Содержание

документоведение бухгалтерский учет отчетность

Введение

1. Этапы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России

2. Основные положения "Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу"

3. Сопоставление принципов бухгалтерской отчетности в российских и международных стандартах

Заключение

Список использованной литературы

Введение

С начала 90-х годов ХХ века в России происходят значительные преобразования, направленные на построение в нашей стране рыночной экономики со всеми присущими ей элементами. Эти преобразования сопровождаются обязательной в таких случаях переменой трактовки бухгалтерского учета и отчетности.

Особенность изменений, происшедших в области бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации за последние годы, по моему мнению, связаны с реализацией Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Содержанием проводимых реформ является повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованных пользователей.

Основной задачей бухгалтерского учета и отчетности является обеспечение заинтересованных пользователей объективной информацией о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организаций. В бухгалтерской отчетности должны раскрываться информация о лицах, событиях после отчетной даты, условных фактах хозяйственной деятельности, прекращаемой деятельности, обесценение финансовых и других активов, отчетность по сегментам и др.; используется способ оценки активов и обязательств, ориентированные на условия рыночной экономики. Изменения этой области позволили приблизить практику российского учета и отчетности к международным требованиям. Вместе с тем в этом направлении необходимо решить целый ряд важных задач, которые определены в "Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу", одобренной приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180. (1)

Здесь определена цель развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.). Это создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации.

1. Этапы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России

Составляющим элементом единого экономического информационного пространства являются данные, предоставляемые системой бухгалтерского учета и отчетности. Требованием для совершенствования учетной информации является расширение ее границ в экономическом и едином информационном пространстве. Подобное становится возможным благодаря созданию более совершенных средств информационного обеспечения, росту значения информации в любых сферах человеческой деятельности, в том числе хозяйственной, увеличению скорости распространения теоретических и практических знаний в области информационных технологий, увеличению инвестиций в развитие информационного обеспечения всех сфер деятельности, в том числе экономической. Концепция особенности изменения информационного пространства, формируемого учетной системой в российской практике, состоит в повышении качества получаемой информации и обеспечении гарантированного доступа к ней всех заинтересованных пользователей. (2)

В первые годы реформирования бухгалтерского учета и отчетности была принята Государственная программа перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики от 14.01.1992, разработанная в соответствии с распоряжением Председателя Верховного Совета РФ. (3)

В программе предусматривались мероприятия по переходу на международную учетную практику в целях вхождения в рыночную экономику, приватизации государственной собственности, использования международного опыта в образовавшихся хозяйствующих субъектах различных организационно-правовых форм: государственных, муниципальных, индивидуальных (семейных) частных, полных товариществах, товариществах с ограниченной ответственностью (акционерных обществах закрытого типа), акционерных обществах открытого типа, арендных предприятиях, филиалах, представительствах и др.

Все эти формы предприятий как самостоятельных хозяйствующих субъектов были определен Гражданским кодексом Российской Федерации Части 1 от 30.11.1994 N 51-ФЗ **принят ГД ФС РФ 21.10.1994** **действующая редакция,**

Одним из основных направлений работы во исполнение Государственной программы стали создание и внедрение в практику нового плана счетов бухгалтерского учета, который позволяет:

\* давать обобщающую характеристику наличия и движения основных и оборотных средств, материальных активов, долгосрочных вложений, фондов и резервов предприятия; \* собирать в обобщенном виде информацию о затратах, связанных с осуществлением уставной деятельности и социально-бытовым обслуживанием работников; \* отражать наличие и движение денежных средств в национальной и иностранной валютах, находящихся на расчетных, валютных и других счетах в банках на территории страны и за рубежом, ценных бумагах; \* обобщать информацию о формировании и использовании финансовых результатов предприятия и состоянии средств, полученных извне на финансирование хозяйственной деятельности: кредитов банков, иных средств финансирования целевых мероприятий и др. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина СССР от 01.11.1991 N 56 и введенные в действие с 01.01.1992 письмом Министерства экономики и финансов РСФСР от 19.12.1991 N 18-05, были разработаны при участии группы экспертов Министерства экономики и финансов СССР и Центра ООН по транснациональным компаниям. Практически одновременно с планом счетов приказом Минфина России от 20.03.1992 N 10 было утверждено Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации . Эти документы сыграли значительную роль на этапе постепенного перехода российского бухгалтерского учета и отчетности на принципы и методы, используемые в передовой мировой учетной практике. С 2001 - действует новый План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утверждённый Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 года №94н

