МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ РФ

Государственное образовательное учреждение

Высшего профессионального образования

**РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ**

**ТОРГОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**ВОРОНЕЖСКИЙ ФИЛИАЛ**

**Кафедра «Бухгалтерского учета, анализа и аудита»**

**Курсовая работа**

по дисциплине «Бухгалтерская финансовая отчетность»

на тему: «Состав и порядок предоставления бухгалтерской (финансовой) отчетности в российской и международной практике»

Воронеж 2009

Содержание

Введение

1. Кратка характеристика организации, по материалам которой выполнена курсовая работа

2. Понятие, назначение и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности

3. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности

4. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности и основные правила ее предоставления

5. Сравнительные характеристики бухгалтерской (финансовой) отчетности по международным и российским стандартам

Заключение

Список литературы

Приложения

Введение

В рыночной экономике бухгалтерская отчетность играет весьма важную роль, поскольку выступает в качестве одного из основных источников информации для многих групп ее пользователей. Содержание и структура бухгалтерской отчетности в последние годы претерпевали существенные изменения. Отчетность приблизилась по своим параметрам к международным требованиям, но процесс ее совершенствования, как на отечественном, так и международном уровнях носит перманентный характер. Вопросы реформирования бухгалтерской отчетности постоянно обсуждает на российских и международных конгрессах бухгалтеров и других профессиональных форумах. Речь идет, прежде всего, о создании эффективной системы отчетных данных, позволяющих пользователям получать всю необходимую по количественным и качественным параметрам информацию.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой совокупность данных, характеризующих результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период, полученный из данных бухгалтерского и других видов учета.

Проблема и ее актуальность. Все организации любой организационно-правовой формы собственности обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую (финансовую) отчетность, являющуюся завершающим этапом учетного процесса. Отчетность в установленных формах содержит систему сопоставимых и достоверных сведений о реализованной продукции, работах и услугах, затратах на их производство, об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности. В настоящее время организации представляют в обязательном порядке квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность.

Данная тема является на сегодняшний момент актуальной так как:

* составление годового отчета является одной из наиболее сложных задач для бухгалтерской службы организации;
* бухгалтерская отчетность является важнейшим показателем, характеризующим финансовое положение организации, и в этом качестве представляет интерес для большого числа различных пользователей подобной информации;
* бухгалтерская отчетность является информационной базой финансового анализа.

Объект и предмет исследования. Объект исследования – отчетность организаций. Предметом исследования является состав бухгалтерской отчетности.

Цель и задачи исследования. Цель данной курсовой работы – рассмотреть, что из себя представляет бухгалтерская (финансовая) отчетность. Задачи – рассмотреть виды и формы бухгалтерской отчетности, изучить ее состав, а также порядок предоставления в российской и международной практике.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также внутренними пользователями для экономического анализа в самой организации. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть достоверной, своевременной. В ней должна обеспечиваться сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые периоды.

**1. Кратка характеристика организации, по материалам которой выполнена курсовая работа**

**2. Понятие, назначение и содержание бухгалтерской отчетности**

В условиях рыночных отношений резко возрастает значение достоверной и объективной бухгалтерской отчетности, так как анализ ее показателей позволяет определить истинное имущественное и финансовое положение организации.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность — это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности, формируемая на основе данных бухгалтерского (финансового) учета.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность позволяет оценить общую стоимость имущества, стоимость иммобилизованных и мобильных средств, материальных оборотных средств, величину собственных и заемных источников средств организации.

Поданным бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливается излишек или недостаток источников средств для формирования оборотных фондов организации, то есть определяется обеспеченность организации собственными и заемными источниками.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность дает возможность оценить кредитоспособность организации, то есть способность полностью и своевременно рассчитываться по обязательствам.

Бухгалтерская отчетность является информационной базой финансового анализа, результаты которого используются для управления финансово-хозяйственной деятельностью организации, для оценки эффективности деятельности ее руководства, для выбора направлений инвестирования капитала. Финансовый анализ может выступать в качестве инструмента прогнозирования отдельных показателей и финансовой деятельности в целом.

Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности — одна из стадий бухгалтерского (финансового) учета, который включает:

1) документирование различных хозяйственных фактов;

2) классификацию учетных данных и отражение на счетах бухгалтерского учета — в учетных регистрах и Главной книге;

3) формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности;

4) анализ деятельности организации, результаты которого используются для принятия различных управленческих решений.

Посредством бухгалтерской (финансовой) отчетности реализуется основная задача бухгалтерского учета — формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении и представление этой информации внутренним и внешним пользователям.

Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей бухгалтерская отчетность содержит информацию о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Финансовое положение организации определяется существующими в ее распоряжении ресурсами, структурой источников этих ресурсов, ликвидностью и платежеспособностью организации, а также ее способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования.

Информация о финансовых результатах деятельности организации требуется, чтобы оценить потенциальные изменения в ресурсах, которые организация будет контролировать в будущем, прогнозировать способность генерировать денежные потоки на основе имеющихся ресурсов, обосновать эффективность, с которой организация может использовать дополнительные ресурсы.

Информация об изменениях финансового положения организации дает возможность оценить ее инвестиционную, финансовую и операционную деятельность в отчетном периоде.

Информация о финансовом положении формируется главным образом в виде бухгалтерского баланса. Информация о финансовых результатах деятельности организации отражается показателями отчета о прибылях и убытках. Информация об изменениях в финансовом положении организации обеспечивается данными отчета о движении денежных средств.

Полнота информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях ее финансового положения обеспечивается единством указанных отчетов, а также соответствующими дополнительными данными.

Основная целевая установка, преследуемая при составлении отчетности, — обеспечение необходимой информацией всех заинтересованных пользователей независимо от возможностей пользователя получить эту отчетность. Такая цель определяется стремлением организации максимально расширить круг пользователей.

