МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ

НАБЕРЕЖНОЧЕЛНИНСКИЙ ФИЛИАЛ ИНСТИТУТА

ЭКОНОМИКИ УПРАВЛЕНИЯ И ПРАВА

Экономический факультет

Кафедра "Бухгалтерского учета и аудита"

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

по дисциплине " Бухгалтерская (финансовая) отчетность"

на тему:

**"Реформирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности"**

Студент Курбанова Л.Р.

Группы 732

Научный руководитель

Поплаухина Т.Д.

Набережные Челны-2008г.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение

1. Сравнительная характеристика российских и международных стандартов финансовой отчетности

1.1. Принципы составления финансовой отчетности

1.2. Элементы финансовой отчетности

1.3. Состав финансовой отчетности

2. Реформирование российской отчетности в соответствии с МСФО

2.3. Перспективы перехода на МСФО в Российской Федерации

2.4. Проблемы реформирования

Заключение

Список использованных источников

**Введение**

Развитие рыночных отношений в стране, установление долгосрочных торговых связей, создание организаций с иностранными инвестициями и выход ценных бумаг на международный рынок требуют устранения трудностей в понимании зарубежными партнерами информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности российских организаций.

В деловом и профессиональном мире признано, что в наибольшей степени соответствует рыночной экономике система финансовой отчетности, описываемая Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Она обеспечивает рынок полезной широкому кругу заинтересованных пользователей финансовой информацией, позволяет по-новому, эффективно построить управление компанией, является важной составляющей качественного корпоративного управления компанией.

Отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами, - необходимое условие выхода на международные рынки капитала. Одним их основных условий значимости финансовой информации для ее пользователей на международных рынках капитала является сопоставимость отчетных данных, содержащихся в отчетности разных стран. В соответствии с решением, принятым большинством экономически развитых стран, переход на МСФО в части формирования консолидированной финансовой отчетности предполагается осуществлять, начиная с отчета за 2005 год. Именно поэтому сегодня важнейшая задача, стоящая перед бухгалтерским и аудиторским сообществом, заключается в том, чтобы изучать международные стандарты и перестраивать свое профессиональное мышление под МСФО, развивать навыки работы с международными стандартами.

Цель данной курсовой работы - рассмотреть процесс реформирования российского бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО.

В соответствии с поставленной целью, задачами работы является следующее:

1. Дать понятие международным стандартам финансовой отчетности.
2. Сформулировать принципы программы реформирования бухгалтерского учета.
3. Раскрыть проблемы, возникшие в ходе реформирования.
4. Наметить перспективы развития отечественного бухгалтерского учета.

Работа представлена в двух главах.

Первая глава дает сравнительную характеристику российских и международных стандартов финансовой отчетности, и делится на три подпункта, которые включают основные принципы, элементы и состав финансовой отчетности.

Во второй главе представлены перспективы и проблемы реформирования финансовой отчетности.

В конце работы приводится список использованной литературы. При написании данной работы преимущественно были использованы статьи периодических изданий ( Бухгалтерский учет, Аудит, Финансовая газета и др.). Исследуемые проблемы курсовой работы в литературе освещены достаточно. Данные источники были хорошо изучены, тема курсовой работы раскрыта.

Работа написана в соответствии с положениями и стандартами международного учета и отчетности.

1. СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

* 1. Принципы составления финансовой отчетности

Несмотря на наличие большого сходства между вариантами учетных политик, использование которых разрешено в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета, применение этих вариантов зачастую строится на различных основополагающих принципах, теориях и целях. Расхождения между российской системой бухгалтерского учета и МСФО приводят к значительным различиям между финансовой отчетностью, составляемой в России и в западных странах. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, которая ранее составлялась в соответствии с российской системой учета, использовалась органами государственного управления и статистики. Так как эти группы пользователей имели различные интересы и различные потребности в информации, принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались в различных направлениях. [12,с.41]

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России более широко трактует данную цель, акцентируя внимание на то, что отчетность должна, прежде всего, отвечать интересам ее внутренних и внешних заинтересованных пользователей для принятия решений. Несомненно, признание данных целей является значительным шагом в сторону МСФО, хотя следует отметить, что на практике, составители отчетности преследуют иные цели, прежде всего, фискальные. [3]

Например, одним из принципов, являющихся обязательными в МСФО, но не всегда применяемых в российской системе учета, является приоритет содержания над формой представления финансовой информации. В соответствии с МСФО содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы. В соответствии с российской системой учета операции чаще всего правило учитываются строго в соответствии с их юридической формой, а не отражают экономическую сущность операции.

Вторым главным принципом международных стандартов учета, отличающим их от российской системы учета является отражение затрат. Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, в то время как в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований в отношении документации.

В России принципы бухгалтерского учёта сформулированы в Федеральном законе «О бухгалтерском учёте» от 21 ноября 1996 г. (в виде требований к ведению бухгалтерского учёта), Положениях по бухгалтерскому учёту «Учётная политика предприятия» (ПБУ 1/98) (в виде требований и допущений) и «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), а также в принятой Концепции бухгалтерского учёта в рыночной экономике. Однако существуют сложности с реализацией про- декларированных принципов на практике. Эта главная проблема, которая пока остается нерешенной до настоящего времени.

Резюмируя различия в основных принципах подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО и российским законодательством, можно сделать следующие выводы:

1. Согласно Закону «О бухгалтерском учете» основными задачами бухгалтерского учета, помимо формирования полной и достоверной информации, являются обеспечение информацией, необходимой для контроля над соблюдением законодательства, соответствием нормам и предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности; [1]
2. В российской практике присутствуют 2 допущения, не предусмотренные МСФО;
3. В российской практике большинство принципов раскрыто менее подробно, чем в МСФО;
4. Структура принципов в российском законодательстве не соответствует МСФО (например, ограничение уместности и надежности сформулировано как требование) и не представлена в логическом и последовательном порядке ни в одном отдельно взятом российском нормативном акте;
5. Присутствуют различия в терминологии.
   1. Элементы финансовой отчетности

Элементы финансовой отчётности – это экономические категории, которые связаны с предоставлением информации о финансовом состоянии предприятия и результатах его деятельности: активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы. В Концепции бухгалтерского учета Российской Федерации приводится такой же перечень элементов, характеризующих финансовое положение, как и в МСФО, однако формулировки Концепции гораздо короче, чем в МСФО, и не содержат пояснений и примеров.

В отличие от Концепции, в законодательных актах, регламентирующих учет и отчетность в РФ, нет определения категорий «активы», «обязательства» и «капитал». В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» говорится, что объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности (гл. 1, ст. 1).

В Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) также отсутствует трактовка актива и пассива баланса как хозяйственных средств и их источников. При этом капитал рассматривается как один из видов пассива.[5,с.153]

Таким образом, трактовки элементов баланса в отечественных нормативах не совпадают с их трактовками в МСФО. Единственным документом, в котором они приближены к международным стандартам, является Концепция. Однако заявленные в Концепции трактовки активов, обязательств и капитала не согласуются с нормативными актами, в результате отсутствует механизм их реализации на практике.

Элементы отчетности признаются только, если они удовлетворяют критериям признания, т.е. существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с ним, будет получена или утрачена компанией, а также элемент имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена.

В российской Концепции также указываются критерии признания активов и обязательств, однако трактовка признания капитала отсутствует, так как нет статей, посвященных концепции капитала и концепции его поддержания. Таким образом, провозглашенный в Концепции подход к признанию активов, обязательств и капитала, несмотря на схожесть с МСФО, носит лишь декларативный характер.

В соответствии с МСФО элементы отчетности могут оцениваться в учете, используют следующие методы [4,с.117]:

1. Фактическая стоимость приобретения или первоначальная стоимость;
2. Текущая или восстановительная стоимость;
3. Возможная стоимость продажи или погашения;
4. Дисконтированная или приведённая стоимость.

Перечень возможных методов оценки, устанавливаемых Концепцией, совпадает с перечнем в МСФО, однако их трактовка в Концепции, в отличие от МСФО, дается только для активов. О распространении данных методов на обязательства в Концепции не говорится. Определение дисконтированной стоимости вообще отсутствует в Концепции.

В российских нормативных актах содержатся различные способы оценки для конкретных статей баланса, как, например, в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Наиболее распространенной является фактическая себестоимость. Следует отметить также большую степень регламентации оценок элементов отчетности в российском законодательстве по сравнению с требованиями МСФО. Во многих случаях в МСФО допускается оценка статей баланса на основании профессионального суждения бухгалтера с учетом особенностей предприятия, интересов пользователей и основополагающих принципов МСФО. В отечественной практике оценка любой статьи баланса производится строго в соответствии с требованиями Положения.

Элементами, отражающими финансовые результаты предприятия, являются доходы и расходы. Необходимо отметить большую схожесть трактовок дохода предприятия в Концепции, ПБУ 9/99 и МСФО.

Согласно МСФО выручка делится на доходы от обычной деятельности (выручка) и прочие доходы. В МСФО отмечается условный характер отнесения доходов к той или иной группе в зависимости от конкретной деятельности компании и единый характер различных статей доходов по экономической природе.

В отличие от МСФО в Концепции классификация статей доходов рассматривается кратко. Гораздо более подробно приводится классификация статей доходов в ПБУ 9/99. Аналогично МСФО в ПБУ 9/99 доходы подразделяются на доходы от обычных видов деятельности фирмы и прочие. Принцип отнесения доходов к определенной группе такой же, как и в МСФО, - исходя из характера деятельности предприятия и его операций. Аналогично МСФО в ПБУ 9/99 отмечается условность отнесения доходов к доходам от обычных видов деятельности для разных предприятий: одни и те же доходы могут быть основными для одних предприятий и прочими для других. В ПБУ 9/99 прочие доходы подразделяются на три группы: операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы, однако при этом не характеризуется их экономическая сущность. Вместо строгого определения критерия отнесения доходов к той или иной группе в ПБУ 9/99 дается открытый перечень примеров операционных, внереализационных и чрезвычайных доходов, при этом принцип группировки доходов остается неопределенным.

Критерии признания дохода в МСФО и Концепции аналогичны. Согласно ПБУ 9/99 (п. 12)[2] критерии признания выручки включают пять пунктов, которые распространяются на все виды выручки. (Исключение составляет только выручка от предоставления за плату во временное пользование активов, для признания которой требуется выполнение только трех пунктов из пяти.). Сравнительный анализ этих критериев приведен в таблице 1.

*Табл.1. Критерии признания выручки в соответствии с МСФО и российской практикой.*

|  |  |
| --- | --- |
| **ПБУ 9/99** | **МСФО 18** |
| 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом | 1) компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары |
| 2) сумма выручки может быть определена | 2) сумма выручки может быть надежно оценена |
| 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации | 3) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию |
| 4) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены | 4) понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены |
| 5) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана) | 5) компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары |

Критерии включения расходов в отчетность в МСФО и Концепции сопоставимы. В Концепции присутствует дополнительное условие о независимости признания расхода от налогооблагаемой базы. В ПБУ 10/99 включены все требования к признанию расходов, изложенные в Концепции, однако помимо данных требований ПБУ содержит дополнительно условие, что «расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий: расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота». То есть в отличие от МСФО расход не может быть признан только на основании профессионального суждения бухгалтера об уменьшении экономических выгод и должен подтверждаться документально. Пункт 18 ПБУ содержит возможность признания расхода по кассовому методу, что не соответствует МСФО.

* 1. Состав финансовой отчетности

В таблице 2 приведено сравнение состава финансовой отчётности, которую должны предоставлять организации в соответствии с МСФО и российским законодательством.

*Табл. 2. Состав финансовой отчетности по МСФО и российскому законодательству.*

|  |  |
| --- | --- |
| **МСФО** | **Российское законодательство** |
| Бухгалтерский баланс | Бухгалтерский баланс (форма №1) |
| Отчёт о прибылях и убытках | Отчёт о прибылях и убытках (форма № 2) |
| Отчёт о движении капитала | Отчёт об изменениях капитала (форма №3) |
| Отчёт о движении денежных средств | Отчёт о движении денежных средств (форма № 4) |
| **-** | Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5) |
| **-** | Отчёт о целевом использовании полученных средств (форма № 6) |
| Учётная политика и пояснительная записка | Пояснительная записка |
| **-** | Аудиторское заключение |

Состав отчетности по российскому законодательству приведен в соответствии с нормативными актами Министерства финансов РФ.

Необходимо отметить различие в терминологии: международные стандарты – это стандарты финансовой отчетности, в то время как в российской практике отчетность называется бухгалтерской.

Особого внимания требует вопрос соответствия отчетности МСФО. Отчетность соответствует МСФО, если она подготовлена в соответствии со всеми стандартами и интерпретациями. Факт соответствия МСФО должен быть отражен в финансовой отчетности. При этом соответствие МСФО означает, что отчетность удовлетворяет всем требованиям каждого применимого стандарта. И наоборот, финансовая отчетность не может быть охарактеризована как соответствующая МСФО, если имеются какие-либо существенные отступления от стандартов и разъяснений к ним в отношении учета и раскрытия информации. Наличие национальных стандартов, противоречащих МСФО, а также раскрытие учетной политики и включение в отчетность соответствующих пояснений не считаются оправданием отклонений от требований МСФО.