В них регламентирован учет на предприятиях, обособленных в имущественном и организационном отношениях по отношению к собственникам. Таким образом, уже в начале 90-х гг. на раннем этапе перехода к рыночным отношениям были провозглашены принципы имущественной обособленности, непрерывности деятельности, непротиворечивости, которые применяются в передовой зарубежной учетной практике. На первых этапах развития российской системы бухгалтерского учета в условиях рынка в качестве ориентира использовалась система US GAAP, которая применяется в США. Однако более глубокие исследования теоретических характеристик и практики применения американских учетных стандартов показали, что специфические условия системы US GAAP не вписываются в специфику российской учетной практики, основанную на жесткой регламентации учетных норм. Американская учетная система опирается на слабо систематизированную, постоянно изменяющуюся обстановку принципов и правил бухгалтерского учета и финансовой отчетности, относительно права, в большинстве своем отражающих специфику бизнеса США. В работе по реформированию системы учета и отчетности был исследован опыт стран континентальной Европы, в особенности Франции и Германии. Поскольку они, как и Россия, опирались на правовую хозяйственную систему, был сделан выбор в отношении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

С 1993 г. бухгалтерский баланс, а с 1996 г. все остальные формы бухгалтерской отчетности, как и в мировой учетной практике, стали составляться в товарной оценке. Важным шагом в области реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России было принятие первого Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия" ПБУ 1/94, утвержденного приказом Минфина России от 28.07.1994 N 100. (4) Разработано в соответствии с Государственной программой перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики (1992 г.). В ПБУ 1/94 "Учетная политика предприятия" определена необходимость применения в российской учетной практике таких принципов бухгалтерского учета, характерных для развитых зарубежных стран, как последовательность применения учетной политики, полнота отражения в учете всех фактов хозяйственной деятельности, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость данных бухгалтерского учета, рациональность его ведения. С принятием Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" общее методологическое руководство бухгалтерским учетом было возложено на Правительство РФ, а органы, которым предоставлено право регулирования бухгалтерским учетом, стали утверждать: - планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению; - положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и предоставления бухгалтерской отчетности; - другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета. Документом, имеющим существенное значение для реформирования учетной системы, явилась Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, которая была одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров России 29.12.1997. (5) В ней указано, что новая экономическая среда, связанная с изменением общественных отношений, определяет необходимость трансформации принципов бухгалтерского учета и основы построения системы бухгалтерского учета, базируется на последних достижениях науки и практики, ориентируется на модель рыночной экономики, опыт стран с развитыми производственными отношениями, отвечает международно-признанным стандартам финансовой отчетности. Концепция выражает мнение специалистов в области учета и отчетности по вопросам:

- основной цели бухгалтерского учета - формировать информацию для внешних и внутренних пользователей; в отношении информации для внешних пользователей - формировать информацию, полезную широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решения (инвесторам, работникам организаций, их представителям, заимодавцам, поставщикам и подрядчикам, органам власти, общественности);

- основ организации бухгалтерского учета, характеризующихся реализацией допущений имущественной обособленности организации, непрерывности ее деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

- содержания информации, формируемой в бухгалтерском учете, о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности, изменениях в финансовом положении и представляемой в виде бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, соответствующих дополнительных данных;

- требований к информации в бухгалтерском учете: полезности, обеспечиваемой ее уместностью и надежностью;

- состава информации бухгалтерского учета для заинтересованных пользователей, определяемого элементами учетной информации: имущества, кредиторской задолженности, капитала, доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках, а также определения этих понятий;

- критериев признания имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов; - оценки имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов исходя из суммы, по которой признается объект учета в бухгалтерской отчетности, являющейся фактической (первоначальной) стоимостью (себестоимостью), текущей (восстановительной) стоимостью (себестоимостью), текущей рыночной стоимостью (стоимостью реализации), дисконтированной стоимостью - величиной будущих денежных поступлений или их эквивалентов, за которую предположительно должен быть приобретен объект в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Таким образом, разработанная концепция фактически содержала теоретические основы учета, опирающиеся на передовой международный опыт, и явилась документом, определившим задачи по реорганизации российской системы бухгалтерского учета на длительный период.

Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 N 283 была утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. (6)

Исходя из содержания программы в данный период необходима трансформация бухгалтерского учета в направлении соответствия современной системе общественных отношений и гражданско-правовой среды.

В процессе реформирования учета в соответствии с программой был создан новый аппарат, отражающий мировые тенденции и условия рыночной экономики, выделены новые объекты бухгалтерского учета и созданы методики формирования информации о них. В процессе реформирования была выявлена целесообразность составления бухгалтерской отчетности отдельных юридических лиц и консолидированной отчетности групп организаций согласно МСФО. В соответствии с программой реформирования бухгалтерского учета был создан Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБ России), представляющий некоммерческое партнерство, учрежденное высшими учебными, научными и общественными организациями, который объединил аттестованных профессиональных бухгалтеров и аудиторов, представляющих руководителей и ведущих специалистов бухгалтерских служб организаций, аудиторских и консалтинговых организаций, профессорско-преподавательский состав в области бухгалтерского учета, экономического анализа, аудита высших учебных заведений, специалистов финансового менеджмента.

Институт профессиональных бухгалтеров России как общественная профессиональная организация в 2001 г. принят в Международную федерацию бухгалтеров, а в Наблюдательном комитете Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) сформировано представительство России. Во исполнение программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО в области становления бухгалтерской профессии, адекватной требованиям рыночной экономики, роста степени участия профессиональных организаций в регулировании вопросов бухгалтерского учета в 2003 г. был создан Фонд "Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности" (НСФО), который представляет негосударственную организацию, объединяющую представителей профессий, имеющих отношение к составлению, аудиту и использованию данных финансовой отчетности, а также представителей регулирующих органов.

Цель НСФО - содействие внедрению в практику экономической деятельности России признанных и широко применяемых в мире стандартов финансового учета и отчетности, в частности МСФО. Основными направлениями деятельности этого фонда являются: разработка предложений по изменению законодательства РФ для уменьшения непроизводительной нагрузки на организации и устранения препятствий внедрению МСФО; информационная поддержка применения международных стандартов российскими организациями; участие в разработке МСФО через взаимодействие с Комитетом по МСФО; содействие образованию аудиторов и бухгалтеров в области с МСФО.

В 2005г. Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности предложила к обсуждению проект федерального закона "О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности". (7)

В 2004 г. по решению Правительства РФ была разработана Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Минфина России от 01.07.2004. Она принята на период 2004-2010 гг., связана с наличием в настоящее время благоприятных условий для дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности, а также с тем, что в обществе созрело понимание необходимости повышения темпов перехода к использованию МСФО.

2. Основные положения "Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу"

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу направлена на:

Повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;

Обеспечение гарантированного доступа к бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям.

Концепция включает в себя три раздела:

1. Необходимость дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности.

2. Цель и основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности.

3. Этапы развития бухгалтерского учета и отчетности в среднесрочной перспективе.

Рассмотрим разделы более подробно.

Необходимость дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности.

За последние годы в области бухгалтерского учета и отчетности произошли значительные изменения, во многом предопределенные Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В частности, были разработаны более двадцати российских стандартов бухгалтерского учета на основе МСФО, хозяйствующие субъекты стали использовать в бухгалтерском учете и отчетности способы оценки активов и обязательств, ориентированные на условия рыночной экономики (рыночная оценка имущества, создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений и т.п.). Крупнейшие организации ряда отраслей промышленности (нефтяной, газовой, энергетической и др.), а также банковского сектора подготавливают консолидированную отчетность по МСФО или иным международным стандартам. Возрос престиж бухгалтерской профессии, возникла аудиторская профессия. Появился ряд профессиональных общественных объединений, отдельные из которых стали членами Международной федерации бухгалтеров.