Исходя из такой цели перед бухгалтерской отчетностью стоят следующие задачи:

— создание необходимых условий для существующих и потенциальных пользователей информации при принятии ими управленческих решений о взаимодействии с организацией;

— возможность оценки времени, вероятности и объемов, причитающихся пользователям выплат от деятельности организации;

— обеспечение адекватности отражения состояния экономических ресурсов организации, включая все возможные внешние обстоятельства.

Вышеперечисленные задачи могут быть обеспечены только при соблюдении определенных качественных характеристик бухгалтерской отчетности. Зарубежный опыт и отечественная практика позволяют отнести к ним следующие критерии:

• ценность для пользователя;

• надежность (достоверность);

• сопоставимость;

• постоянство.

Ценность для пользователя подразумевает, что бухгалтерская отчетность играет важнейшую роль при принятии управленческих решений. При этом предполагается, что информация поступает к пользователю своевременно. В противном случае она не отражает реального положения дел на момент ее получения. Кроме того, критерий ценности для пользователя должен обеспечиваться прогностической ценностью бухгалтерской отчетности, т. е. информация, отраженная в ней, служит основой для прогнозирования дальнейших перспектив организации.

Надежность (достоверность) бухгалтерской отчетности означает реальность отражения экономических показателей организации. Этот критерий должен обеспечиваться достоверным представлением информации в отчетности, т.е. отражение в ней экономической сущности деятельности организации, а не ее формальной стороны. Тем самым достигается объективность информации и невозможность составления отчетности в интересах какой-либо группы лиц. При этом должна обеспечивать возможность проверки представляемой информации в бухгалтерской отчетности.

Критерий сопоставимости подразумевает возможность сравнения показателей организации с аналогичными показателями других организаций либо с показателями той же самой организации, но взятыми за другой отчетный период.

Постоянство означает применение одних и тех же элементов учетной политики одного учетного периода к другому. Тем самым обеспечивается сопоставимость данных бухгалтерской отчетности организации за различные отчетные периоды.

Эти теоретические положения нашли свое отражение в соответствующих нормативных актах, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской финансовой отчетности.

Так, п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации 6 июля 1999 г. № 43н, декларируется, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о деятельности организации, о финансовом положении и финансовых результатах и изменениях в ее финансовом положении. Реализация этого положения достигается путем применения целой системы принципов и требований, направленных на обеспечение соответствующих подходов к составлению бухгалтерской отчетности.

Выполнение требования полноты представления информации достигается при условии отражения на счетах бухгалтерского учета всех финансово-хозяйственных операций, осуществленных предприятием за отчетный период. В свою очередь, достоверной бухгалтерская отчетность является в том случае, если она составлена в соответствии с требованиями законодательных и нормативных актов, регламентирующих бухгалтерский учет в Российской Федерации.

Одним из важнейших при составлении бухгалтерской отчетности является требование нейтральности. При этом показатели бухгалтерской отчетности могут быть признаны нейтральными, если при ее формировании было исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей информации за счет интересов других. Соответственно информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на оценки и принимаемые решения пользователей.

Порядок формирования показателей в бухгалтерской отчетности базируется на принципе осторожности. В соответствии с данным принципом предприятие или лицо, формирующее бухгалтерскую отчетность, должно быть ориентировано на большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

Одним из основополагающих принципов построения всей системы бухгалтерской отчетности является принцип непрерывности деятельности предприятия. В соответствии с данным принципом при формировании бухгалтерской отчетности предполагается, что предприятие будет существовать в обозримом будущем. Поэтому для анализа, контроля, выбора оптимальных схем налогообложения необходимо периодически иметь сводные данные об имущественном положении предприятия финансовых результатах деятельности. При этом если бухгалтерский менеджмент при составлении бухгалтерской отчетности владеет информацией о том, что предприятие не будет осуществлять деятельность в целом или по отдельному виду деятельности, то оценка активов и обязательств, присущая им, должна быть произведена по соответствующим этой ситуации правилам.

Бухгалтерская прибыль в условиях рыночной экономики является важнейшим оценочным показателем, а доходы и расходы представляют собой ее важнейшие элементы. В свою очередь, отражение доходов и расходов в бухгалтерском учете и отчетности строится на основе применения принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности. В соответствии с данным принципом все финансово-хозяйственные — операции отражаются в бухгалтерском учете в момент их осуществления, а не в момент погашения задолженности (поступления или выплаты денежных средств).

Интересами пользователей бухгалтерской отчетности объясняется введение в практику ее составления принципа существенности и объединения показателей. Согласно данному принципу данные об отдельных активах, обязательствах, доходах и расходах должны приводиться обособленно в случае их существенности. Показатель признается существенным, если информация, содержащаяся в нем, повлияет на принимаемое пользователем решение. В Российской Федерации уровень существенности установлен в размере 5 процентов от соответствующего обобщающего показателя. Если показатель не существен в обособленном виде, он объединяется с другими показателями. Тем самым устанавливается определенный предел, способствуют устранению возможной избыточности информации в бухгалтерской отчетности.

В целях сопоставимости информации в бухгалтерской отчетности ее формирование базируется на основе требования последовательности представления. В соответствии с данным принципом принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. В том случае если предприятие вносит изменение в учетную политику, то показатели бухгалтерской отчетности начало отчетного года, в котором будет применяться новая учетная политика, должны быть пересчитаны с учетом новых положений учетной политики.

Основными показателями бухгалтерской отчетности организации являются активы, обязательства перед организацией, доходы, затраты, прибыль, убытки, обязательства самой организации и ее собственный капитал. Признание указанных показателей происходит в тот момент, когда они в соответствии с действующими правилами принимаются к бухгалтерскому учету. При этом операция классифицируется как ведущая к увеличению или уменьшению активов, обязательств перед организацией доходов, затрат, прибылей, убытков, обязательств самой организации и собственного капитала.