Вместе с тем предусмотрено, что в исключительных ситуациях может оказаться необходимым отступление от МСФО. Такие ситуации возникают, когда применение международных стандартов может привести к искажению информации об отдельных хозяйственных операциях.

Кроме того, МСФО устанавливают достаточно жесткий подход к выбору учетной политики. В этом процессе компания должна ориентироваться на правила, предписанные МСФО. При отсутствии таковых для отдельных операций руководство компании вырабатывает учетную политику, при использовании которой финансовая отчетность будет содержать полную и непредвзятую информацию, необходимую пользователям для принятия решений, достоверно отражающую результаты деятельности и положение компании, а также экономическое содержание операций (а не их юридическую форму).

Принятый в МСФО подход призван устранить излишне широкую интерпретацию стандартов, а также ситуации, когда в публикуемой финансовой отчетности содержится указание, что она подготовлена в соответствии с МСФО, хотя на самом деле не все требования стандартов соблюдены. Чаще всего подобные ситуации возникают в отношении требований по раскрытию информации (операции со связанными сторонами, географические и операционные сегменты).

***Бухгалтерский баланс***

Международными стандартами не предусмотрена какая-либо стандартная форма баланса и определяется лишь круг обязательных статей баланса:

1. основные средства;
2. нематериальные активы;
3. финансовые активы;
4. инвестиции, учтенные по методу участия;
5. запасы;
6. торговые и другие дебиторские задолженности;
7. денежные средства и их эквиваленты;
8. задолженность покупателей и заказчиков и другая дебиторская задолженность;
9. налоговые обязательства;
10. резервы;
11. долгосрочные обязательства, включающие выплату процентов;
12. доля меньшинства;
13. выпущенный капитал и резервы.

В России форма баланса закреплена законодательно (Приказ Минфина №67 от 22 июля 2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности»). Ключевые различия в отношении основных средств касаются амортизации. В соответствии с международными стандартами учета руководству компании разрешено самостоятельно определять сроки службы основных средств, в зависимости от того, в течение какого периода времени предприятие предполагает их использовать. Хотя в ПБУ 6/01 «Учёт основных средств» также прописано, что организация сама определяет срок полезного использования основных средств, на практике организации для целей бухгалтерского учета продолжают использовать нормы амортизации, установленные Постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. №1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР». В связи с принятием Главы 25 Налогового кодекса многие предприятия используют новую классификацию основных средств, установленную Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», т.е. предпочтение отдается налоговому учету. Разница в сроках службы приводит к расхождениям в величине остаточной стоимости активов, а также в суммах по амортизации, начисленных за определенный период, представленных в соответствии с российской системой учета и МСФО. В соответствии с ПБУ 6/01 «Учёт основных средств» амортизация может производиться одним из четырёх способов амортизационных начислений:

1. линейный способ;
2. способ уменьшающегося остатка;
3. способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
4. способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В МСФО 16 «Основные средства» предусмотрено три метода:

1. равномерного начисления;
2. уменьшаемого остатка;
3. метод суммы изделий.

Важное отличие состоит в том, что в российском учете не используется регулярный анализ активов на предмет их обесценения, в то время как МСФО 36 «Обесценение активов» применяется к большому числу активов, признаваемых в бухгалтерском балансе (нематериальные активы, основные средства, инвестиции). Основная задача этого стандарта - обеспечить реальную оценку активов в финансовой отчетности путем признания убытка от их обесценения (снижения стоимости, ценности), когда чистая балансовая стоимость превышает возмещаемую сумму. Убыток признается в отчете о прибылях и убытках за отчетный период, а если актив ранее переоценивался, - относится в уменьшение резерва переоценки. В МСФО 36 предусмотрен ряд возможных признаков обесценения, наличие которых компания должна проверять на каждую отчетную дату, используя ряд внешних и внутренних источников информации. При выявлении хотя бы одного из них необходимо оценить возмещаемую стоимость актива для определения убытка от обесценения. В российских правилах не предусмотрено признания такого убытка. В ПБУ 6/01 предусмотрена уценка основных средств по итогам переоценки, при этом сумма уценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток) или в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Однако российские стандарты не ставят целью регулярный анализ активов на предмет их обесценения и признание убытков в отчетном году.

Определения нематериальных активов согласно МСФО 38 «Нематериальные активы» и ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» в целом соответствуют друг другу, хотя есть и некоторые различия. Первое состоит в том, что согласно ПБУ нематериальные активы (НМА) должны использоваться в течение длительного времени, т.е. иметь срок полезного использования свыше 12 месяцев. МСФО же не предусматривает временных критериев для признания нематериальных активов, т.е. предполагает более гибкий подход. Второе отличие состоит в том, что согласно пункту 3 ПБУ для признания НМА необходимо наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.). В МСФО 38 нет требования к наличию юридических прав, т.к. основным критерием является способность контролировать будущие экономические выгоды от использования НМА, т.к. компания может контролировать эти выгоды иным способом (МСФО 38.13).

В результате несоответствия определений существует ряд различий в признании тех или иных объектов НМА в учете. Например, ПБУ 14/2000 относит к НМА организационные расходы. В соответствии с МСФО 38 организационные расходы не признаются НМА, т.к. они напрямую не связаны с получением от них экономических выгод. Несмотря на то, что расходы на учреждение организации производятся с целью получения будущих экономических выгод, реальная вероятность их получения на момент создания компании отсутствует – компания может оказаться, например, убыточной.

В российском системе учёте активы, создаваемые самим предприятием, такие как стоимость собственного созданного программного обеспечения, «ноу-хау», исключительное право на товарный знак могут быть отражены как нематериальные. Согласно МСФО, активы, создаваемые самим предприятием, должны удовлетворять следующим критериям: актив должен быть потенциально выгодным в экономическом плане, и стоимость актива должна быть достоверно определена. Внутренне созданные торговые марки вообще не должны признаваться в составе НМА, так как затраты на них невозможно отличить от затрат на развитие компании в целом.

