Федеральное агентство по образованию

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования

«Уфимский государственный нефтяной технический университет»

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

**РЕФЕРАТ**

по дисциплине: «Международные стандарты финансовой отчетности»

на тему**:** «Роль и назначение международных стандартов учета (финансовой) отчетности»

Выполнил:

студент гр. ЭАЗс-06-02

В.А. Пегова

Проверил:

преподаватель

А.М. Низамутдинова

2009

**Содержание**

Введение

1. Сущность международных стандартов финансовой отчетности, принципы и история их развития

1.1 История развития международных стандартов финансовой отчетности

1.2 Цель и сущность создания международных стандартов финансовой отчетности

1.3 Общие принципы функционирования системы международных стандартов финансовой отчетности

2 Перечень действующих международных стандартов финансовой отчетности и их назначение

2.1 Перечень действующих международных стандартов финансовой отчетности

2.2 Понятие «справедливая стоимость»

2.3 Концепция контроля над активами

3 Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности. Совет по МСФО

3.1 Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности в гармонизации системы бухгалтерского учета

3.2 Совет по международным стандартам финансовой отчетности и его деятельность

4 Реформирование бухгалтерского учета в РФ

Заключение

Список использованных источников

**Введение**

Хорошо отлаженная система корпоративного управления – одно из главных условий успешного развития организации. Но высокого качества управления достичь не просто.

Международные стандарты финансовой отчетности – это документы, раскрывающие требования к содержанию бухгалтерской информации и методологию получения важнейших учетных характеристик на основе гармонизации национальных стандартов экономически развитых стран, разрабатываемые и публикуемые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности начали разрабатываться в соответствии потребностями транснациональных корпораций. Стандарты применялись на предприятиях и в финансовых учреждениях разных стран, имеющих неодинаковый уровень экономического развития и свои национальные, часто вековые традиции. Имея дочерние предприятия, филиалы и представительства на территории нескольких государств, такие корпорации столкнулись с существенными различиями в порядке ведения бухгалтерского учета, налоговом законодательстве, оценке средств в балансе и др. Все это затрудняло определение финансовых результатов деятельности и составление сводных годовых отчетов по корпорации в целом. Несопоставимость отчетных данных и недостаточная прозрачность отчетов не давали возможности выявить подлинное финансовое положение партнеров по бизнесу в разных странах, что приводило к крупным потерям и даже краху предприятий-дочерей в тех случаях, когда материнская компания доверилась ложным сведения «дочерей» или своих контрагентов.

Актуальность темы реферата заключается в том, что комплексный пересмотр всей системы учета и отчетности, развитие и совершенствование ее в соответствии с международными правилами должны сочетаться с максимальным использованием многолетнего опыта и сохранением тех методов, инструментов и методологических решений, которые не только не противоречат мировой практике, но и обогащают ее.

**1. Сущность международных стандартов финансовой отчетности, принципы и история их развития**

##

## 1.1 История развития международных стандартов финансовой отчетности

Сейчас трудно определить, кто был изобретателем бухгалтерского учета. Можно лишь утверждать, что система двойной записи начала проявляться в XIII-XIV вв. в некоторых городах Северной Италии. Первое свидетельство полной системы двойной бухгалтерии, датированное 1340 г., обнаружено в муниципальных записях Генуи. Считается, что первая систематизация учета была проведена францисканским монахом Лукой Пачоли, который большую часть своей жизни преподавал в университетах Перуджи, Флоренции, Болоньи.

Книга, которую он написал, называлась «Summa de Arithmetica, Geometrica, Pro-portioni et Proportionalita». Она появилась в свет в Венеции в 1494 г., всего лишь два года спустя после того, как Колумб ступил на землю Америки. «Summa» была посвящена главным образом математике, но включала раздел о двойной бухгалтерии, который назывался «Particularis de Computis et Scripturis» и стал первой публикацией на эту тему. Книга раскрывает смысл учетных записей, а ее толкования уместны и актуальны и по сей день, хотя были сделаны 500 лет назад.