Для формирования информации об этих данных в отчетности используют приемы балансового обобщения информации и сведения показателей в целях личных пользователей. Балансовое обобщение информации — это способ отражения взаимосвязи между объектами бухгалтерского учета в денежной оценке на определенную дату по конкретной организации. Обобщение информации таким способом осуществляется, как правило, в целях составления бухгалтерских балансов. Сведение показателей — способ получения итоговых данных о хозяйственной деятельности организации и ее результатах за определенный период в целях пользователей. Cведение данных бухгалтерского учета может осуществляться самыми различными способами (балансирование, алгоритмизация, выборка) и по самым различным формам структура которых зависит от целей составления соответствующей отчетной формы.

**3. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности**

В условиях рыночной экономики любая коммерческая организация стремится к извлечению экономических выгод. Именно целевая направленность является существенной в деловой активности организации, это же обстоятельство признается важнейшим с точки зрения условий формирования финансовых ресурсов любой организации, ее финансового капитала. Все заинтересованные лица могут быть рассмотрены как потенциальные инвесторы.

Заинтересованными пользователями информации, формирующейся в бухгалтерском учете и отражаемой в бухгалтерской отчетности, считаются лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации, обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также желающие изучать эту информацию.

Физические и юридические лица, являющиеся пользователями информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, условно делятся на две основные группы — внутренние и внешние (рис. 1).

Рис. 1 Состав внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности

Внутренние пользователи ведут свою деятельность в рамках данного экономического субъекта. Информация бухгалтерской отчетности используется ими, прежде всего для обоснования и принятия различных управленческих решений, для разработки стратегии и тактики функционирования и развития организации. Внутренние пользователи, в отличие от внешних, располагают возможностью использовать данные не только бухгалтерской отчетности, но и бухгалтерского, оперативного и статистического учета. Для внешних пользователей эта информация недоступна, так как составляет коммерческую тайну организации.

С точки зрения информационных потребностей внутренних пользователей следует отметить, что им необходима информация о текущем и перспективном финансовом состоянии организации и о финансовых результатах ее деятельности в разрезе различных отраслевых и географических сегментов. Работники заинтересованы в информации о стабильности и прибыльности работодателей; способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест.

Внешние пользователи в своей деятельности обособлены по отношению к данному экономическому субъекту, но нуждаются в информации о нем. Они могут иметь прямой или косвенный финансовый интерес к данной организации.

Прямой финансовый интерес пользователей, как правило, связан с уже осуществленными или планируемыми инвестициями. Пользователи с прямым финансовым интересом — это собственники, настоящие и потенциальные инвесторы, кредитующие банки, поставщики организации. Они заинтересованы в информации о рискованности и доходности, предполагаемых или осуществленных ими инвестиций; возможности и целесообразности распоряжаться инвестициями; способности организации выплачивать дивиденды. Поставщики и подрядчики заинтересованы в информации о платежеспособности организации, позволяющей своевременно погасить обязательства.

Косвенный финансовый интерес возникает, когда у пользователей нет прямой финансовой заинтересованности в результатах деятельности организации, но в силу возложенных на них контрольных функций или хозяйственных связей их интересует отчетная информация для определения перспектив сотрудничества. К данной группе относятся налоговые и финансовые органы, которые контролируют сбор налогов и формирование бюджетов различных уровней. Они заинтересованы в информации о налогооблагаемых показателях, которые в основной своей массе формируются в бухгалтерском учете и отражаются, в том числе в бухгалтерской отчетности. Обслуживающие банки и страховые организации на основании отчетных данных оценивают возможность заключения договоров по расчетно-кассовому обслуживанию и договоров страхования. Правительственные органы заинтересованы в информации по осуществлению возложенных на них функций: распределению ресурсов, регулированию экономики, разработке и реализации общегосударственной политики. Покупатели и заказчики заинтересованы в информации о продолжении деятельности организации. Аудиторские организации подтверждают достоверность бухгалтерской отчетности, а так как их услуги являются платными, то присутствует косвенный финансовый интерес в информации о финансовом положении и финансовых результатах клиентов.

Отдельную группу внешних пользователей бухгалтерской отчетности составляют пользователи без финансового интереса — органы статистики, арбитраж, биржи. Сбор и обработка отчетных данных являются обязательным атрибутом деятельности этих пользователей, возложенными на них обязанностями, выполнение которых не связано с прямым или косвенным финансовым интересом.

Информационные потребности внешних пользователей бухгалтерской отчетности в силу их многочисленности различаются. Но все внешние пользователи ориентируются, как правило, на публичную бухгалтерскую отчетность или, как ее еще называют, бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Она доступна пользователям, не содержит сведений, относящихся к коммерческой тайне, и унифицирована по объему информации.

На основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности заинтересованные пользователи анализируют имущественное и финансовое положение организации, ее платежеспособность, финансовые результаты, эффективность деятельности и использования ресурсов. Таким образом, бухгалтерская (финансовая) отчетность позволяет в основном удовлетворить информационные запросы всех групп пользователей, что предъявляет особые требования к ее содержанию и порядку формирования.

**4. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности и основные правила ее предоставления**

В состав годовой бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами, кроме кредитных, страховых и бюджетных организаций включаются:

1) Бухгалтерский баланс — форма № 1;

2) Отчет о прибылях и убытках — форма № 2;

3) Отчет об изменениях капитала — форма № 3;

4) Отчет о движении денежных средств — форма № 4;

5) Приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5;

6) пояснительная записка;

7) аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если организация подлежит обязательному аудиту.

Субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут принять решение о представлении бухгалтерской отчетности в объеме Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в указанных формах и имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5), пояснительную записку.

Субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) при отсутствии соответствующих данных.

Некоммерческие организации могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма № 3), Отчет о движении денежных средств (форма № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) при отсутствии соответствующих данных.

Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6).

В состав промежуточной бухгалтерской отчетности включаются:

1) Бухгалтерский баланс;

2) Отчет о прибылях и убытках.

