объяснить данное обстоятельство можно тем, что управление страной представило возможность достаточно узкому кругу физических лиц получить в частную собственность главные природные и рукотворные национальные богатства. Форма приемки-передачи была и остается в определенном противоречии с социальными целями России и международно-правовыми нормами. Одновременно страна встраивается в единую мировую систему хозяйствования. Поэтому субъекты, участвующие в распределении и перераспределении собственности, опираются не на экономическую систему государства, а на его правовые институты. Отсюда различия в целях стандартов. В системе МСФО провозглашены следующие основные постулаты составления отчетности:

Максимальное соблюдение интересов инвесторов.

Объективное отражение информации о финансовом состоянии предприятия.

Обеспечение контроля активов с позиций возможного извлечения выгод.

Осмотрительность (консерватизм) при признании доходов и расходов.

В России они трансформируются в такие правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности:

Максимально полное соблюдение интересов контролирующих органов.

Соответствие информации о финансовом состоянии действующим нормативным актам.

Обеспечение контроля активов на основе осмотрительности, но только при наличии оправдательных документов.

Кроме принципиальных отличий есть заметные несходства в таких элементах, как:

План счетов и кодирование хозяйственных операций.

Способы оценки активов и пассивов.

Использование вероятностных характеристик.

Возможность капитализации некоторых расходов.

Порядок составления отчетности.

Способы определения бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли.

Порядок и способы внесения исправлений в бухгалтерскую отчетность.

Методы анализа результатов хозяйственной деятельности.

Правила применения плана счетов и кодирования хозяйственных операций в системах международного бухгалтерского учета более свободные, нежели в российском учете. Российский план счетов представляет собой хорошо отработанный на практике и достаточно строго регламентированный документ. Его преимущества состоят в том, что он позволяет составить достаточно подробную и четко работающую математическую модель хозяйственной деятельности предприятия и одновременно придает ей стандартный характер. Устанавливаемая этим планом счетов последовательность кодирования операций в виде совокупности бухгалтерских проводок позволяет использовать модель в любом промежутке времени, в том числе отличном от отчетного периода. Этим счетам необходимо придать более широкую трактовку, которая имеется в планах счетов некоторых систем международного учета, и предоставить возможность более разнообразного их экономического использования. В международных стандартах активные счета трактуются как результаты прошлых событий и источник будущих выгод, а пассивные счета трактуются как результаты прошлых событий и источники будущих изъятий. Эти трактовки нисколько не противоречат нынешнему представлению активных и пассивных четов российского плана счетов. Согласно общему уравнению баланса план счетов в системе международных бухгалтерских стандартов обычно включает в себя следующие основные разделы:

активы

пассивы

собственный капитал

доходы (выручка)

расходы

налоги от прибыли.

При этом счета актива, пассива и собственного капитала носят характер постоянных счетов, сальдо которых всегда отражается в балансе. Исключение составляют только счета собственного капитала, носящие название “Изъятие капитала” и “Вложения капитала” для предприятий единоличного владения и товариществ. Данные счета могут закрываться при реформировании баланса. Способы оценки активов и пассивов в системе международных стандартов опираются на принцип осмотрительности. Стоимость активов отражается по правилу низшей оценки из двух сумм: из себестоимости и рыночной цены. Разница между двумя этими суммами по производственным запасам может списываться либо на себестоимость реализованной продукции, либо на убытки предприятия. Основные средства и долгосрочны инвестиции могут быть учтены по себестоимости или по переоценочной стоимости с учетом износа. В бухгалтерском учете основных средств также есть специальное понятие, которое в давние времена существовало и в отечественном учете, называемое ликвидационной стоимостью объекта. Под ней понимают предполагаемую продажную стоимость объекта, отслужившего свой срок, или стоимость материальных ценностей, извлекаемых при его ликвидации. Амортизационные отчисления на основные средства рассчитываются исходя не из их балансовой стоимости, а из разницы балансовой и ликвидационной стоимости. Пассивы в виде краткосрочных и долгосрочных обязательств могут оцениваться по приведенной (дисконтированной) или по полной стоимости. В настоящее время российские стандарты в совокупности со счетом 14 “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей” позволяют использовать принцип осмотрительности на практике, но с теми ограничениями, о которых упомянуто выше. В системе международных стандартов бухгалтерского учета применяются и вероятностные подходы. Например, чтобы максимально достоверно оценить величину дебиторских задолженностей, необходимо оценить финансовую надежность фирм-покупателей или вероятность оплаты ими поставленной им продукции, определить возможные затраты на продажу дебиторских задолженностей факторной фирме, которая возьмет на себя обязательства по инкассации соответствующих долгов. Дебиторским задолженностям международные стандарты уделяют повышенное внимание. Они предъявляют к бухгалтерскому учету следующие основные требования:

выделение различных типов задолженностей, если это существенно;

обеспечение в отчетности правильного расположения статей задолженности со статьями оценок этих задолженностей;

раскрытие любых непредвиденных убытков, связанных с конкретной

дебиторской задолженностью;

раскрытие всех значительных концентраций риска, связанных с задолженностью, которые могут повлиять на сроки ее погашения.

При анализе хозяйственной деятельности конкретного предприятия целесообразно использовать эти международные рекомендации и опыт. Правда с учетом того, что в России управление дебиторскими задолженностями в современных условиях затруднено из-за целого ряда причин, главные из которых: нечеткость законодательства, низкая исполнительность судебных решений и значительно более высокие ставки факторинговых операций. Действующее Положение по бухгалтерскому учету “События после отчетной даты” ПБУ 7/98 и Положение по бухгалтерскому учету “Условные факты хозяйственной деятельности” ПБУ 8/01 дали импульс к использованию вероятностных оценок. Дополнительную возможность для применения в практической деятельности подобных вероятностных оценок предоставили также Положение по бухгалтерскому учету “Доходы организации” ПБУ 9/99 и Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ 10/99.нужны научные методологические разработки. В международных стандартах четко прописана возможность капитализации расходов на содержание основных средств и на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР).

Расходы на содержание основных средств капитализируются при одном из условий:

увеличивается срок их полезного использовании;

увеличиваются их мощность и производительность;

улучшается качество выпускаемой продукции;

расходы на НИОКР капитализируются при наличии совокупности следующих условий;

имеется проект, и расходы на НИОКР выделены отдельно от других;

продемонстрирована техническая осуществимость проекта;

четко выражено намерение руководства или собственников производить и продавать результат реализации проекта;

проведен анализ рынка или установлена полезность использования НИОКР внутри производства;

у предприятия в наличии достаточно средств для завершения проекта и вывода его на рынок.

В российской практике бухгалтерского учета капитализация затрат на содержание основных средств разрешена Положением по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ 6/01 примерно при тех же условиях, однако опыта применения его мало и отсутствуют практические рекомендации. Относительно расходов на проведение НИОКР в российском бухгалтерском учете в настоящее время существует два варианта капитализации расходов:

если они попадают в категорию затрат на нематериальные активы, которые зарегистрированы государственными органами соответствующим образом;

если они не подлежат включению в категорию нематериальных активов или являются таковыми, но их правовая охрана не оформлено соответствующим образом.

Порядок составления бухгалтерской отчетности, соответствующие международным стандартам, отличается от российской практики несколько большей скрупулезностью и наличием дополнительных этапов.

Это связано с рядом обстоятельств, среди которых основными являются:

упрощенное кодирование хозяйственных операций;

необходимость закрытия временных счетов в конце отчетного периода;

необходимость проведения корректировок по событиям, происшедшим в последние дни отчетного периода;

возможность оперативного составления и отображения отчета о прибылях и убытках предприятия.

Особое место в бухгалтерском учете, проводимом по международным стандартам, занимают вопросы отражения прибыли и начисления налогов на прибыль. Согласно этим стандартам предприятие в отчете о прибылях и убытках раздельно показывают прибыль, полученную от основной деятельности и от других, нетрадиционных хозяйственных операций. Из полученной суммы прибыли исключаются ошибки, связанные с неточностями предыдущих периодов и изменениями, происшедшими в учетной политике. Вычитаются убытки от переоценки запасов, от реализации основных средств и нематериальных активов, а также штрафы за невыполненные договорные обязательства перед другими фирмами. В результате этих операций получается так называемая бухгалтерская прибыль.