Дебет, кредит, проводки, регистры, счета, баланс, отчет о прибылях и убытках – истоки всех этих терминов восходят к эпохе Возрождения. Бухгалтерский учет, следовательно, может претендовать на столь же благородное происхождение, что и большинство гуманитарных наук. Современные бухгалтеры могут гордиться своим наследством, частью которого является богатый словарь. Термины «дебет», «дебиторы», «дебетование» происходят от латинской основы debere, т.е. «должен». Термин «кредит» происходит от того же корня, что и creed, означающее «нечто, чему некто верит». Например, христианское утверждение о вере известно как Вероучение Апостолов (Apostles' Creed). Этот термин также обозначает людей, дающих взаймы, – кредиторов, которые полагаются на веру должника.

В то время как сложившиеся в различных странах мира традиции и законодательные нормы способствовали появлению различных моделей финансового учета, последние тенденции к интеграции и глобализации экономики в мировом масштабе выявили необходимость сблизить существующие модели учета. Уже после Второй мировой войны произошли значительные изменения в практике ведения бизнеса, вызванные, в первую очередь, расширением сферы влияния транснациональных компаний и развитием международных рынков капитала.

За последние 25 лет роль транснациональных компаний (ТНК) претерпела серьезные изменения. Сейчас они занимают доминирующее положение на большинстве сегментов рынка, оказывая влияние на страны, правительства и людей. Многообразие учетных практик создает определенные проблемы при ведении международного бизнеса, поскольку постоянно приходится приспосабливаться к традициям и нормативным актам страны-партнера. В ряде случаев сложность разработки единой учетной политики компании связана с присущими ТНК особенностями. Чем в большем количестве стран имеются представительства ТНК, тем больше сложностей возникает при разработке единой стратегии.

Создание международных рынков капитала также привело к необходимости сблизить существующие методики учета. До Второй мировой войны все потребности в финансировании удовлетворялись за счет внутренних источников. Однако после войны ситуация резко изменилась. Значительному росту международных рынков капитала способствовали специальные программы помощи восстановлению разрушенных стран. В настоящее время хорошо известны такие рынки капитала, как «Евродоллар», «Евровалюта», «Азиатский доллар», на которых представлены компании США, Японии, Великобритании и других развитых стран мира. То, что рынки капитала теперь взаимосвязаны, стало очевидным после кризисов фондового рынка, произошедших в 1987 и 1998 годах и затронувших практически все ведущие рынки мира.

Тенденция к глобализации рынков капитала делает необходимым создание единой системы финансового учета. Осознание этой необходимости является важным шагом вперед по направлению к созданию международных стандартов учета и аудита. В противном случае дальнейшее развитие международных рынков капитала ставится под вопрос, поскольку разнообразие систем учета затрудняет выбор эффективного объекта для инвестирования.

Принято сопоставлять национальные правила учета с теми, что действуют в США (US GAAP). Но из этой привычки не следует делать вывод, что правила учета в США лучше во всех или хоть в каком-то отношении. Это, в частности, подтверждается скандалом с американской компанией Enron, в котором наглядно проявилось несовершенство американских стандартов консолидации отчетности. Кроме того, американские стандарты отчетности представляют собой свод правил и практических инструкций, в то время как Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) построены на основе Концепции (Принципов), что позволяет достаточно гибко применять их в различных спорных ситуациях, опираясь на профессиональное суждение бухгалтера. Таким образом, доминирование американских стандартов финансовой отчетности связано, прежде всего, с явным господством американского рынка капиталов, который составляет более половины общемирового рынка.

Пока МСФО не будут одобрены американской Комиссией по ценным бумагам и биржам (Security Exchange Commission, SEC), использующие их компании будут иметь ограниченный доступ на американский рынок капитала. В то же время, для того чтобы акции компании могли котироваться на конкурирующих с американскими фондовых рынках (в Лондоне, Гонконге и Токио), достаточно, чтобы предоставляемый инвесторам финансовый отчет был подготовлен в соответствии с МСФО.