Таким образом, в зависимости от объемов деятельности возможны три варианта формирования бухгалтерской отчетности:

1) упрощенный — для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих (кроме бюджетных) организаций;

2) стандартный — для коммерческих организаций, относящихся к группе средних и крупных организаций. Бухгалтерская отчетность формируется исходя из образцов форм, приведенных в Приложении к Приказу Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н;

3) множественный — для коммерческих организаций, относящихся к группе крупнейших и крупных организаций, осуществляющих несколько видов деятельности. В этом случае количество форм, составляющих бухгалтерскую отчетность организации, и вариантов представления отчетной информации значительно увеличивается. Вместо одной формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» целесообразно представлять показатели отдельных ее разделов в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности. В крупных компаниях важную роль приобретает информация по сегментам (операционным и географическим).

Бухгалтерский баланс (форма №1) является способом группировки и обобщенного отражения в денежном выражении хозяйственных средств предприятия по составу и размещению, а также по источникам их образования на определенную дату. Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая делится по вертикали на две части для раздельного отражения видов средств и их источников. В левой части таблицы показывают средства по составу и размещению, а в правой – по источникам их образования. Левая часть называется актив, правая – пассив. Каждый отдельный вид средств в активе и их источников в пассиве называется «статьей баланса». Итоги сумм статей актива и пассива баланса всегда равны между собой, так как в них отражаются одни и те же средства.

Правила оценки статей баланса установлены положением по бухгалтерскому учету, бухгалтерской отчетности и инструкциями (указаниями) по составлению бухгалтерской отчетности.

Отчет о прибылях и убытках (форма №2) содержит в своих разделах сведения за отчетный и предыдущий периоды:

* о прибыли (убытках) от продажи товаров, продукции, работ услуг;
* об операционных доходах и расходах с выделением процентов к получению и уплате;
* о внереализационных доходах и расходах и чистой (нераспределенной) прибыли (убытках) отчетного периода.

Справочно в отчете приводятся данные за отчетный и предшествующий периоды о дивидендах, приходящихся на одну привилегированную и обычную акцию.

В расшифровке отдельных прибылей и убытков приводятся данные за отчетный и предшествующий периоды об отдельных видах прибылей и убытков.

Отчет об изменениях капитала (форма №3) состоит из четырех разделов и справки.

В разделе I «Капитал» показывают остаток на начало года, поступления, расход и остаток на конец года составных частей собственного капитала.

В разделе II « Резервы предстоящих расходов» и в разделе III « Оценочные резервы» показывают остатки на начало и конец отчетного периода, и движение имеющихся в организации резервов предстоящих расходов и оценочных резервов.

В разделе IV «Изменение капитала» содержаться сведения за отчетный и предшествующие периоды о величине капитала на начало периода, его увеличении, уменьшении и величине капитала на конец отчетного периода.

В «Справке» указываются данные о чистых активах на начало конец отчетного года и о полученных из бюджета и внебюджетных фондов средствах не расходы по обычным видам деятельности и на расходы по капитальным вложениям во внеоборотные активы.

С 1996 года организации составляют отчет о движении денежных средств (форма №4). Отчет состоит из четырех разделов:

* Остаток денежных средств на начало года.
* Поступило денежных средств – всего и в том числе по видам поступлений
* Направлено денежных средств – всего и в том числе по направлениям расходов
* Остаток денежных средств на конец отчетного периода.

Сведения о движении денежных средств представляются в валюте РФ рублях – по данным счетов 50»Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета в банках».

Движение денежных средств показывается по видам деятельности – текущей, инвестиционной, финансовой.

Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5) состоит из семи разделов.

В разделе 1 «Движение заемных средств» показывают остатки на начало и конец отчетного периода, полученные и погашенные долги, краткосрочные займы и кредиты с выделением не погашенных в срок.

В разделе 2 «Дебиторская и кредиторская задолженность» содержатся данные об остатках и движении за год по краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности с выделением просроченной и отдельно длительностью свыше трех месяцев, а также данные о полученных и выданных обеспечениях.

В разделе 3 «Амортизируемое имущество» отражены остатки на начало отчетного года и данные о поступлении и выбытии по каждому виду нематериальных активов и основных средств и имуществу для передачи в лизинг и представляемому по договору проката.

В разделе 4 «Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений содержаться сведения о собственных средствах организации и привлеченных средствах по их видам. В конце раздела справочно приводятся данные о незавершенном строительстве и инвестиции в дочерние и зависимые общества.

В разделе 5 «Финансовые вложения» указаны суммы остатков на начало и конец отчетного года по каждому виду долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений.

В разделе 6 «Расходы по обычным видам деятельности» отражены затраты по элементам за отчетный и предыдущий годы и данные об изменении остатков незавершенного производства, расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов.

В разделе 7 «Социальные показатели» приводятся данные об отчислениях в государственные внебюджетные фонды и отчисления в негосударственные пенсионные фонды.

Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6) содержит данные за отчетный и предыдущий годы об остатке средств на начало года, поступлении средств по их видам, использование средств по из видам и об остатке средств на конец года.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, её финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

К бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ предъявляют следующие требования:

1. Достоверность. Это объективное и правдивое отражение событий, представленных в отчетности, а также отсутствие существенных ошибок и отклонений. Согласно ПБУ 4/99 достоверной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

2. Существенность. Это значимость информации, представленной в отчетности. Информация считается существенной, если ее отсутствие или искажение может повлиять на экономическое решение пользователей, принятое поданной отчетности.

Если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил ПБУ 4/99 выявляется недостаточность данных для формирования полного представления об имущественном и финансовом положении, то организация имеет право включать в отчетность соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

3. Нейтральность. Это отсутствие пристрастных оценок, нацеленных на оказание влияния на какую-либо категорию пользователей. В бухгалтерской отчетности должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если при отборе или определенном представлении она влияет на решения и оценки пользователей таким образом, что достигаются предопределенные результаты или последствия.