В то же время в Концепции говорится о серьезных проблемах в развитии бухгалтерского учета и отчетности:

1) отсутствие официального статуса отчетности, составляемой по МСФО, а также необходимой инфраструктуры применения МСФО;

2) формальный подход регулирующих органов и хозяйствующих субъектов ко многим категориям и требованиям бухгалтерского учета и отчетности, отвечающим условиям рыночной экономики;

3) неоправданно высокие затраты на подготовку консолидированной финансовой отчетности путем трансформации бухгалтерской отчетности, подготовленной по российским правилам;

4) представление избыточной отчетности органам государственной власти;

5) излишние затраты из-за необходимости параллельно с бухгалтерским учетом вести налоговый учет;

6) слабая система контроля качества отчетности, в т.ч. невысокое качество аудита;

7) недостаточное участие профессиональных общественных объединений и пользователей бухгалтерской отчетности в регулировании бухгалтерского учета и отчетности;

8) низкий уровень профессиональной подготовки большей части бухгалтеров и аудиторов, в т.ч. недостаточность навыков использования МСФО.

Цель и основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности

Бухгалтерский учет должен развиваться как часть единой системы учета и отчетности в РФ, которая включает также статистический и оперативно-технический учет. Единство этой системы должен обеспечивать первичный учет хозяйственной деятельности организаций.

Основные направления развития бухгалтерского учета и отчетности относятся ко всем отраслям и сферам экономики РФ. Вместе с тем реализация их в некоторых отраслях и сферах экономики имеет определенные особенности. В частности, в бюджетной сфере направления развития бухгалтерского учета и отчетности определены Концепцией реформирования бюджетного процесса в РФ в 2004-2006 гг., одобренной постановлением Правительства РФ от 22.05.04г. № 249. (8) При этом основным инструментом реформирования учета и отчетности в бюджетной сфере должны стать МСФООС (международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора).

В банковской системе направления развития бухгалтерского учета и отчетности определяет Центральный банк РФ.

Дальнейшее развитие учета и отчетности в РФ необходимо осуществлять по следующим основным направлениям:

1. Повышение качества информации в бухгалтерском учете и отчетности.

2. Создание инфраструктуры применения МСФО.

3. Изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

4. Усиление контроля качества бухгалтерской отчетности.

5. Подготовка и повышение квалификации кадров, занятых бухгалтерским учетом и аудитом.

Этапы развития бухгалтерского учета и отчетности в среднесрочной перспективе.

В Концепции предусмотрены два этапа ее реализации:

1. 2004–2007 гг.:

а) обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно-значимых хозяйствующих субъектов (кроме тех, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признаваемым стандартам).

Вместе с тем такие организации должны вести параллельный учет фактов хозяйственной жизни по российским правилам, обеспечивающим потребность судебной системы, статистики, бизнеса и налогообложения, исходя из требований российского законодательства;

б)утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО;

в) создание специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета;

г) создание основных элементов инфраструктуры применения МСФО;

д) сближение правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета;

е) активизация участия профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессий;

ж) совершенствование системы подготовки и повышения квалификации кадров;

з) развитие международного сотрудничества в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

2. 2008–2010 гг.:

а) обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности остальных хозяйствующих субъектов;

б) оценка возможности составления определенным кругом организаций индивидуальной бухгалтерской отчетности по МСФО (вместо российских стандартов);

в) укрепление и расширение сферы деятельности специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности;

г) дальнейшее повышение роли профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессий;

д) расширение сферы контроля над качеством бухгалтерской отчетности, в т.ч. подготовленной по МСФО.