В большинстве развивающихся стран не созданы национальные стандарты учета. Поэтому они следуют предписаниям GAAP США и Великобритании или Международным стандартам финансовой отчетности. Принятие ими МСФО можно считать правильным шагом на пути стандартизации мировой учетной политики.

Применение международных стандартов отчетности может предоставить предприятию не только мощные средства улучшения производства, но и значительные конкурентные преимущества, такие как: отражение результатов деятельности предприятия в более простой и реалистичной форме; возможность сравнения финансового положения предприятия с финансовым положением иностранных компаний, что дает лучшее восприятие со стороны западных партнеров; более совершенная система бухгалтерского учета, которая позволит принимать лучшие решения при ценообразовании.

Так как развитие международных стандартов происходило в условиях рыночной экономики, то необходимо отметить большую полезность финансовой отчетности МСФО для пользователей, связанных с управлением и инвестициями.

Таким образом, МСФО представляют собой систему стандартов учета и отчетности, которая обеспечивает достоверной информацией не только внешнего пользователя – инвестора, но и органы управления предприятием.

Финансовые отчеты – важный инструмент информирования и контроля, предназначенный для решения проблем больших компаний, порождаемых разделением собственности и управления. Иначе говоря, учет – это часть системы управления корпорацией, цель которой – побуждать менеджеров действовать в интересах собственника фирмы.

Системы управления корпорациями сильно различаются в разных странах. Эти различия отражают несовпадение правовых систем, роли рынков капитала, роли правительства на рынках капитала и других рынках, а также традиции и культуры. Система учета, которая вполне разумна в одних условиях, необязательно будет хороша в других. Крупные банки, например, являются важными акционерами для больших компаний в Германии, имеют своих представителей в советах директоров и доступ к данным внутреннего учета. Менеджеры германских компаний получают поощрение непосредственно от представителей таких акционеров, а не в соответствии с курсом акций на рынке. В такой ситуации не удивительно, что финансовые отчеты менее информативны, чем в странах, где инвесторы не представлены в совете директоров.

Возьмем другой пример. В Японии очень распространены группы фирм, владеющих значительными пакетами акций друг друга, а, кроме того, связанных между собой как поставщики и потребители. Взаимосвязь этих фирм не вполне аналогична структуре материнской компании, контролирующей свои филиалы. В Японии принято, что эти фирмы крайне редко производят консолидированные отчеты, в то время как в Великобритании, США, Австралии, Новой Зеландии, где обычны отношения «материнская компания–филиал», такие отчеты являются нормой.

Еще один уровень сложности добавляется из-за того, что в каждой стране регулируется выбор правил бухгалтерского учета. Правила учета и процедуры управления корпорациями отражают стадии экономических и политических процессов, а не просто результат адаптации к рынку. Более того, никто еще не сформулировал экономические обоснования для регулирования правил учета. Финансовые отчеты готовили и использовали задолго до того, как возникло регулирование бухгалтерского учета. Даже если не принимать в расчет расходы на регулирование, еще никто не доказал, что оно улучшило качество отчетов. Поскольку трудно определить, какие экономические проблемы должно было разрешить регулирование учета и отчетности, нелегко понять, почему оно принимает разные формы в различных странах.

## 1.2 Цель и сущность создания международных стандартов финансовой отчетности

Международные стандарты финансовой отчетности (International Accounting Standards – IAS) разрабатываются независимой международной организацией – Советом по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board – IASB), который расположен в Лондоне.