ПБУ 14/2000 относит к НМА деловую репутацию организации. МСФО 38 различает внутренне созданную деловую репутацию и деловую репутацию, возникающую при объединении компаний. Внутренняя деловая репутация не признается НМА и вообще не отражается в учете как актив, поскольку не является идентифицируемым ресурсом и не может быть надежно измерена. Деловая репутация как актив возникает и отражается в учете лишь при покупке другой компании целиком как имущественного комплекса. В этом случае организация присоединяет все активы и обязательства приобретаемой компании, уплачивая за нее определенную плату. Разница между уплаченной суммой и стоимостью приобретенных активов и обязательств и составляет деловую репутацию. Несмотря на то, что МСФО 38 однозначно требует отражения положительной деловой репутации в качестве амортизируемого актива, при этом деловая репутация показывается отдельной строкой в разделе внеоборотных активов. В отличие от МСФО 38 ПБУ 14/2000 не разграничивает внутренне созданную и приобретенную деловую репутацию.

Еще один важный вопрос – учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. Научно-исследовательские работы - оригинальные и запланированные исследования, проводимые в целях получения новых научных или специальных знаний. Опытно-конструкторские работы - применение результатов научных исследований или иных знаний при разработке плана или проекта производства новых или существенно усовершенствованных материалов, приборов, продуктов, технологий, систем или услуг, до начала промышленного производства или использования. Согласно МСФО, расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы необходимо отражать в учете как расходы того периода, в течение которого они были понесены, за исключением тех случаев, когда соблюдаются следующие условия (в таких случаях их необходимо учитывать как НМА):

1. техническая осуществимость продукта или процесса может быть продемонстрирована;
2. компания намерена производить, продавать или использовать продукт или процесс;
3. может быть продемонстрировано наличие рынка для продукта или процесса, или, если он предназначен скорее для внутреннего использования, а не для продажи, то его полезность для компании;
4. существуют достаточные ресурсы, или их доступность может быть продемонстрирована, для завершения проекта, продажи или использования продукта или процесса;
5. затраты, относимые на продукт или процесс, могут быть надёжно оценены.

В российском учете затраты на НИОКР могут капитализироваться как по ОКР, так и по НИР в случае наличия положительного результата. Поскольку наличие положительного результата не означает однозначно возможности использования или продажи результатов исследований и разработок, необходимо признать существенное отличие в квалификации данных объектов в российском учете от требований МСФО. Следовательно, при подготовке финансовой отчетности в формате МСФО следует списать те затраты на расходы соответствующего периода, которые не подпадают под определение затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы согласно МСФО.

Также в российском законодательстве пока нет никаких чётко прописанных процедур по учёту объединений компаний (покупке и слиянию интересов) и отражению положительной или отрицательной деловой репутации (goodwill), которая при этом возникает.

Аналогично основным средствам, в российском учете не предусмотрен регулярный анализ НМА на предмет возможного обесценения (МСФО 36). Также перечень раскрываемой информации в отчетности в МСФО шире, чем в российском учете.

Можно выделить ряд различий при учёте материально-производственных запасов. Учёт запасов регулируется МСФО 2 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Учёт материально-производственных запасов». ПБУ 5/01 предписывает оценивать МПЗ по фактической себестоимости. А в конце отчетного периода материально-производственные запасы должны переоцениваться. В соответствии с МСФО 2 запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж. При этом в соответствии с МСФО возможная цена продаж рассчитывается за вычетом расходов на продажу (что не предусмотрено ПБУ). Себестоимость материально-производственных запасов (кроме товаров в торговле, принятых к учету по продажным ценам и МБП) по российскому законодательству может производиться следующими способами:

1. по себестоимости каждой единицы;
2. по средней себестоимости;
3. по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (метод ФИФО);
4. по себестоимости последних по времени приобретения МПЗ (метод ЛИФО).

В отличие от России, в международной практике предусмотрено 3 метода:

1. Метод ФИФО (основной порядок учета);
2. Метод средневзвешенной (основной порядок учета);
3. Метод ЛИФО (допустимый альтернативный порядок учета).

Метод ЛИФО будет в ближайшем времени отменен в рамках проекта КМСФО по улучшению качества стандартов.

Инвестиции могут быть отнесены к краткосрочным или долгосрочным. Российская система учета требует, чтобы как текущие, так и долгосрочные инвестиции были представлены в балансе по стоимости их приобретения. В противоположность этому, международные стандарты учета разрешают учитывать долгосрочные инвестиции в зависимости от их характера:

1. по себестоимости (т.е. включая расходы по приобретению, такие как брокерские и банковские комиссионные сборы, гонорары, пошлины);
2. по переоценённой стоимости;
3. по меньшему из двух значений: себестоимости и рыночной стоимости.

Есть различия в подходе к созданию резерва по сомнительной дебиторской задолженности. При создании резерва российские предприятия в основном руководствуются статьей 266 Налогового кодекса, в результате чего данный подход страдает формализмом. Российские стандарты бухгалтерского учета и отчетности предусматривают создание резервов только в отношении конкретной задолженности. МСФО допускают возможность создания общего резерва на всю дебиторскую задолженность, например, как процент от нетто – реализации.

***Отчет о прибылях и убытках***

Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, а в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований к составлению документации. Основополагающий принцип МСФО, заключающийся в том, что содержание финансовой отчетности важнее формы представления информации или ее извлечения, находится в противоречии с положением о необходимости наличия достаточной документации для отражения операции. Самый распространенный пример несоответствия – многие российские предприятия признают выручку не по дате отгрузки, а по дате счета-фактуры, который может выписываться через 2-3 недели после даты отгрузки.

Еще одним различием между новой российской формой отчета о финансовых результатах и отчетом о прибылях и убытках формата МСФО является отражение амортизации и расходов по оплате труда. Согласно МСФО, если компании раскрывают отчет о прибылях и убытках, используя метод «по назначению затрат», то они должны дополнительно раскрывать данные по расходам на амортизацию и оплату труда. В российской практике данные расходы раскрываются в Приложении к бухгалтерскому балансу.

Также следует выделить некоторые различия в составе себестоимости реализованной продукции. В соответствии с МСФО коммерческие расходы и, в общем случае, общехозяйственные расходы (амортизация зданий управления, расходы на содержание аппарата управления, вспомогательных служб) не рассматриваются как непосредственно связанные с приобретением и производством товаров, и, следовательно, не включаются в себестоимость производства. В соответствии с российской системой учета коммерческие расходы и общехозяйственные расходы могут включаться в состав себестоимости реализованной продукции, если это предусмотрено учетной политикой.

Отдельно следует обратить внимание на отражение налогов, кроме налога на прибыль, в отчете о прибылях и убытках. В России эти налоги обычно включаются в разные строки. Согласно МСФО акцизы показываются в составе выручки отдельно, пошлины могут также показываться в составе выручки, если это предусмотрено учетной политикой.