4. Целостность. Это необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы. Под отдельным балансом понимается система показателей, формируемая подразделением организации и отражающая его имущественное и финансовое положение на отчетную дату, что требуется для нужд управления организацией, в том числе для составления отчетности.

5. Последовательность. Означает необходимость соблюдения постоянства в содержании и формах баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного года к другому.

6. Сопоставимость. Это сравнимость отчетной информации за несколько отчетных периодов. В бухгалтерской отчетности по каждому числовому показателю должны быть приведены данные минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному. Если данные за предшествующий период несопоставимы с данными за отчетный период (реорганизация, изменение учетной политики), то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснительной записке.

7. Требование соблюдения отчетного периода. Отчетный период — период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность; отчетная дата — дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

В качестве отчетного года в РФ принят период с 1 января по 31 декабря включительно, то есть отчетный год совпадает с календарным. Отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (для годового отчета — это 31 декабря, для промежуточных — 31 марта, 30 июня, 30 сентября). Первым отчетным годом для вновь созданной организации считается период с даты государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября,— по 31 декабря следующего года.

8. Требование правильного оформления отчетности. Бухгалтерская отчетность составляется на русском языке в валюте РФ, подписывается руководителем и главным бухгалтером. Статьи типовых форм отчетности, по которым отсутствуют числовые значения показателей, в формы организации не включаются. Каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные: наименование составляющей части, указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена отчетность, полное наименование организации, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), вид деятельности, организационно-правовая форма, единица измерения, местонахождение (адрес), дата утверждения, дата отправки.

Данные бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т.п., может приводить данные в бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков.

В формах бухгалтерской отчетности строки, по которым раскрываются соответствующие показатели, организациями кодируются самостоятельно при разработке и принятии форм бухгалтерской отчетности.

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

**5.Сравнительные характеристики бухгалтерской отчетности по международным и российским стандартам**

В настоящее время каждая российская организация вынуждена вести одновременно несколько видов учета в целях подготовки отчетности в соответствии:

• с правилами российского бухгалтерского учета;

• требованиями гл. 25 Налогового кодекса РФ [15];

• стандартами организации по управленческому учету;

• требованиями ПБУ 18/02 [29];

• МСФО.

Работу по ведению всех указанных видов учета выполняют, как правило, одни и те же сотрудники организации, что приводит к резкому увеличению их нагрузки. На помощь бухгалтерам приходит то или иное программное обеспечение. Сейчас трудно найти организацию, которая не использовала бы программные средства для ведения различных видов учета.

Одной из актуальных задач на ближайшие несколько лет (в соответствии с Концепцией — до 2010 г.) будет переход российских организаций на МСФО.

Отчетность, составленная по Принципам МСФО, становится все более востребованной российским бизнесом. Преимуществ, заставляющих акционеров и менеджеров российских компаний задумываться о внедрении отчетности по МСФО, более чем достаточно.

Во-первых, наличие отчетности по МСФО позволяет получить доступ к банковским кредитам на более выгодных условиях. Кроме того, она может обеспечить компании возможность выхода на международные рынки капитала.

Во-вторых, перевод российских компаний на МСФО должен стимулировать сотрудничество отечественного бизнеса с западными партнерами.

В-третьих, составление отчетности согласно МСФО позволит фирмам иметь более прозрачную и структурированную' информацию для принятия управленческих решений.

Существует ряд объективных трудностей, которые возникают у отечественных компаний при внедрении МСФО. К основным проблемам, с которыми приходится иметь дело при введении отчетности по МСФО в организации, стоит отнести следующие. ,

Прежде всего это отсутствие необходимой информации, либо механизма генерирования данных в конкретном подразделении в определенное время. Эта проблема актуальна потому, что составление отчетности по МСФО затрагивает не только бухгалтерию, но и многие другие подразделения организации: отделы закупок и продаж, складское хозяйство, юридический отдел, подразделения, отвечающие за капитальные вложения, и т.д.

При применении МСФО полученные финансовые показатели значительно отличаются от аналогичных показателей в российской отчетности. Это связано с тем, что в МСФО более реалистично оценивается экономическая отдача от активов, более скрупулезно и консервативно отражаются пассивы. Кроме того, при оценке активов и обязательств используется концепция справедливой стоимости. Также предусматривается иной порядок отражения отложенных налоговых требований и обязательств и т.д. В итоге отчетность, как правило, отражает худший финансовый результат по сравнению с результатом российской отчетности. Особенно остро это проявляется в первый год применения МСФО.

Отчетность, составленная по МСФО, — это не только инструмент, отражающий оперативно-хозяйственную деятельность компании, это еще и фактор, непосредственно влияющий на ведение бизнеса. Составление отчетности по МСФО — довольно дорогой и длительный процесс.

Существуют три способа получения финансовой отчетности по МСФО — трансформация на уровне проводок главной книги, трансформация на уровне финансовой отчетности и параллельный учет. Трансформация — это, разовое превращение российской отчетности в отчетность по МСФО на определенную дату; параллельный учет — непрекращающийся параллельный процесс ведения двух видов учета: по правилам российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и по правилам МСФО, с возможностью получения в любой момент времени отчетности как по РСБУ, так и по МСФО.

Трансформацию отчетности в целях подготовки консолидированной финансовой отчетности по МСФО можно проводить как на уровне юридических лиц в составе группы, так и на уровне материнской компании. Таким образом, корректировки могут проводиться и в консолидированной отчетности по РСБУ у материнской компании. Однако в этом случае будет затруднено отражение самой консолидации, при которой приобретаемая компания должна учитываться по справедливой стоимости. Оптимальным вариантом представляется консолидация отчетности компаний, уже составленной по МСФО (или трансформированной в МСФО).

Параллельный учет для российского предприятия — это ведение двух баз данных финансовой отчетности: по российским стандартам и по МСФО. Обычно такой учет может быть реализован в специализированном программном обеспечении: при вводе проводки один раз результат ее попадает как в базу российского учета, так и в базу МСФО. Однако не все операции могут быть автоматически разнесены по базам ввиду различий в принципах учета МСФО и РСБУ.