Международные стандарты финансовой отчетности – это документы, раскрывающие требования к содержанию бухгалтерской информации и методологию получения важнейших учетных характеристик на основе гармонизации национальных стандартов экономически развитых стран, разрабатываемые и публикуемые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

МСФО вносят большой вклад как в совершенствование, так и гармонизацию финансовой отчетности во всем мире, поэтому они используются:

* как основа для национальных требований к финансовой отчетности во многих странах;
* как международный норматив для тех стран, которые разрабатывают свои собственные требования (включая основные развитые страны и возрастающее число новых рынков, таких, как Китай и многие другие страны Азии, Центральной Европы и СНГ);
* фондовыми биржами и регулирующими органами, разрешающими иностранным и национальным компаниям представлять финансовые отчеты в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;
* наднациональными органами, такими, как Европейская комиссия, которая объявила о том, что в значительной степени опирается на СМСФО при подготовке документов, отражающих потребности рынков капитала;
* растущим числом самих компаний (Введение к Международным стандартам финансовой отчетности).
* В основе МСФО лежит представление о том, что бухгалтерский учет ведется для управления финансовыми вложениями и потоками со стороны инвестора, неважно, собственника или кредитора. В этом его главное отличие от традиционного учета, который ведется администратором, действующим в интересах собственника для отражения экономической деятельности объекта собственности. Данное различие порождает основные особенности, определяющие развитие системы МСФО:
* приоритет баланса;
* отказ от исторической стоимости;
* замена концепции собственности концепцией контроля;
* переход от учета имущества к учету ресурсов, от бруттооценок к неттооценкам;
* отказ от регулирования учета в пользу регулирования отчетности.

До широкого распространения ведения учета на базе МСФО в центре большинства учетных систем находился отчет, или, как его часто называют, счет прибылей и убытков.

В системе МСФО счет прибылей и убытков играет более скромную роль, которая уменьшается с каждым новым стандартом, поскольку учет ведется в интересах инвестора, которого интересует изменение стоимости его имущества, рыночная капитализация объектов его инвестиций, зависящая больше от показателей чистых активов, чем от бухгалтерской прибыли. Таким образом, пользователь отчетности, прежде всего, нуждается в балансе, а не в счете прибылей и убытков, так как именно баланс позволяет определить рост капитала компании в целом. Счет прибылей и убытков необходим для ведения двойной записи. Источниками роста чистых активов, помимо собственно финансовых результатов, могут выступать увеличение капитала компании и рост стоимости ее имущества.

## 1.3 Общие принципы функционирования системы международных стандартов финансовой отчетности

Международные стандарты финансовой отчетности – это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов компаний во всем мире. Стандарты обеспечивают сопоставимость бухгалтерской документации между компаниями в общемировом масштабе, а также являются условием доступности отчетной информации для внешних пользователей.

Каждый стандарт содержит информацию по следующим обязательным пунктам:

* объект учета – определение объекта учета и основных понятий, связанных с этим объектом;
* признание объекта учета – описание критериев отнесения объектов учета к различным элементам отчетности;
* оценка объекта учета – рекомендации по использованию методов оценки и требований к оценке различных элементов отчетности;
* отражение в финансовой отчетности – раскрытие информации об объекте учета в различных формах финансовой отчетности.

Составление финансовой отчетности по международным стандартам предполагает соблюдение основополагающих правил, которые определяют общий подход к подготовке и представлению финансовых отчетов. Представляется целесообразным рассмотреть эти правила, поскольку это поможет получить общее представление о принципиальной основе применения международных стандартов [6].

Прежде всего, необходимо отметить, что применение Международных стандартов финансовой отчетности базируется на двух принципах: непрерывности деятельности и начисления. Рассмотрим их более подробно.

Принцип непрерывности деятельности предполагает, что предприятие действует и будет продолжать действовать в обозримом будущем (по крайней мере в течение 1 года). Отсюда следует, что предприятие не имеет ни намерения, ни необходимости ликвидировать или сокращать масштабы своей деятельности. Поэтому активы предприятия отражаются по первоначальной стоимости без учета ликвидационных расходов. Если же существует такое намерение или необходимость, то финансовая отчетность должна констатировать этот факт в следующем порядке:

* отражать оценку имущества по ликвидационной стоимости;
* производить списание активов, которые не могут быть получены в полном объеме;
* осуществлять начисление обязательств в связи с прерыванием договоров и экономическими санкциями.