## 

## 3. Сопоставление принципов бухгалтерской отчетности в российских и международных стандартах

Концептуальные основы формирования бухгалтерской отчетности существуют практически во всех странах. Например, в США действуют Положения о концепциях финансового учета, в Великобритании - Положения о принципах. В международных стандартах финансовой отчетности концептуальные основы сформулированы в главе "Принципы", которая предшествует изложению самих международных стандартов.

Бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам (ст. 2 Закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"). Аналогичное определение содержится в п.4 ПБУ 4/99.

Финансовая отчетность представляет собой структурированное представление финансового положения и финансовых результатов деятельности организации (п.7 МСФО 1).

Зависимость финансовой отчетности по МСФО от бухгалтерского учета более гибкая, чем в РСБУ.

Рассмотрение проблемы перехода РФ на международные стандарты учета и отчетности следует начать со сравнительной характеристики базовых, основополагающих учетных принципов, таких как цели составления отчетности, качественные характеристики отчетной информации, основные допущения и требования, предъявляемые к учетной политике предприятия.

Основные различия между отечественной и международной (КМСФО) системой учета заключаются как раз в области концептуальных принципов учета и формирования показателей отчетности, что приводит в дальнейшем к возникновению частных различий в процедурах бухгалтерского обобщения информации о конкретных учетных объектах и процессах.

Следует сразу отметить важнейшее, с точки зрения теории учета, различие между отечественной и международной системами учета в сфере определения целей и задач учета и отчетности.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении (п.6 ПБУ 4/99).

Целью финансовой отчетности общего назначения является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств компании, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству компании (п.7 МСФО 1).

В РСБУ нет четкого указания, что цель финансовой отчетности состоит в представлении информации об организации, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений. (9)

Система US GAAP

"Финансовая отчетность должна обеспечивать полезной информацией реальных и потенциальных инвесторов, кредиторов и других ее пользователей для принятия решений об инвестировании, кредитовании и др. Информация финансовой отчетности должна помочь инвесторам, кредиторам и другим пользователям в определении сумм и сроков инвестиций, будущих поступлений денежных средств в форме дивидендов или процентов, выручки от продаж, размера и срока платежей за ценные бумаги или по ссудам. Финансовая отчетность должна обеспечивать пользователей информацией о размерах и времени прироста денежных средств данного предприятия. Отчетность должна содержать информацию о ресурсах и обязательствах предприятия и о результатах операций, событиях и обстоятельствах, которые изменяют эти ресурсы и обязательства" (SFAC No. 1-Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises)

Как видно из приведенных фрагментов, задачи бухгалтерского учета в РФ и задачи финансовой отчетности в системе IASC & US GAAP во многом совпадают. Однако, в РФ ставится задача перед учетом, т.е. описывается процедура получения отчетной информации. В системе IASC & US GAAP задача ставится перед конечным продуктом бухгалтерского учета - перед финансовой отчетностью.

Главным является достижение цели, способы ее достижения являются подчиненными по отношению к цели.

Российская система регулирует последовательность действий, система IASC & US GAAP регулирует результат действий. Различия между двумя системами можно проиллюстрировать таим примером. Человеку нужно перейти на другую сторону улицы. Можно подробно регламентировать последовательность его действий инструкцией типа " Поворачиваем голову налево, осматриваем проезжую часть, При обнаружении транспортного средства откладываем процесс передвижения до устранения данной помехи. Затем переставляем левую ногу и переносим на нее вес тела, одновременно подтягивая правую ногу путем сокращения двуглавой мышцы бедра. Описанные действия циклически повторяем до достижения тротуара на противоположной стороне. Неправильный порядок действий, например, начало движения с правой ноги преследуется по закону". Это пример регулирования учетных процедур в российской системе учета. Те же действия (переход улицы) можно описать иначе - "Необходимо попасть на противоположную сторону, не создавая при этом помех автомобилям и сохраняя свое здоровье". Это пример регулирования учета в системе IASC & US GAAP.

По поводу различий между целевыми установками в различных бухгалтерских системах уместно следующее весьма существенное замечание.