После введения в действие главы 25 НК РФ и Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 многие рекомендации международных стандартов по налогу на прибыль стати применимы в российском бухгалтерском учете. Заметно отличается российский бухгалтерский учет от учета по международным стандартам способами внесения исправлений в составленную отчетность. За рубежом исправления, связанные с изменением учетной политики, обычно производят по решению руководства предприятия или в связи с изменениями стандартов. При этом изменения вносят во все предшествующие периоды, а общий результат корректировок включают в отчет о прибылях и убытках текущего периода. Способы анализа хозяйственной деятельности предприятия, применяемые в международных стандартах, разнообразнее используемых в практике российского бухгалтерского учета. Предпочтение отдается сравнительным методам, например анализу изменений во времени и составлению с отраслевыми показателями. Широко используется метод определения функций чувствительности финансового результата по различным параметрам. Способ коэффициентов, отражающих разнообразные аспекты деятельности предприятия, наиболее распространенный в России, западные специалисты считают добротным, ном менее эффективным. Использование международного опыта бухгалтерского учета на базе международных стандартов позволит обогатить российскую практику. Кроме того, целый ряд положений этих стандартов может быть включен в бухгалтерские математические модели, отображающие хозяйственную деятельность предприятий, для решения проблем налогового планирования и прогнозирования финансового результата этой деятельности.

3.2 Применение международных стандартов бухгалтерского учета в России

В России переход на применение международных стандартов бухгалтерского учета начался еще в 1992 г. и продолжается в течение всего периода экономических реформ, проводимых в стране. Постановлением Верховного Совета РФ от 23.10.92 г. была утверждена Государственная программа перехода Российской Федерации на международные стандарты учета и статистики, которая уже реализована по некоторым направлениям.

План счетов и Положение о бухгалтерском учете и отчетности, введенные в 1992 г., основаны на предположении, что учет капитала осуществляется в организациях, обособленных в имущественном и организационном отношениях от других организаций и от их собственников. Устанавливалось также, что бухгалтерский учет ведется на предприятии, которое не предполагает прекращать свою деятельность в обозримом будущем. Таким образом, реализовались принципы обособленности, непрерывности и непротиворечивости, принятые в международных нормах бухгалтерского учета. С 1993 г. отчетность, в частности баланс, начинает составляться в нетто-показателях, как и принято международными нормами. С 1996 г. уже все отчеты составляются в нетто-показателях. В 1994 г. с принятием Минфином РФ Положения об учетной политике существенно расширилось применение международных принципов в российском учете, в частности была констатирована необходимость последовательного применения учетной политики и полноты учета всех фактов хозяйственной деятельности, подчеркнут принцип непротиворечивости учета и отчетности во всех их структурных составляющих, указано на необходимость соблюдения принципа рациональности бухгалтерского учета. Были констатированы основополагающие принципы международного учета: осмотрительность, приоритет содержания над формой, временная определенность учитываемых фактов хозяйственной деятельности. Внедрение последнего принципа в практику учета сопряжено с определенными трудностями, так как принцип предполагает начисление показателей и, в частности отражение дохода от реализации по факту отгрузки продукции покупателю и ее отчуждения от поставщика. Отсутствие оборотных средств у большинства организаций и тотальные неплатежи делают этот метод неприемлемым для определения налогооблагаемых доходов. Начиная с 1996 г. он последовательно применяется для составления бухгалтерской отчетности, несмотря на то, что большинство организаций налогооблагаемые доходы определяют кассовым методом. В 1996 г. были упорядочены формы отчетности, порядок оценки и содержания отдельных ее статей, что приблизило ее по основным характеристикам к международным нормам. В том же году вступил в действие Закон Российской Федерации “О бухгалтерском учете”, был утвержден один из основополагающих стандартов, ориентированных на международные требования к бухгалтерскому учету – Положение “Бухгалтерская отчетность организации” (Приказ Минфина РФ от 08.02.1996г). Рассмотрим, как реализуются эти концепции в российском законодательстве и положениях (стандартах) по бухгалтерскому учету. Своевременность финансовой отчетности. Законом РФ о бухгалтерском учете (ст. 15) установлено, что годовые отчеты представляются в течение 90 дней, а квартальные – в течение 30 дней по окончании отчетного периода. Эти требования к срокам представления отчетов более жесткие по сравнению с теми, которые установлены в других странах. Но в отношении самого учета информации и отражения в отчетности этот принцип не сформулирован в российском учете и не используется. Значимость. Финансовые отчеты должны содержать все данные, которые оказывают существенное влияние на оценки и решения их пользователей. Состав форм отчетности определен Законом о бухгалтерском учете (ст. 13). В Положении “Бухгалтерская отчетность организации”, утвержденном МФ РФ 8 февраля 1996г., содержится исчерпывающий перечень показателей, обязательных для отражения в отчетности в интересах всех ее пользователей. Специальном приказом Министерство финансов РФ определило понятие “существенности” показателей, подлежащих дополнительной расшифровке. Существенными признаются такие показатели, удельный вес которых превышает 5% в общем итоге.