Для правильной организации подготовки консолидированной отчетности по новым правилам российской группе компаний целесообразно воспользоваться последовательностью, состоящей из следующих шагов (процессов):

1) издать единую учетную политику для предприятий группы и «спустить» ее подконтрольным компаниям;

2) если это невозможно, тогда составить табличные запросы, которые раскрывают необходимую информацию о дочерней компании для целей составления отчетности по МСФО. Саму отчетность по МСФО дочерней компании составлять необязательно, однако данными этих таблиц придется пользоваться при консолидации;

3) отдельным запросом выделить и элиминировать (исключить) все внутригрупповые расчеты и операции;

4) провести процедуру консолидации — либо по методу покупки (для контролируемых компаний), либо по долевому методу (для ассоциированных компаний и компаний под общим контролем);

5) при этом рассчитать чистые активы, выделить гудвилл и долю меньшинства и учесть в прибыли отчетного периода часть прибыли дочерних компаний, приходящуюся на материнскую прибыль.

В соответствии с МСФО 1 дата отчетности — это конец последнего периода, покрываемого финансовой отчетностью (или промежуточной финансовой отчетностью). В международном бухгалтерском учете финансовая отчетность представлю ется не на «1 января года», а «за год». Это объясняется наличием в ней совокупности различных отчетов: не только баланса, который действительно можно составлять «на дату», но йот-чета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств и отчета об изменении собственного капитала. Три последних из перечисленных отчетов согласно своему экономическому смыслу составляются не «на дату», а «за период».

Если отчетность по МСФО составляется впервые, необходимо учесть требования МСФО 1, а. именно предоставлять как минимум один год сравнительную информацию, а также при4 менить учетную политику, которая сложится на дату первой отчетности по МСФО, и распространить эту учетную политику назад (ретроспективно) для всех компаний группы, начиная со вступительного баланса по МСФО.

Большинство российских организаций, которые составляют консолидированную отчетность, формируют отчетность по международным стандартам путем «перекладки» отчетности, подготовленной по правилам российского бухгалтерского учета. Эта процедура непростая, длится, как правило, несколько месяцев и потребляет значительные ресурсы.

Многие организации в России уже ведут, помимо российского бухгалтерского учета, учет в соответствии с другими стандартами, наиболее популярным из которых является US GAAP. Речь в данном случае идет не о «перекладке» отчетности, т.е. ежегодной периодической процедуре, а о параллельном учете, т.е. полноценном постоянном учете в режиме реального времени.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» [4] организация может отступить от правил бухгалтерского учета, если они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты ее деятельности. Бухгалтерская отчетность организации, которая воспользовалась этим правом, может отличаться от МСФО или соответствовать им. Некоторые положения по бухгалтерскому учету не отличаются достаточной детальностью, не сопровождаются подробными инструкциями и разъяснениями, а значит, могут быть по-разному применены на практике.

Основное внимание уделяется правилам составления отчетности и раскрытия информации, а не ведения бухгалтерского учета.

Сравнение проводится применительно к сводной (консолидированной) отчетности компаний. МСФО ориентированы прежде всего на сводную отчетность, в то время как российские правила применяются в первую очередь к бухгалтерской отчетности отдельной организации. Правила составления сводной бухгалтерской отчетности группы взаимосвязанных организаций в Российской Федерации существуют относительно недолго и достаточно скупы.

Кроме того, некоторые организации, которые обязаны составлять сводную бухгалтерскую отчетность в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [12], игнорируют это требование.

В результате сравнения различия в правилах были объединены в четыре группы:

1) вопросы, в которых правила МСФО не имеют аналогов в российском учете;

2) вопросы, по которым в России отсутствуют правила раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, подобные МСФО;

3) различия, которые могут быть важны для большинства компаний;

4) различия, которые могут быть важны для отдельных групп компаний.

Отличия бухгалтерской отчетности по российским правилам от финансовой отчетности по МСФО обусловлены отсутствием аналогов по использованию для учета объединения компаний метода покупки или метода объединения интересов • (МСФО 22).

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.

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. При этом информация за отчетный период и сравнительные данные за предшествующие периоды пересчитываются с учетом изменений в общей покупательной способности валюты, в которой выражена финансовая отчетность.

При подготовке отчетности российской компанией (группой компаний) по МСФО данные подлежат корректировке с учетом покупательной способности рубля. Российские правила не предусматривают:

• корректировку дан ных бухгалтерской отчетности на уро-: вень инфляции, что является одной из причин несопоставимости ее с МСФО;

• пересчет данных финансовой отчетности дочерних компаний, выраженных в валюте страны с гиперинфляционной экономикой (МСФО 21);

• обесценение активов (МСФО 36).

МСФО 36 «Обесценение активов» применяется к большо-мучислу активов, признаваемых в бухгалтерском балансе. Ос-; новная 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. 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. Существующие же в отношении отдельных активов правила, например переоценка основных средств, не ставят своей целью признание убытка от обесценения имущества, признание стимулов по договору операционной аренды (МСФО 17, ПКИ 15), учет пенсионных планов с установленными выплатами и некоторых других видов вознаграждений работникам (МСФО 19), учет отложенных налогов (МСФО 12).

В МСФО 12 «Налоги на прибыль» предусмотрена необходимость признания отложенных налогов методом обязательств по балансу. Основным для понимания общего принципа применения стандарта является понятие временной разницы — разницы между налоговой базой актива или обязательства и балансовой стоимостью. Налоговые обязательства или требования должны признаваться в большинстве случаев существования временной разницы.

Например, если у компании наличествует убыток по результатам отчетного года, но существуют убедительные доказательства, что в будущем она будет иметь достаточную налогооблагаемую прибыль и указанный убыток может быть отнесен в ее уменьшение, то такая временная разница должна быть рассмотрена на предмет признания отложенного налогового требования.