Принцип начисления исходит из того, что доходы и расходы предприятия отражаются по мере их возникновения, а не по мере фактического получения или выплаты денежных средств или их эквивалентов. Таким образом, этот принцип предполагает:

* признание результата операции по мере ее совершения;
* отражение операций в отчетности того периода, в котором они были осуществлены;
* формирование информации об обязательствах к оплате и обязательствах к получению, а не только о фактически произведенных и полученных платежах.

Реализация принципа обеспечивает признание доходов и расходов по мере возникновения экономических выгод и потребления ресурсов. Финансовые отчеты, подготовленные на основе принципа начисления, информируют пользователей не только о прошлых сделках, включающих оплату и поступление денежных средств, но и о будущих обязательствах заплатить денежные средства и будущих поступлениях денежных ресурсов. Принцип начисления дает возможность прогнозировать влияние совершенных операций на финансовое положение.

Существуют также качественные критерии информации, содержащейся в финансовых отчетах, которые призваны делать информацию полезной для пользователей. Это такие критерии, как прозрачность, значимость, достоверность и сопоставимость.

Прозрачность (понятность) является основным качеством информации, так как предполагает ее быстрое восприятие пользователями. Однако пользователи, в свою очередь, должны иметь достаточные знания в области ведения бизнеса и бухгалтерского учета.

Значимость. Информация должна быть значимой для принятия решений пользователями. Она имеет это качество, когда влияет на принятие экономических решений, помогая оценить прошлые, настоящие или будущие события. Значимость информации определяется ее существенностью, своевременностью и рациональностью. Информация считается существенной, если ее отсутствие или искаженное представление могут повлиять на экономические решения пользователей. Информация своевременна в том случае, когда она не способствует задержке в принятии адекватных экономических решений. Рациональной информацию можно назвать тогда, когда выгода от ее получения превышает стоимость ее обеспечения. Оценка выгоды и затрат, как правило, определяется на основе профессионального суждения, например, дальнейшее обеспечение информацией кредиторов может сократить расходы по займам.

Достоверность. Информация достоверна в том случае, когда она не имеет значимых ошибок и объективна. Достоверная информация отвечает следующим требованиям:

* полное представление – информация должна полностью отражать факты хозяйственной деятельности. Например, баланс должен полностью представлять все сделки, которые приводят к возникновению активов и обязательств;
* преобладание сущности над формой – информация должна принимать во внимание не столько юридическую форму сделок и иных фактов хозяйственной деятельности, сколько их экономическую сущность. Например, по договору аренды предприятие может передать актив другой стороне таким образом, что документально юридическое право собственности передается, в то время как за предприятием оставлено право пользования будущим экономическим эффектом, включенным в актив. В этом случае отчет о продаже не будет полностью отражать регистрируемую сделку;
* нейтральность – информация должна быть нейтральной в целях обеспечения ее надежности. Финансовые отчеты не являются нейтральными, если информация в них представлена таким образом, что позволяет достичь заранее определенных результатов. Иными словами, информация в отчетах не должна быть сфабрикованной, а должна отражать только те факты, которые реально имели место. Она должна быть свободной от односторонности при принятии решений заинтересованными пользователями с целью получения предопределенных результатов;
* осмотрительность – это соблюдение в процессе принятия решений достаточной меры осторожности в оценке активов и пассивов. При этом предполагается, что актив или доход не преувеличены и обязательства и затраты не занижены. Это означает, что признание доходов происходит только при условии фактического получения выгоды или при наличии высокой степени уверенности в ее получении, а признание расходов и потерь происходит по мере появления реальной возможности их возникновения.