Бухгалтерский учет часто называют "языком бизнеса". С этим определением трудно не согласиться. Действительно, бухгалтерский учет можно отнести к категории формальных языков. С помощью бухгалтерского учета устанавливаются коммуникативные взаимосвязи между двумя сторонами - предприятием и заинтересованными в соответствующей информации пользователями отчетности. Во всяком языке можно выделить следующие основные составляющие:

* Синтаксическая - т.е. система основных принципов построения фраз;
* Семантическая - т.е. смысловые значения языковых символов и фраз;
* Прагматическая - цель, с которой произносится та или иная фраза.

На протяжении всей истории развития бухгалтерского учета в СССР основное внимание уделялось синтаксической составляющей бухгалтерского учета. Многочисленные инструкции министерств и ведомств подробно описывали отражение любой хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета. У бухгалтера практически отсутствовала свобода выбора в отражении операций в учете. Подобный подход был вполне оправдан во времена госсобственности на средства производства, когда единственным пользователем отчетной информации являлось государство в лице отраслевых министерств, как собственник средств производства. Государство само вырабатывало семантическую и прагматическую компоненты бухгалтерского учета, исходя из своих информационных потребностей.

С изменением отношений собственности объективно необходимым становится и изменение основных составляющих учета. Смысл основных элементов финансовой отчетности (семантическая компонента) должен быть понятен не только специально обученным госслужащим, но и достаточно широкому кругу пользователей. Цель составления отчетности и ведения бухгалтерского учета (прагматическая компонента бухгалтерского языка) состоит уже не столько в удовлетворении информационных потребностей государства, сколько в удовлетворении информационных потребностей широкого круга заинтересованных пользователей.

Отчетная дата

Отчетная дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность, является фиксированной и определяется в соответствии с п.12,13 ПБУ 4/99.

Отчетная дата для финансовой отчетности по МСФО не является фиксированной.

В отличие от РСБУ, в МСФО отсутствует жесткое закрепление отчетной даты.

Продолжительность отчетного периода

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденной приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н:

Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно (п.36).

Отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (п.37).

В соответствии с п. 13 ПБУ 4/99 при составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года.

Финансовая отчетность должна представляться как минимум ежегодно. Когда в исключительных обстоятельствах отчетная дата компании изменяется и годовая финансовая отчетность представляется за период продолжительнее или короче, чем один год, компания должна раскрыть в дополнение к периоду, охваченному финансовой отчетностью:

причину выбора периода отличающегося от одного года; и

(б) факт того, что сравнительные суммы для отчетов о прибылях и убытках, об изменениях в капитале, о движении денежных средств и соответствующих примечаний не сопоставимы.

(п. 49 МСФО 1).

В РСБУ изменение продолжительности отчетного периода возможно только в случае, когда момент создания (регистрации) юридического лица (п.13 ПБУ 4/99) приходится на период после 1 октября или при прекращении его деятельности (п.9 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организации утвержденных приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н).(10)

Валюта представления отчетности

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте Российской Федерации (см. п.16 ПБУ 4/99).

Организация может представлять финансовую отчетность в любой валюте.

МСФО выделяет

- функциональную валюту

-валюту представления отчетности

Функциональная валюта - валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность (определяется на основе регламентированных положений МСФО 21 исходя из особенностей деятельности компании).

Валюта представления – валюта, в которой представляется финансовая отчетность (определяется произвольно исходя из нужд пользователей)

В отличие от РСБУ, в МСФО отсутствует жесткое закрепление валюты представления отчетности. Таким образом, МСФО предполагает более гибкий поход к формату представления финансовой отчетности.

Язык составления отчетности

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке (см. п.15 ПБУ 4/99).

В МСФО правила использования языка при составлении бухгалтерской отчетности прямо не установлены.

В отличие от РСБУ, в МСФО отсутствует жесткое закрепление используемого языка для составления отчетности.