Ценность для прогнозирования. Она провозглашается несмотря на то, что отчетная информация относится к прошедшим событиям и служит для оценки результатов деятельности. Этому требованию отвечает стандартный набор показателей отчетности, предусмотренный стандартом и формами бухгалтерской отчетности со всеми приложениями к ней, утвержденными приказом Минфина РФ.

Правдивость представленных данных. Положение от 28 июля 1994 г. “Учетная политика предприятия” содержит специальный раздел о раскрытии учетной политики. В п. 3.4 сказано, что способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснениях к отчетности, в особенности тогда, когда изменения в учетной политике могут существенно повлиять на оценку и принятие решений пользователей бухгалтерской отчетности (п. 3.5). Правдивость отчетных данных предполагает также отсутствие существенных ошибок и отклонений в бухгалтерской отчетности. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете (ст. 13 п. 2), в состав бухгалтерской отчетности должно входить аудиторское заключение, подтверждающее ее достоверность и правдивость; таким образом защищаются интересы пользователей. Реально контролируется только соответствие нормативным документам. На практике почти все российские компании представляют заведомо неверную информацию, но соответствующую нормативным документам.

Преобладание содержания над формой. В докладе Рабочей группы по международным стандартам сказано, что при составлении отчетности операции и события можно рассматривать с точки зрения их юридической формы, поскольку они вытекают из договорных отношений, и с экономической точки зрения, выделяя в бухгалтерской отчетности экономическое содержание операций, даже если юридическая форма отличается от экономического содержания и предполагает иную оценку данного явления. В тех случаях, когда такой подход противоречит принятому законодательству, этот факт, его воздействие на финансовое положение и результаты коммерческой деятельности необходимо указывать в документации.

В Положении по бухгалтерскому учету от 28 июля 1994г. “Учетная политика предприятия” предусматривается, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования, тем самым в нашем учете закрепляется концепция приоритета содержания над формой.

Специалисты Минюста РФ полагают, что в соответствии с Гражданским кодексом РФ к активам любой организации можно относить только стоимость ее собственного имущества. Именно таким образом трактуется положение п. 2 статьи 8 Закона о бухгалтерском учете: “Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации”. На этом основании возникает требование учитывать лизинговое имущество на внебалансовых счетах, несмотря на то, что по своему экономическому содержанию лизингополучатель вполне может учитывать его в балансе как имущество, приравниваемое к собственному. По договору лизинга арендатор может заказать любое оборудование, а лизингодатель оплачивает его и передает арендатору на полный амортизационный срок, т.е. по сути, безвозвратно. В течение срока аренды арендатор обязан оплатить стоимость оборудования с учетом процентов за пользование кредитом. Но лизинговое оборудование будет числиться и амортизироваться на балансе лизингодателя. Лизинговые операции часто проводят банки, следовательно, лизинговое имущество числится на балансе банка. Если тот же банк выдает организации долгосрочный кредит на покупку оборудования по кредитному договору, а не договору лизинга, то такое оборудование по форме и содержанию будет учитываться и амортизироваться на балансе организации, его купившей и эксплуатирующей. И в первом, и во втором случае оборудование используется в экономике организации с одинаковыми последствиями. В учете оно будет отражено по-разному, а бухгалтерская отчетность укажет различные характеристики структуры собственного заемного капитала и существенные отклонения в показателях эффективности. Понятность формы представления отчетности связана с ее стандартным содержанием и форматом, устанавливаемым Министерством финансов для всей бухгалтерской отчетности страны. Нейтральность. Отчетная информация должна быть объективной по отношению к разным пользователям. Практическое применение этого принципа затруднено, поскольку при составлении отчетности доминируют интересы регулирующих органов.