В российских правилах отсутствуют понятия, аналогичные отложенным налоговым требованиям и обязательствам в МСФО:

• учет финансовых инструментов эмитента (МСФО 32);

• учет курсовой разницы, образовавшейся в результате серьезной девальвации или снижения стоимости валюты (МСФО21,ПКИП);

• понятие и определение денежных эквивалентов (МСФО 7). В соответствии с МСФО 7 «Отчеты о движении денежных

средств» в отчете о движении денежных средств отражаются изменения не только в наличных денежных средствах, но и в денежных эквивалентах (краткосрочных, высоколиквидных вложениях, легко обратимых в определенную сумму денежных средствах и подвергающихся незначительному риску изменения ценностях).

Краткосрочные вложения, которые могут быть отнесены к денежным эквивалентам, — это вложения со сроком погашения три месяца или менее от даты приобретения. Движение между статьями денежных средств и денежных эквивалентов не отражается в составе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, так как в силу высокой ликвидности, незначительного риска изменение ценности и других характеристик является частью процесса управления денежными средствами компании в целом.

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. Отсутствуют:

• требование о раскрытии ограничений на использование отраженных в отчетности денежных средств, а также состава денежных средств;

• подробные правила составления отчета о движении денежных средств (МСФО 7).

В российских правилах и МСФО сходный подход к составлению отчета о движении денежных средств. Но существуют значительные расхождения:

• в методах подготовки информации (например, российские правила предусматривают только прямой метод, а МСФО — прямой и косвенный);

• в порядке классификации данных (по-разному трактуются составляющие денежных потоков в отдельных видах деятельности);

: • в правилах оценки и представления операций или статей (например, валютных операций), требованиях к раск-. рытию консолидации специализированных компаний (ПКИ 12);

• в признании снижения, за исключением временного, в балансовой стоимости долгосрочных финансовых вложений, отличных от вложений в акции других организаций, обращающихся на фондовой бирже (МСФО 25).

В российских правилах отсутствуют конкретные требования по раскрытию информации об изменениях в капитале и движении денежных средств в качестве основных финансовых отчетов (МСФО 1 и 7).

В основе МСФО 14 «Сегментная отчетность» и Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ12/2000 [22]) — одинаковые принципы, которые в некоторых случаях имеют различную практическую реализацию или недостаточно детализированы. Например, МСФО 14 применяется, прежде всего при подготовке отчетности компаний, долевые или долговые ценные бумаги которых свободно обращаются, и компаний, которые находятся в процессе выпуска таких ценных бумаг. ПБУ 12/2000 применяют все коммерческие организации в Российской Федерации.

В ПБУ 12/2000 установлены правила формирования и представления информации в отчетности юридического лица, а не сводной отчетности, поэтому не требуется объяснять ряд важных для пользователей расхождений между данными отчетности и сегментной информацией. Кроме того, в этом ПБУ говорится о доходах и расходах, активах и обязательствах сегмента абстрактно, без указаний на показатели бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, с которыми должна выверяться информация по сегментам.

Отчетность большинства российских компаний по РПБУ может существенно отличаться от отчетности по МСФО при применении следующих правил:

• затраты на исследования капитализируются (МСФО 38);

• величина деловой репутации рассчитывается с использованием балансовой стоимости приобретенных чистых активов (МСФО 22).

Согласно МСФО 22 деловая репутация рассчитывается как разница между стоимостью покупки и справедливой стоимостью идентифицируемых приобретенных активов и обязательств. Различия в результате применения столь разных оценок могут быть очень существенными:

• метод пропорционального сведения применяется при составлении сводной бухгалтерской отчетности по отношению к тем дочерним компаниям, в которых материнской компании принадлежит не более 50% голосов (МСФО 27);

• переоценка основных средств разрешена, но приводит к результатам, отличным от тех, которые были бы получены при применении МСФО (МСФО 16);

• период амортизации основных средств, в ряде случаев, установлен централизованно и превышает срок, в течение которого предполагается использовать объект (МСФО 16);

• понятие «финансовая аренда» определяется законодательством, капитализация разрешена, но необязательна (МСФО 17);

• используется способ признания доходов арендодателями по договору финансовой аренды (МСФО 17);

• возможно признание дохода по договору подряда, по завершении работ по объекту в целом в случаях, когда результат договора может быть надежно оценен (МСФО 11);

• резервы могут признаваться в большем или меньшем количестве случаев, чем в МСФО, отсутствует требование дисконтирования (МСФО 37);

• приобретенные собственные акции показываются в составе активов (ПКИ 16); классификация потоков денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности в отчете о движении денежных средств может отличаться от той, которая используется в МСФО (МСФО 7).

По российским правилам деловая репутация в сводной бухгалтерской отчетности рассчитывается как разница между расходами на приобретение и стоимостью приобретенных активов и обязательств по данным бухгалтерской отчетности.

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 продажадол-госрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Согласно российским правилам 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. Таким образом, в российской практике денежные поступления от выпуска краткосрочных облигаций классифицируются в качестве финансовой деятельности, а от выпуска долгосрочных — в качестве инвестиционной.

В МСФО денежные средства, привлеченные в результате эмиссии облигаций, классифицируются как финансовая деятельность, при этом:

• остатки на начало и конец отчетного периода в отчете о движении денежных средств включают только денежные средства и не включают эквиваленты денежных средств (МСФО 7);

• исправление фундаментальных ошибок входит в расчет чистой прибыли или убытка отчетного периода; отдельного раскрытия факта исправления и представления пересчитанной сравнительной информации не требуется (МСФО 8).

В МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» предусмотрены два подхода к отражению исправления фундаментальной ошибки. Основной подход — корректируется вступительное сальдо нераспределенной прибыли; альтернативный — сумма корректировки включается в чистую прибыль (убыток) за текущий период с раскрытием дополнительной сравнительной информации (как если бы исправление было сделано ранее).