Программа реформирования учета в РФ призвана как раз исправить крен в сторону синтаксической проработки учетного языка и некоторого пренебрежения к смыслу и целям в сторону более цивилизованного подхода к формированию системы приоритетов. На первое место должна выйти прагматическая составляющая - для чего и для кого ведется учет, с какой целью составляется и публикуется отчетность. Следующим по значимости следует признать семантическую составляющую учета - каждый пользователь отчетности должен знать, какое значение придается тому или иному понятию. Пример - в отечественной системе регулирования учета не определены многие понятия, например выручка. Вследствие подобной неопределенности понятийного аппарата ценность отечественной отчетности для проведения каких -либо аналитических процедур существенно снижается.

Проблему взаимосвязи целей финансового учета в РФ и международной учетной практике можно сформулировать следующим образом: цель учета и отчетности одна (обеспечение достоверной информацией внешних пользователей отчетности), но условия функционирования предприятий в РФ и в развитых странах различны. Это различие не позволяет перенести напрямую систему финансового учета IASC & US GAAP на российское предприятие. Уместно ставить вопрос лишь о трансформации полученной системы показателей бухгалтерской отчетности, составленной в российском стандарте бухгалтерского учета в систему показателей, соответствующих рекомендациям FASB . (11)

Международными стандартами финансовой отчетности предложены следующие требования к качественным характеристикам информации финансовых отчетов.

Понятность

Выступает в качестве основного требования к информации финансовой отчетности. Под понятностью понимается доступность информации для понимания пользователем , имеющим достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желающим изучить эту информацию с должным старанием.

В отечественной практике критерий понятности напрямую не сформулирован. Косвенно понятность сформулирована в Законе о бухгалтерском учете (ст.1 п.3)

Уместность

Информация является уместной в случае, если она имеет возможность влиять на решения пользователей, помогая в оценке прошлых, настоящих и будущих событий. В российской системе регулирования учета принцип уместности не сформулирован напрямую. Частично этот пробел восполнен в ФЗ " О бухгалтерском учете". Однако в этом законе основной акцент сделан на соблюдение действующего законодательства, а не на оценке прошлых, настоящих и будущих событий пользователем отчетности. В п. 6.2 "Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономики России" принцип уместности уже нашел свое отражение.

Существенность

Информация признается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на принятие решения пользователем финансовой отчетности. Аналогом принципом существенности вы действующей системе регулирования учета в РФ можно считать сформулированное в п. 4.3 приказа МФ РФ № 97 в ред. От 21.11.97 № 81-н требование о дополнительном раскрытии информации по статье отчетности, чей удельный вес превышает 5% от итого соответствующей отчетной формы. Однако, в данном приказе акцент смещен в сторону числовой, а не качественной характеристики. В "Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономики России" принцип существенности уже сформулирован в соответствии с рекомендациями КМСФО (п.6.2.1)

Надежность

Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений и когда пользователи могут положиться на нее, как представляющую правдиво то, что она должна представлять. В настоящее время в РФ тре6ование надежности в основном совпадает с рекомендациями КМСФО.

Правдивое представление

Данный критерий тесно связан с предыдущим. В интерпретации КМСФО требование правдивого представления формулируется сле6дующим образом. "Для того, чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции, которые она должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет представлять подобные операции". В настоящее время в РФ правдивое представление подменяется соответствием порядка отражения операций нормам действующего законодательства.

Преобладание сущности над формой

Операции должны учитываться и представляться в финансовой отчетности в соответствии с их сущностью и экономическим содержанием, а не только (и не столько) с их юридической формой. В РФ подобный принцип сформулирован, но не применятся практикующими бухгалтерами из-за извращенной сущности целей бухучета в РФ.

Нейтральность

Синонимом нейтральности является непредвзятость информации. Отчетность не будет нейтральной, если подбором или способом представления информации она будет оказывать влияние на формирование суждения с целью достижения запланированного результата.

Сопоставимость

Пользователи отчетности должны иметь возможность сравнить данные финансовой отчетности за достаточный период времени. В принципе подобное требование (с некоторыми оговорками) выполнено и в РФ. Сопоставимость достигается применением одних и тех же учетных принципов на протяжении длительного периода времени. Нельзя путать сопоставимость с полной унификацией учетных процедур. Для компании может быть невыгодным продолжать применение старых методов учета , если новые учетные принципы позволят получить более полезную и качественную информации. Вообще, подход к унификации учетных процедур в системе КМСФО и FASB несколько отличаются от российских принципов.