Большой теоретический и практический интерес вызывает учёт бартера. В российской экономике бартер играет значительно более важную роль, нежели в международных масштабах. Согласно МСФО, если товары или услуги обмениваются на другие однородные и аналогичные по стоимости товары или услуги, такая сделка не признается реализацией.

В соответствии с российскими стандартами доходы и расходы, полученные и понесенные по разным операциям, отражаются развернуто.

***Отчет о движении денежных средств***

Отчет о прибылях и убытках в международной практике готовится по МСФО «Отчеты о движении денежных средств», в России – в соответствии с Приказом Минфина РФ от 28 июня 2000 г. N 60н «О методологических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации». Отчет о движении денежных средств обеспечивает предоставление информации, позволяющей оценить эти показатели, а также понять изменения в чистых активах компании, ее финансовую структуру (в том числе ликвидность и платежеспособность), способность регулировать время и плотность денежных потоков в условиях постоянно меняющихся внешних и внутренних факторов. Включение отчета о движении денежных средств в финансовую отчетность позволяет осуществить моделирование текущей стоимости будущих денежных потоков для сравнительной оценки компаний.

В соответствии с МСФО «Отчеты о движении денежных средств» в отчете о движении денежных средств отражаются изменения не только в наличных денежных средствах, но и в денежных эквивалентах. К денежным эквивалентам относятся краткосрочные и высоколиквидные инвестиции, свободно обратимые в заранее известную сумму денежных средств с незначительным риском колебаний стоимости. Инвестиции, признаваемые эквивалентами денежных средств, держат на балансе не столько для получения инвестиционного дохода либо контроля над деятельностью объекта инвестиций, сколько для обеспечения исполнения краткосрочных обязательств. Это своего рода прием управления денежными средствами. К эквивалентам денежных средств относятся инвестиции с кратким сроком обращения, как правило, не превышающим трех месяцев до даты погашения. При более длительных сроках обращения соответствующие инвестиции обычно не отвечают требованию незначительности риска колебаний стоимости.

В российской практике понятия денежных эквивалентов нет. В правилах составления отчета о движении денежных средств говорится о денежных средствах, учитываемых в кассе организации, на расчетных, валютных и специальных счетах. Краткосрочные депозиты в банках включаются в состав краткосрочных финансовых вложений. Отсутствует требование о раскрытии ограничений на использование отраженных в отчетности денежных средств, а также состава денежных средств.

Существуют значительные расхождения в методах подготовки информации – российские правила предусматривают только прямой метод (нарастающим итогом с начала года), а МСФО - прямой и косвенный. Косвенный метод более распространен в мировой практике как метод составления отчета о движении денежных средств. Он включает в себя элементы анализа, так как базируется на сопоставлении изменений различных статей бухгалтерского баланса за отчетный период, характеризующих имущественное и финансовое положение организации, а также включает анализ движения основных средств, их амортизацию и другие показатели, которые невозможно получить исключительно из данных бухгалтерского баланса. В результате применения косвенного метода финансовый результат (чистая прибыль) организации за период преобразуется в разность между величинами денежных средств, находящихся в распоряжении организации по состоянию на начало и конец отчетного периода. Необходимо отметить, что при подготовке консолидированной отчетности прямой метод является малоприменимым, т.к. требует больших затрат на получение необходимой информации по каждому из консолидируемых предприятий.[16,с.6-8]

Согласно МСФО при отражении денежных потоков в иностранной валюте их величина пересчитывается в валюту отчетности по курсу, принятому на дату движения денежных средств. По российским стандартам в случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета.

Есть различия в порядке классификации данных по видам деятельности. В соответствии с МСФО 7 финансовая деятельность - это деятельность, которая приводит к изменению в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании, а инвестиционная деятельность – приобретение и продажа долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам. Согласно российским стандартам инвестиционная деятельность – это деятельность, связанная с капитальными вложениями организации в связи с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов, других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций, других ценных бумаг долгосрочного характера и т.п. Финансовая деятельность – это деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций, иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытием ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т.п. Исходя из рассмотренных определений, денежные поступления в российской практике при выпуске краткосрочных облигаций классифицируются как финансовая деятельность, а долгосрочных – как инвестиционная. В МСФО денежные средства, привлеченные в результате эмиссии облигаций, классифицируются как финансовая деятельность.[38,с.20]

В таблице 3 приведены основные различия в подходах к классификации видов деятельности.

*Табл. 3. Классификация некоторых видов деятельности отчета о прибылях и убытках по МСФО и российским стандартам.*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Движение денежных средств** | **МСФО** | **Российская практика** |
| Поступления от собственников (акционеров) в виде вкладов | Финансовая | Текущая |
| Выплата дивидендов собственникам | Финансовая | Инвестиционная |
| Поступления от собственников (акционеров) строго целевого характера использования | Финансовая | Инвестиционная |
| Поступление и возврат долгосрочных кредитов и займов (в том числе облигационных) целевого характера, а также выплата процентов по ним | Финансовая | Инвестиционная |
| Поступление и возврат краткосрочных кредитов и займов (в том числе облигационных) целевого характера, а также выплата процентов по ним | Финансовая | Финансовая |
| Поступление и возврат краткосрочных кредитов и займов (в том числе облигационных), не имеющих строго целевого характера | Финансовая | Текущая |

Таким образом, в отношении отчета о движении денежных средств также остаются существенные различия между российскими и международными стандартами финансовой отчетности.

***Прочие различия***

***Консолидированная (сводная) отчетность.*** Одно из ключевых отличий МСФО и российской системы учета – это различия при подготовке консолидированной или сводной отчетности. Термин «консолидированная» используется в МСФО, «сводная» - в российском законодательстве.

Необходимость составления сводной бухгалтерской отчетности предусматривается Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, (Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н). В нем говорится, что в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами, в порядке, устанавливаемом Минфином России.

Такой порядок установлен Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (утверждены Приказом Минфина России от 30.12.1996 N 112). В пункте 1.3 рекомендаций определены три условия, при которых бухгалтерская отчетность дочернего общества включается в сводную бухгалтерскую отчетность:

1. головная организация обладает более пятидесяти процентов голосующих акций акционерного общества или более пятидесяти процентов уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;
2. головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором;
3. в случае наличия у головной организации иных способов определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Предприятие может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность, если одновременно соблюдаются следующие условия:

1. сводная бухгалтерская отчетность составлена на основе МСФО;
2. Группой обеспечена достоверность сводной бухгалтерской отчетности, составленной на основе МСФО;
3. пояснительная записка к сводной бухгалтерской отчетности содержит перечень применяемых требований бухгалтерской отчетности, раскрывает способы ведения бухгалтерского учета, включая оценки, отличающиеся от правил, предусмотренных нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету Министерства финансов Российской Федерации.