В российских правилах нет понятия «фундаментальная ошибка», а ошибка прошлых лет должна быть исправлена в том периоде, в котором она обнаружена.

В МСФО 18 «Выручка» предусмотрены различные подходы к отражению в бухгалтерском учете операции обмена товаров (услуг) на товары (услуги). Обмен аналогичными по характеру и величине товарами (услугами) (например, запасами молока между производителями, чтобы удовлетворить спрос в конкретном регионе) не рассматривается как основание для признания выручки. При обмене различными товарами (услугами) выручку оценивают по справедливой стоимости полученных товаров (услуг), скорректированной на сумму переданных денежных средств или их эквивалентов. Если невозможно оценить справедливую стоимость полученных товаров (услуг), выручку оценивают по стоимости переданных товаров (услуг), скорректированной на сумму переданных денежных средств или их эквивалентов.

Порядок оценки выручки не различается при обмене товаров, аналогичных по характеру и стоимости, и при обмене на товары, отличающиеся по характеру и стоимости; специально не оговаривается корректировка на сумму денежных средств или денежных эквивалентов, уплаченных в связи с обменом на отличающиеся товары (МСФО 16, 18).

Правила обмена аналогичных объектов основных средств (долей в аналогичных объектах) установлены МСФО 16 «Основные средства».

В Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [17] отдельно не рассмотрены случаи обмена товарами (услугами) с доплатой и не установлены специальные правила в отношении доходов при обмене аналогичными товарами (услугами), при этом:

• определение результатов чрезвычайных обстоятельств шире, чем в МСФО (МСФО 8);

• определение аффилированных лиц опирается на подход, предусмотренный законодательством, в результате чего в отчетности не раскрывается некоторая важная информация (МСФО 24).

Требования к раскрытию информации, установленные в МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», основаны на сути отношений (операций) и их существенности для понимания данных финансовой отчетности заинтересованным пользователем.

Основой Положения по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000) [21] является определение аффилированных лиц, которое вытекает из действующего законодательства. ПБУ 11/2000 применяется акционерными обществами и не распространяется на общества с ограниченной ответственностью и организации других правовых форм. Кроме того, в Положении мало внимания уделено очень актуальному для российских компаний вопросу контроля и влияния со стороны физических лиц на юридических в силу родственных отношений между физическими лицами (например, родственников руководителей организации или членов совета директоров).

У некоторых компаний применение следующих правил может привести к следующим отличиям отчетности по РПБУ от отчетности по МСФО:

• некоторые материнские компании не подготавливают сводную финансовую отчетность (МСФО 27);

• в определении контроля не требуется, чтобы возможность управлять процессом принятия решений компании сопровождалась целью получения выгод от деятельности этой компании (МСФО 27).

В соответствии с МСФО 27 контроль — это возможность определять финансовую и хозяйственную политику компании с целью получения выгод от ее деятельности. Таким образом, в основе понимания контроля и основного условия консолидации лежит возможность получения выгод.от деятельности общества.

По российским правилам для объединения отчетности дочерних обществ в сводную необходимо выполнение одного из условий: возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом; наличие более 50% голосующих акций акционерного общества или 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Отсутствие связи между способностью определять решения и целью получения выгоды от деятельности дочернего общества не обеспечивает необходимого экономического обоснования сводной бухгалтерской отчетности группы взаимосвязанных компаний и соблюдения принципа приоритета содержания перед формой, поскольку:

• для некоторых краткосрочных вложений в ценные бумаги нет требования отражать их в бухгалтерском балансе либо по наименьшей стоимости из двух значений — фактических затрат и рыночной стоимости либо по рыночной стоимости (МСФО 25);

• некоторые дочерние компании могут быть исключены из процесса консолидации отчетности в случаях, которые не предусмотрены в МСФО (МСФО 27); бухгалтерский финансовый отчетность

• к дочернему банку могут не применяться правила консолидации отчетности, если деятельность его отлична от деятельности всей группы (МСФО 27.

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.

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:

• некоторые затраты, понесенные при учреждении юридического лица его учредителями, могут быть капитализированы (МСФО 38);

• возможная чистая цена продаж запасов может определяться без учета возможных затрат на продажу (МСФО 2).

Выводы

Поворот российской экономики к рынку изменил экономическое содержание учетной информации и финансовых отчетных показателей. Замена их на рыночное содержание и есть суть реформирования российской системы учета и отчетности. Немаловажную роль при этом должны играть условия адаптации учетной системы к международным стандартам.

В результате уже произошедших изменений в реформировании бухгалтерского учета существующая отчетность мало отличается по составу от отчетности, предписываемой международными стандартами. Аналогичны и формы представления отчетности. Осталось только наполнить их реальным (рыночным) содержанием.

В основе имеющихся различий лежит разное понимание ряда основополагающих элементов постановки и ведения бухгалтерского учета. Конкретным проявлением этих различий становятся различия в порядке оценки, признания и отражения в отчетности отдельных видов активов, пассивов и операций.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая). Федеральный закон от 31.07.98 № 146-ФЗ (в ред. от 07.07.2003).
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая). Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 18.12.2003).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 33н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» приказ Минфина РФ от 09.12.98 № 60н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Приказ Минфина РФ от 06.07.99 № 43н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 32н.
7. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ (в ред. от 30.06.2003).
8. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник, Домбровская Е.Н., ИНФА-М, 2007.
9. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие, Ларионов А. Д., Каразаева Н.Н., Нечитайло А.И., ТК велби, Проспект, 2006.
10. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие/ Проскуровская Ю.И. – Москва: Омега – Л, 2007.
11. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник, Чая В. Т., Чая Г.В., КНОРУС, 2006.
12. Международные стандарты финансовой отчетности: Уч. Пособие, Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Пласкова Н.С., Омега-Л, 2006.
13. Финансовый менеджмент, Карасева И.М., Февешина М. А., Омега-Л, 2006.