Осмотрительность должна обеспечить нейтрализацию фактора неопределенности, влияющего на достоверность информации. Рабочая группа по международным стандартам учета и отчетности под осмотрительностью подразумевает большую готовность к учету потенциальных убытков или пассивов, нежели потенциальных прибылей или активов.

В Положении по бухгалтерскому учету, утвержденному Минфином РФ 28.07.1994 г. “Учетная политика предприятия”, установлено, что учетная политика должна обеспечить большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. Концепция осмотрительности изложена почти в такой же формулировке, как она представлена Рабочей группой по международным стандартам.

Действующие методические инструкции по учету предусматривают начисление оценочных резервов по ценным бумагам, товарно-материальным запасам, сомнительным долгам, но на практике такие резервы создаются очень редко. В самих методиках содержатся противоречия. Например, резерв по сомнительным долгам рекомендуется начислять только по окончании отчетного года, в то время как бухгалтерская отчетность составляется ежеквартально. В указаниях по учету векселей Министерство финансов предписало проценты по векселям полученным, но не оплаченным и не индоссированным отражать на счете прибыли по мере их получения, а не по мере реализации, как того требует концепция осмотрительности. Проценты к оплате не начисляются, а часто проводятся в учете по мере их фактической оплаты. То же касается пеней и штрафов по договорам, обязательствам и претензиям. Потребление различных услуг, энергии включается в издержки производства и обращения по мере поступления и оплаты счетов поставщиков и подрядчиков, а не по мере производственного потребления. В полной мере этот принцип не соблюдается в России, так как бухгалтер не может представлять информацию на основе профессиональных оценок.

Возможность проверки обеспечивается целым рядом обязательных правил, установленных Законом о бухгалтерском учете. Записи в бухгалтерском учете осуществляются на основе оправдательных первичных документов, которые оформляются на все хозяйственные операции в порядке, предусмотренном статьей 9 Закона. Закон обязывает вести бухгалтерский учет непрерывно с момента регистрации организации до ее ликвидации либо реорганизации, регистрируя на счетах бухгалтерского учета все хозяйственные факты и результаты инвентаризации. Все данные из первичных оправдательных документов регистрируются путем двойной записи на взаимосвязанных счетах.

Сопоставимость информации гарантируется нормами статьи 6 (п. п. 3, 4) Закона о бухгалтерском учете и Положением по бухгалтерскому учету от 28.07.94 г. “Учетная политика предприятия”, которыми обеспечивается стабильность учетной политики, последовательность методов обработки данных и устанавливается порядок изменения учетной политики в случаях, когда это имеет существенные последствия для понимания отчетной информации пользователями. Статья 14 Закона о бухгалтерском учете устанавливает календарные границы отчетного года и определяет, что квартальная (и месячная) отчетность является промежуточной и составляется недостающим итогом с начала отчетного года. Применение данного принципа также затруднено, так как российское законодательство очень часто изменяется, и соответственно меняются требования к составлению отчетности, а, следовательно, отчетность за разные периоды может отличаться.

Применение метода функционирующего предприятия прямо предусмотрено Положением от 28.07.1994 “Учетная политика предприятия”: учетная политика исходит из того, что предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства предприятия будут погашаться в установленном порядке. Реально он не применяется, так как экономическая ситуация в России очень часто изменяется и пользователи не могут делать выводы о дальнейшей деятельности предприятия исходя из данных финансовой отчетности. Применение метода начислений также предусмотрено Положением об учетной политике предприятия: “Факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами”. В докладе Рабочей группы экспертов по международным стандартам указывается, что операции и события учитываются в отчетном балансе и отчете о прибылях и убытках на момент их возникновения, а не на момент поступления или выплаты денежных средств. Оба положения концептуально совпадают. Сегодня можно сказать, что подавляющая часть фактов хозяйственной деятельности отражается в бухгалтерском учете методом начисления. Для полного решения поставленной задачи приняты меры по реальному отделению бухгалтерской отчетности от налоговой отчетности.

Сопоставление и анализ концептуальных положений, изложенных в докладе Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности ООН, с законодательными нормами и стандартами в области бухгалтерского учета и отчетности, действующими в РФ, позволяет убедиться в том, что в российском бухгалтерском учете задекларированы принципы, которые положены в основу международных стандартов бухгалтерского учета.