МСФО ориентированы, прежде всего, на составление сводной отчетности, т.к. только сводная финансовая отчетность обеспечивает выполнение главной цели отчетности – предоставление достоверной и объективной информации о финансовом положении компании, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в них. Российские рекомендации не затрагивают ряд важных вопросов, возникающих при составлении сводной отчетности. Министерство финансов РФ считает одной из своих первоочередных затрат разработать ПБУ по сводной отчетности, которое должно устранить большинство существующих различий.

Согласно МСФО 22 «Объединение компаний» существуют два метода учета объединения компаний: метод покупки, при котором определяется покупатель, стоимость покупки и осуществляется распределение установленной стоимости на идентифицируемые активы и обязательства, и метод объединения интересов, который применяется в тех редких ситуациях, когда покупатель не может быть определен. Выбор метода не зависит от юридической формы сделки. В российских правилах вопросы объединения деятельности (бизнеса) двух и более компаний пока не разработаны. В то же время необходимо отметить, что КМСФО планирует отменить метод объединения интересов в рамках проекта по улучшению качества МСФО. Очевидно, что для разработки российского ПБУ необходимо будет проанализировать эти изменения.

Согласно рекомендациям (Приказ Минфина России от 30.12.1996 N 112, пункт 1.8) некоторые головные компании могут не составлять сводную отчетность в случаях, которые не предусмотрены в МСФО. В российских стандартах не прописаны правила для консолидации так называемых специализированных компаний. Как правило, специализированные компании – это оффшорные компании, создаваемые для осуществления сложных финансовых операций. Манипуляции при отражении таких операций широко использовались в случаях с Enron и Parmalat. КМСФО и американский Совет по разработке финансовых учётных стандартов в настоящее время работают над пересмотром стандартов учета специализированных компаний.

По российским правилам стоимостная оценка участия головной организации в дочернем обществе, являющемся банком или иной кредитной организацией, может отражаться в сводной бухгалтерской отчетности в порядке, установленном для отражения вложений в зависимое общество. Обоснованность этого подтверждается независимым аудитором. То есть, если в состав Группы входит банк (а это очень частое явление для крупных промышленных групп), то его результаты не консолидируются в результаты Группы на общих основаниях. Согласно МСФО 27 исключение дочерней компании из консолидации из-за того, что ее деятельность отличается от деятельности других компаний группы, неоправданно, так как сведения отчетности дочерних обществ и раскрытие дополнительной информации о различных видах их деятельности в сводной финансовой отчетности обеспечивают наличие более качественной информации.

***Учет инфляции.*** Согласно МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» финансовая отчетность компании, отчитывающейся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, должна быть представлена в единицах измерения, действующих на отчетную дату.

Российские правила не предусматривают корректировку данных бухгалтерской отчетности на уровень инфляции, что является одной из причин несопоставимости ее с МСФО, отсутствует требование о пересчете данных финансовой отчетности дочерних компаний, выраженных в валюте страны с гиперинфляционной экономикой.

***Учет валютных курсов.*** В России порядок учета операций в иностранной валюте определен в ПБУ «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000), в МСФО ему соответствует МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов». Можно выделить несколько основных различий между этими стандартами.

Согласно ПБУ операции в валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России, МСФО не уточняет, по какому курсу должна быть пересчитана операция (т.е. допускает использование среднего курса). МСФО предусматривает допустимый альтернативный способ учета курсовых разниц, которые появляются вследствие серьезного снижения стоимости валюты, которое влияет на сумму обязательств, возникших в результате недавнего приобретения активов за иностранную валюту. Такая курсовая разница должна включаться в балансовую стоимость актива при соблюдении определенных условий. В ПБУ 3/2000 никак не оговариваются подобные случаи.

В ПБУ 3/2000 особо оговаривается порядок учета курсовых разниц, связанных с формированием уставного (складочного) капитала. Такие курсовые разницы должны относится счет «Добавочный капитал».

МСФО предусматривают особый порядок пересчета валют в отношении отчетности зарубежных дочерних компаний, включаемых в консолидированную отчетность. Для этого необходимо произвести пересчет всех активов и обязательств компании по конечному курсу, а статей расходов и доходов - по курсу на дату совершения операции. Возникающие при этом курсовые разницы должны относится не на расходы или доходы отчетного года, а на собственный капитал компании. Данный порядок не предусмотрен в ПБУ 3/2000.

2. РЕФОРМИРОВАНИЕ РОССИЙСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

2.1 Перспективы перехода на МСФО в Российской Федерации

Использование международных стандартов позволяет предоставить рынку больший объем информации о компании, делает компанию более прозрачной с финансовой точки зрения. Практика свидетельствует, что если компания имеет отчетность по международным стандартам, то, во-первых, она имеет доступ на международные рынки капитала, и, во-вторых, ей удается привлекать финансирование с рынка (и не только международного) на более выгодных условиях. Действительно, компания предоставляет достаточный объем информации о себе, что позволяет заимодавцу, потенциальному инвестору понять и оценить риски, с которыми связано предоставление финансирования. Использование МСФО при подготовке отчетности российской компании делает ее более конкурентоспособной в борьбе за источники финансирования.

На сегодняшний день не существует официального перевода МСФО и поэтому это наиболее болезненный вопрос. Сложность его решения определяется целым рядом факторов. Прежде всего, тем, каким образом Устав Комитета по МСФО регулирует порядок издания переводов международных стандартов на национальные языки. Официальный текст международных стандартов принимается и распространяется на английском языке. Любые переводы на другие языки до недавнего времени издавались самим Комитетом или при его активнейшем участии. Это очень сложная конструкция. Она вряд ли может устраивать профессиональное сообщество и государственные органы. Именно поэтому, в Европейском Союзе права на перевод международных стандартов были переданы Комитетом по МСФО соответствующим странам. В России такой передачи пока не произошло, и это затягивает, усложняет процесс перевода. Последний раз перевод МСФО на русский язык публиковался в 1999 году. С 1999 года в международных стандартах произошло такое количество изменений, что сегодня уже трудно говорить о существовании более-менее актуального текста МСФО на русском языке. В связи с этим Министерство финансов Российской Федерации приступило к активным действиям по скорейшему изданию стандартов на русском языке.