FASB и IASC , в отличии от Минфина, не стремится к введению полного единообразия учетных принципов. Это вызвано следующими причинами:

* Унификация учетных процедур нарушает свободу управления предприятием;
* Финансовые отчеты становятся сравнимыми по форме, но не по существу;
* Подавляет прогресс и развитие практического бухгалтерского учета при возникновении новых учетных объектов.

С этими аргументами (особенно с последним) трудно не согласиться. В силу инерционности МФ учет многих новых объектов не прописан в нормативных актах, что вызывает серьезные проблемы у практикующих бухгалтеров.

Однако , было бы ошибочным предполагать , что в США каждый бухгалтер учитывает одни и те же операции по своему. Принято правило, согласно которому "однотипные (схожие) операции должны отражаться в учете однотипно".

Подобный подход привел к тому , что единого плана счетов в США, а также в странах, придерживающихся стандартов КМСФО (в отличии, напр., от Французской Республики) , обязательного к применению на всех предприятиях , не существует. Предприятия разрабатывают рабочий План счетов самостоятельно, исходя из своих потребностей.

Т.е. российские предприятия, которые планируют вести параллельный (российский и нормальный -т.е в системе IASC\\ US GAAP) учет должны обратить особое внимание на разработку подобного плана счетов.

Заключение

Бухгалтер в России живет по правилам и действует по инструкции. В его сознание окончательно внедрена мысль о том, что каждый его шаг четко оговаривается конкретным пунктом конкретного нормативного документа. При этом мнение бухгалтера имеет меньший вес по отношению к мнению налогового инспектора. Что касается МСФО, именно здесь профессиональное мнение бухгалтера, то есть его суждение о моменте признания факта хозяйственной жизни, его оценке и так далее ставится на первое место и признается решающим. Отсюда, переход на МСФО в России должен предполагать в первую очередь изменение сознания большинства российских бухгалтеров, а точнее нашего профессионального самосознания как профессионалов, способных принимать ответственные решения.

Изменить сознание практикующих бухгалтеров, безусловно, способно только дополнительное образование, что на языке официальных документов носит название "подготовка и повышение квалификации кадров". Именно так называется специальный раздел Концепции. В рассматриваемой области должно быть обращено особое внимание на глубокое освоение лежащих в основе МСФО положений - полезности и существенности информации, приоритета экономического содержания перед юридической формой, сохранения капитала, ценности денег и др.

При этом одним из основных направлений совершенствования системы подготовки и повышения квалификации кадров в рассматриваемой области является переориентация учебных программ средних и высших учебных заведений, а также программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов на углубленное изучение МСФО и формирование навыков применения их на практике.

## Список использованной литературы

1. О учетной политике предприятия: Приказ Министерство финансов РФ от 28.07.1994 № 100 // Российские вести. 1994.-08.09.- №169

2. О программе реформирования бухгалтерского учета: Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 №283 // Собрание законодательства РФ. 1998.-16.03.- № 11

3. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. / Под ред. Н.П. Кондраков, И.А. Коваленко. — М.: Инфра-М, 2005. — 592 с

4. Патров В.В. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу/ В.В. Патров.// Эпиграф. -2005.20.08.- №32

5. Зонова А.В. Принципиальный подход к реформе российской системы бухгалтерского учета/ А.В. Зонова. //Международный бухгалтерский учет. - 2004. 12.09 - N9

6. Балашова М.Б.Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу./ М.Б. Балашова. //Международный бухгалтерский учет. - 2004. 12.09 - N9

7. Суворов А.В. Аудит финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО/ А.В. Суворов. //Международный бухгалтерский учет. - 2004. 12.09 - N9

8. Отдел новостей. Требования к финансовой отчетности в МСФО и РСБУ"//Интернет www klerk.ru 2008-04.02. 320 Мб