Следует отметить, что опасения зарубежных специалистов по поводу “непрозрачности” нашей отчетности имеют под собой определенные основания, но они скорее относятся не к содержанию и форме отчетности, а к ее составлению и подтверждению. Закон “О бухгалтерском учете”, вступивший в действие в ноябре 1996 года, предполагает, что в составе бухгалтерской отчетности представляется аудиторское заключение, подтверждающее достоверность отчетности.

В условиях нестабильности экономики эта мера вполне оправдана и направлена на защиту пользователя отчетной информации от ее преднамеренного искажения.

Существенной проблемой для пользователей отчетности является установление факта стабильности деятельности организации. Эта проблема усугубляется еще и тем, что в стране действуют весьма упрощенные законодательные правила, позволяющие любому зарегистрировать организацию, а затем прекратить операции и начать регистрировать другую организацию без ликвидации предыдущей.

Действующий План счетов перегружен и практически исчерпал себя. В учете не отражаются отложенные затраты, предстоящие процентные платежи, весьма запутана методика отражения арендных отношений, оценки имущества, имеются сложности в отражении операций финансовых институтов, инвестиционных фондов. Бухгалтерский учет, а, следовательно, и отчетность, составляемая на этой базе, еще во многом обслуживают фискальные интересы. Сотрудники налоговых служб рекомендуют организациям такой порядок учета, который удобен для налоговых служб, но не соответствующий международным правилам составления финансовой отчетности. Крупным шагом в преодолении этих недостатков является Закон РФ “О налоговом кодексе”, в котором предусмотрено разделение бухгалтерской и налоговой отчетности, что позволяет обеспечить большее соответствие бухгалтерской отчетности международным нормам.

Следует рассмотреть различия российского порядка учета основных средств от международного учета. Порядок учета, предусмотренный международными стандартами, раскрывается в МСФО 16, аналогом которому в российском учете служит ПБУ№ 6/97.

Международные стандарты определяют основные средства, как материальные активы, которые используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям, или для административных целей, и которые предполагается использовать в течение более чем одного периода. В российском учете устанавливается четкий критерий для признания в качестве основных средств по стоимости (не менее стократного размера минимальной оплаты труда) и по сроку использования (не менее 12 месяцев). Единицей российского бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. В международном учете первоначальная оценка основных средств осуществляется по фактической стоимости, которая включает покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, а также любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние. В нашей практике аналогом фактической стоимости служит первоначальная стоимость Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения и иных случаях безвозмездного получения, признается их рыночная стоимость на дату оприходования. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, признается стоимость обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском балансе. В международных стандартах предусматривается отражение обмененных основных средств по справедливой стоимости.

Существенные расхождения в учете связаны с изменением стоимости основных средств. По ПБУ №6/97 изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов. Увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости основных средств относится на добавочный капитал организации. Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации. По международным стандартам последующие затраты, относящиеся к объекту основных средств, который уже был признан, должны увеличивать его балансовую стоимость, если компания с большей долей вероятности получит будущие экономические выгоды, превышающие первоначально рассчитанные нормативные показатели существующего актива. Все прочие последующие затраты должны быть признаны как расходы за период, в котором они были понесены. Сумма увеличения стоимости основных средств в результате переоценки должна признаваться в качестве дохода в той степени, в какой она компенсирует сумму уменьшения стоимости того же актива, признанную ранее в качестве расхода. Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Амортизация может осуществляться одним из четырех методов, оговоренных в ПБУ №6/97: линейным; с начислением уменьшающегося остатка; списание суммы по сроку числа лет полезного использования; списание стоимости пропорционально объему продукции. Затраты на восстановление объектов основных средств могут увеличить первоначальную стоимость таких объектов и относятся на добавочный капитал организации. В международном учете предусмотрены методы равномерного начисления, уменьшающегося остатка и суммы изделий. В МСФО 16 определяется, что амортизируемая сумма объекта основных средств должна списываться систематически на протяжении срока полезной службы. Используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет экономические выгоды, получаемые от актива. Амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться в качестве расхода, если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива. В российском учете амортизационные начисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете. При выбытии основных средств прибыль/убыток от реализации относятся соответственно на доходы/расходы соответствующего периода.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного анализа можно заключить, что данные отчетности, составленной по российским правилам, по-прежнему существенно отличается от финансовой информации, подготовленной в соответствии с МСФО.