Законопроект предусматривает обязательное проведение аудиторской проверки, подготовки отчетности по МСФО. Это повлечет существенное увеличение финансовой нагрузки. Но это нормальные деловые издержки компании. Они окупятся тем, что компания получит возможность привлечь с рынка более дешевые финансовые ресурсы. Кроме того, в этих расходах компания заинтересована: аудиторское заключение на отчетность по МСФО подтверждает добросовестность компании, надежность данных, предоставляемых ею рынку. Это своего рода вклад в положительный имидж компании. Вообще, переход на МСФО это достаточно затратное дело. Прежде всего для самих компаний. Здесь затраты на переобучение старого и наем нового персонала, приобретение или перенастройка компьютерных систем, изменение систем документооборота и внутреннего контроля, переориентация всей системы управления компанией. Это затраты и для государственных учреждений, ибо они должны переобучить свой персонал, занятый надзором и анализом информации о компаниях. [9,с.13-15]

В настоящее время Министерство финансов по заданию Правительства работает над Концепцией развития системы учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Каким образом будет строиться система регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Российской Федерации? Совершенно очевидно, что для целого ряда компаний МСФО превратятся в основной базовый комплект, определяющий содержание и порядок подготовки финансовой отчетности. Для других компаний, например, непубличных, средних и мелких, не исключается необходимость сохранения российских правил отчетности.

* 1. Проблемы реформирования

Переход на международные стандарты финансовой отчётности нельзя рассматривать как единственную цель реформирования. В действительности реформа должна быть гораздо глубже и заключаться в построении эффективной надстройки над новым типом хозяйственных отношений в России. В итоге должна быть создана среда, обеспечивающая формирование полезной и объективной информации о финансовом положении и результатах деятельности компаний.[11,с.68-69] Невозможность перехода на МСФО «в один день» обусловлена необходимостью осуществления целого комплекса взаимосвязанных мероприятий. Поэтому естественно, что в процессе реформирования будут возникать многочисленные сложности. Можно выделить ряд сложностей, препятствующих реформированию.

Постоянное обновление МСФО – в последние несколько лет МСФО претерпевают серьёзные концептуальные изменения и по существу представляют нечто вроде «движущейся мишени», попасть в которую – задача, нелёгкая даже для очень опытного стрелка. С одной стороны, необходимо своевременно адаптировать новые термины МСФО в российскую юридическую терминологию. С другой стороны, для того, чтобы избежать морального устаревания отечественных стандартов, в процессе их разработке Минфину необходимо параллельно отслеживать все текущие проекты и разработки КМСФО.

Необходимость понижения в отдельных случаях статуса разрабатываемого документа – например, вместо Положения по доверительному управлению Минфин выпустил Указания по отражению в бухучёте операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом и договора простого товарищества, т.е. вместо документа второго уровня был принят документ третьего уровня системы нормативного регулирования бухучёта. То же самое произошло в отношении положения «Прибыль на акцию». Пока еще не приняты поправки в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», призванные закрепить значительные изменения, произошедшие в последнее время в российском учете.

«Человеческий» фактор – средний уровень знаний бухгалтеров и аудиторов, принимающих участие в подготовке и выражении мнения об отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, остается низким. По сути квалифицированные аудиторские и консалтинговые услуги в этой области могут оказывать лишь компании большой «четверки», работающие в России и несколько самых крупных российских компаний. Руководители компаний зачастую также негативно относятся к МСФО, поскольку это может потребовать значительных затрат. [16,с.4-6]

Недостаточное применение на практике новых стандартов учета. В результате опроса членов Института профессиональных бухгалтеров выяснилось, что ряд принятых ПБУ до сих пор не используются для подготовки отчетности. Как правило, это ПБУ расчетного характера, требующие профессионального суждения со стороны бухгалтера - ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах», ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам».

Ориентация бухучёта на требования налоговых органов остаётся одним из главных препятствий на пути реформирования. Зачастую руководители предприятий опасаются, что в результате внедрения МСФО и перехода на предельно прозрачную финансовую отчётность у них не останется резерва для ухода от налогообложения. Необходимо окончательно развести бухгалтерский учёт и налоговую отчётность. Предприятия должны делать налоговую отчётность исходя из налоговых законов, и исключительно для целей налогообложения, а бухгалтерский учёт вести исключительно в своих интересах. Тогда не возникнет дуализма учёта и появится возможность глубокого всестороннего анализа деятельности собственно предприятия.

Отсутствие отраслевых указаний по применению новых правил бухгалтерского учёта – этот сложный момент связан с недостатками самих международных стандартов, к которым относят обобщённый характер МСФО и отсутствие подробных интерпретаций и конкретных примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям (например, специфика учета в нефтегазовом секторе). В ПБУ также приводится лишь общее описание методов учёта тех или иных операций, а прежняя практика, когда союзные министерства и ведомства разрабатывали на базе правил Минфина отраслевые указания, отсутствует. Данный пробел должен быть восполнен Институтом профессиональных бухгалтеров и другими объединениями бухгалтеров и аудиторов.

**Заключение**

Суммируя преимущества МСФО, можно сказать, что для финансовых аналитиков и инвесторов это - понятность, сравнимость, прозрачность, надёжность, меньшие издержки по анализу отчётности; для компаний – меньшие издержки по привлечению капитала, одна система учёта, отсутствие необходимости согласовывать финансовую информацию, последовательность внутреннего и внешнего учёта; для аудиторов – единообразные принципа бухучёта, возможность участия в принятии стандартов, тренинги в глобальном масштабе; для национальных разработчиков стандартов – обмен опытом, основа для национальных стандартов, большее доверие к национальным стандартам, конвергенция стандартов; для развивающихся стран – снижение издержек по разработке национальных стандартов, привлечение инвесторов.

В заключение важно отметить, что в случае полного перехода России на МСФО не следует ожидать, будто иностранные инвестиции рекой хлынут в Россию. Однако это будет важным шагом в процессе построения взаимного доверия между Россией и международным сообществом. Увеличение корпоративной прозрачности будет означать, что инвестиции станут менее рискованными для инвесторов, а значит, более дешевыми. Очевидно, что ни один национальный финансовый рынок не сможет нормально развиваться в отрыве от международного. По итогам первых двух лет реформы уже можно говорить об определённых как положительных результатах, так и о проблемах перехода. Тем не менее, реформа будет реально закончена лишь, когда каждый бухгалтер будет профессионально владеть основами МСФО, а руководители компаний - действительно заинтересованы в предоставлении достоверной и объективной информации. Это означает, что более активно должна вестись работа по повышению квалификации бухгалтеров.

Следует подчеркнуть, что реформа бухгалтерского учёта должна осуществляться с учётом сложившихся национальных традиций, специфики экономического развития России, а не путём слепого копирования западного опыта. Поэтому на данном этапе реформирования системы бухгалтерского учёта должно стать последовательное сглаживание несоответствий, что будет способствовать более успешному продвижению российских компаний на рынки капитала. При этом, говоря о реформировании необходимо подчеркнуть, что автоматическое, без каких-либо изменений, принятие МСФО невозможно. Ведь, по сути, международные стандарты – это компромисс между ведущими системами учёта в мире.