В основе таких отличий - разное понимание ряда основополагающих элементов постановки и ведения бухгалтерского учета. Это касается, в первую очередь, адресной направленности отчетности, объяснения достоверности, трактовки активов/имущества, применения метода начислений, требований осмотрительности, приоритета содержания перед формой и рациональности, а также возможности профессиональных суждений (оценок) при подготовке отчетности. Конкретным проявлением приведенных отличий становятся различия в порядке оценки, признания и отражения в отчетности отдельных видов активов, пассивов и операций: разный порядок формирования отчетных показателей об основных средствах, НИОКР, договорах аренды, условных обязательствах, событиях после отчетной даты, прекращенной деятельности и т.д.

Спорным является мнение, получившее достаточно широкое распространение, согласно которому переход к использованию международных стандартов рассматривается в качестве конечной и чуть ли не единственной цели реформирования системы, адекватной новому типу хозяйственных отношений в российской экономике. В результате реформы должны быть созданы условия для формирования хозяйствующими субъектами полезной информации об их финансовом положении и результатах деятельности, а также обеспечены достоверность и надежность бухгалтерской отчетности как важнейшего источника информации для принятия решений широким кругом заинтересованных пользователей.

Внедрение МСФО не подразумевает одномоментного изменения всей системы учета и отчетности в России. Переход к использованию международных стандартов, несомненно, должен быть постепенным и целенаправленным процессом. Смысл такого процесса заключается в том, чтобы недостатки и несоответствия отечественной системы бухгалтерского учета устранялись последовательно в соответствии с запросами рыночной экономики без нарушения целостности этой системы.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция РФ, 12.12.1993г.
2. Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996г. (с изменениями от 30.06.2003г.).
3. Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94) (утв. приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 г. N 167)
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г.).
5. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98 (утв. приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. N 60н с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г.).
6. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. N 43н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99").
7. Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000" (утв. приказом Минфина РФ от 10 января 2000 г. N 2н).
8. Положение по бухгалтерскому учету "Информация об аффилированных лицах" ПБУ 11/2000 (утв. приказом Минфина РФ от 13 января 2000 г. N 5н с изм. и доп. от 30 марта 2001 г).
9. Положение по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" ПБУ 12/2000 (утв. приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. N 11н).
10. Положение по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000 (утв. приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. N 92н)
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н, с изм. и доп. от 7 мая 2003 г.).
12. Решение Методологического совета бухгалтерского при Минфине РФ от 15 мая 2003г. «О концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004-2010г).
13. План мероприятий Министерства финансов Российской Федерации на 2004 - 2007 годы по реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (утв. приказом Минфина России от 16 сентября 2004 г. № 263).
14. Терехова В.А. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности. – СПБ.: Питер, 2003.
15. «Нормативная база бухгалтерского учета: Сборник официальных материалов», / Предисл. И сост. А.С. Бакаев, М., «Бухгалтерский учет», 2003 г.
16. Стуков Л.С. «Реформирование системы бухгалтерского учета и международные стандарты финансовой отчетности», «Аудиторские ведомости», № 3, 2003 г.
17. Правовые основы бухгалтерского и налогового учета, аудита в Российской Федерации / Отв. ред. Е.М. Ашмарина. – М.: Юристъ, 2005.Бухгалтерский учет. В.Я. Кожинов. – М.: Издательство “Экзамен”, 2006
18. Палий В.Ф. “Международные стандарты учета и финансовой отчетности” – М.: РИОР, 2007
19. Мощенко Н.П. “Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности” - М.: Издательство “Экзамен”, 2005.
20. Консультант Плюс.
21. “Все положения по бухгалтерскому учету” - М.: ЗАО Юстицинформ, 2007
22. “План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности” - М.: Омега – Л, 2006.
23. http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRs.htm МСФО
24. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие, Омега-Л, 2006

1. Гражданский кодекс РФ (ГК РФ) от 30.11.1994 N 51-ФЗ - Часть 1 [↑](#footnote-ref-1)
2. Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 149н [↑](#footnote-ref-2)
3. Приказ Минфина РФ от 12 января 2001 г. № 2н [↑](#footnote-ref-3)