Пожалуй, главный вывод по первым итогам реформирования российской системы бухгалтерского учёта – наличие определённых положительных результатов. Чрезвычайно важно, чтобы реформа продолжалась достигнутыми темпами и приобретала законченный характер.

Хочется надеяться, что российские предприятия будут разговаривать на одном языке с международным бизнесом и рассматриваться на внешних рынках в качестве равноправных партнёров, что позволит в полной мере использовать широкие возможности, предлагаемые международными рынками капитала.

Таким образом, предстоит ещё много сделать для того, чтобы Россия полностью перешла на международную практику учёта. Важно, чтобы необходимость перехода была осознана как на уровне властей, так и среди бизнеса и бухгалтерского сообщества. В данном контексте можно положительно оценить слова М. Задорнова, что «в сфере структурных реформ переход на МСФО российское Правительство считает для себя приоритетным – не случайно, реформа системы бухгалтерского учёта и развитие зафиксированы в нашем плане внедрения структурных мер и в совместном заявлении с МВФ».

**Список использованных источников**

1. Закон Российской Федерации " О бухгалтерском учете" от 21.11.96 г. №129 – ФЗ, с учетом изменений и дополнений, внесенных ФЗ от 23.07.1998 г. №123-ФЗ и от 28.03.2002г. №32-ФЗ.
2. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации"(ПБУ 9/99),утвержденное приказом МинФина Российской Федерации от 6.05.99 №32н
3. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 6.03.98 №283.
4. Качалин В.В. Финансовый учёт и отчётность в соответствии со стандартами GAAP.- М.: «Дело», 2000.-432с.
5. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет.- М.: «Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2002.-154с.
6. Макарьева В.И. Практические советы по применению ПБУ 1 – ПБУ 16.- М.: «Книги издательства «Налоговый вестник», 2003.-368с.
7. Маренков Н.Л., Веселова Т.Н. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах:Учебное пособие.Изд.4-е.-М.:Едиториал УРСС,2003.-200 с.
8. Отличия РПБУ от МСФО// Аудит.-2004.-№4.- с.6-8
9. Ануфриев В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности// Бухгалтерский учет.-1998.-№8.-с.12-17
10. Айрапетова Н.Г. Механизм внедрения МСФО в практику// Международный бухгалтерский учет.-2004.-№2.-с.7-9
11. Байчурин У.Х. Актуальные проблемы применения МСФО//Бухгалтер Татарстана.-2003.-№16.-с.68-69
12. Байчурин У.Х. Введение в МСФО// Бухгалтер Татарстана.-2003.-№24.-с.40-42
13. Бакаев А.С. Раскрытие информации в бухгалтерской отчётности// Бухгалтерский учёт.-2000.- № 7.-с.14-17
14. Бакаев А.С. Реформа бухгалтерского учета – 5 лет реализации правительственной программы// Финансовая газета.-2003.- №28.-с.3-4
15. Безруких П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности// Бухгалтерский учёт.-2001.- №5.-с.24
16. Бирин А.О., Ганина И.В., Евсеев В.М. Актуальные проблемы перехода к МСФО// Международный бухгалтерский учет.-2004.-№3.-с.4-8
17. Василевич И.П., Уткин Ф.А. Вопросы трансформации отчетности в соответствии с МСФО//Бухгалтерский учёт.- 2003.-№12.-с.27
18. Василевич И.П., Уткин Ф.А. Вопросы трансформации отчетности в соответствии с МСФО// Бухгалтерский учет.-2003.-№18.-с.49
19. Василевич И.П., Уткин Ф.А. Трансформация отчетности в соответствии с МСФО// Бухгалтерский учет.-2003.-№18.-с.51-52
20. Гершун А. Тенденции в развитии международных стандартов финансовой отчетности//Финансовая газета. Региональный выпуск.-2003.-№35.-с.35-37
21. Дружиловская Т.Ю. Трактовка понятия нематериальных активов в российском и международном стандартах// Аудиторские ведомости.-2003.- №2.-с.18-19
22. Журавлева А.В. МСФО: последние изменения// Налоговый учет для бухгалтера.-2004.-№8.-с.86
23. Каспина Р.Г. Модель глобальных общепринятых учетных принципов//Финансы и кредит.-2004.-№4.-с.73-76
24. Керимов В.Э. МСФО//Консультант директора.-2003.№13.с.-2-4
25. Ложников И.Н. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности//Налоговый вестник.- 2002.- № 12.-с.22
26. Макаревич М.Э. Некоторые вопросы трансформации финансовой отчётности в соответствии с МСФО//Бухгалтерский учёт.- 2000.-№9.-с.11
27. Малькова Т.Н., Котова Е.В. Особенности применения МСФО в России// Налоговый учет для бухгалтера.-2004.-№10.с.78-79
28. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Финансовое положение компаний: различные концепции//Финансовая газета .-2000.-№45-47
29. Муравьева А., «Переход на международные стандарты финансовой отчетности и проблемы кредитования», «Финансовая газета», №2, 2003;
30. Островский О.М. Проблемы регулирования бухгалтерского учета в России в условиях его реформирования и перехода на МСФО// Бухгалтерский учет.-2003.-№14.-с.3-7
31. Пучкова С.И. Инфляция и отчетность// Бухгалтерский учёт.- 2003.-№8.-с.9-10
32. Радуцкий А.Г. Применение международных стандартов финансовой отчетности// Бухгалтерский учёт.- 2001.-№15.-с.16
33. Салтыкова А.А., Шнейдман Л.З. Российская и международная финансовая отчетность: существенные различия// Бухгалтерский учёт.- 2001.-№18.-с.28-31
34. Стуков Л.С. Практические аспекты внедрения МСФО в российскую практику//Аудиторские ведомости.- 2003.-№5с.12-13
35. Стуков Л.С. Реформирование системы бухгалтерского учета и международные стандарты финансовой отчетности// Аудиторские ведомости.- 2003.-№3с.6-7
36. Титов Д. А ты переходишь на МСФО// Экономика и жизнь.-2004.-№20.-с.5
37. Ткач В.И., Крохичева Г.Е. Концептуальный подход к исследованию современных тенденций развития и организации бухгалтерского учета// Международный бухгалтерский учет.-2004.-№7.-с.5-8
38. Шнейдман Л.З. Соответствие отчетности международным стандартам// Бухгалтерский учет.-2001.-№12.-с.17-23