Сопоставимость. Информация, содержащаяся в финансовой отчетности организации, должна быть сопоставимой во времени и сравнимой с информацией других предприятий, для идентификации тенденции финансового положения и результатов деятельности. Поэтому измерение и отражение всех хозяйственных операций должно проводиться последовательно, в соответствии с выбранной учетной политикой. Данный принцип вовсе не означает единообразия. Однако для обеспечения сопоставимости данных необходимо знать учетную политику, ее изменения и последствия этих изменений с точки зрения финансовых результатов в течение текущего периода и за ряд лет.

На практике часто необходимо найти оптимальное сочетание всех качественных характеристик исходя из потребностей пользователей и приоритетов самих предприятий. Относительная важность характеристик определяется на основании профессиональной оценки специалистов[6].

Важно также сказать об элементах финансовых отчетов. Таковыми называются финансовые операции, сгруппированные в классы в соответствии с их экономическими характеристиками. Эти элементы необходимы для оценки финансового положения и финансовых результатов деятельности организации. Классификация элементов финансовых отчетов выглядит следующим образом.

Активы – это контролируемые организацией ресурсы, использование которых, возможно, вызовет в будущем приток экономической выгоды. Будущая экономическая выгода, воплощенная в активе, – это потенциал, вкладываемый прямо или косвенно в приток денежных средств или их эквивалентов. Будущие экономические выгоды от использования активов могут возникать в тех случаях, когда:

* актив используется обособленно или в сочетании с другим активом для производства товаров и услуг, предназначенных для реализации;
* актив обменивается на другие активы;
* актив используется для погашения обязательств;
* актив распределен между владельцами (собственниками) организации.

Многие активы, например счета дебиторов и собственности, связаны с юридическими правами, включая право на владение. Однако при определении существования актива право на владение не является основным. Например, арендуемая собственность является активом, если организация контролирует выгоды, которые должны быть получены от ее использования.

Обязательства – это существующая на отчетную дату реальная задолженность организации, погашение которой вызывает уменьшение экономической выгоды в виде оттока ресурсов, чтобы удовлетворить претензии другой стороны. Обязательства могут возникать в силу действия договора или правовой нормы либо делового договора доверия.

Погашение обязательств может осуществляться различными способами:

* оплатой;
* передачей других активов;
* предоставлением услуг;
* замещением данного обязательства другим;
* обменом обязательства на собственный капитал;
* снятием требования со стороны кредитора.

Существует также будущее обязательство, которое определяется решением руководства организации приобрести активы в будущем и не является причиной для появления настоящего обязательства. Однако в некоторых случаях компания может признать в качестве долга будущие выплаты. Это характерно для тех случаев, когда они базируются на ежегодных закупках или носят постоянный характер. В качестве примера таких обязательств можно привести существующие гарантийные обязательства и отчисления в пенсионные фонды.

Собственный капитал – это остаточный интерес в активах предприятия после вычета обязательств. Иными словами, капитал представляет собой вложения собственников и накопленную прибыль организации.

В балансовом отчете собственный капитал может быть разбит на подклассы. Например, уставный капитал, нераспределенная прибыль и резервы показываются отдельно. Такие классификации могут быть значимы для пользователей финансовых отчетов при принятии решений, так как они являются показателями правовых или других ограничений способности предприятия распределять или иначе использовать собственный капитал.

Финансовый результат организации характеризуется такими элементами:

* доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или увеличения активов, либо уменьшения обязательств, которые в итоге приводят к увеличению собственного капитала. Доход включает в себя выручку, полученную в результате основной (уставной) деятельности организации, и доходы, полученные в результате неосновной деятельности. Выручка, полученная от основной деятельности, может фигурировать под различными названиями, такими, как реализация, вознаграждения, проценты, гонорары и рента, – в зависимости от типа предприятия. Примером доходов от неосновной деятельности могут служить доходы от реализации внеоборотных активов и внереализационные доходы от переоценки активов и рыночной стоимости ценных бумаг;
* расходы – это уменьшение экономической выгоды в отчетном периоде в форме оттока или использования активов или возникновения обязательств, которые ведут к уменьшению собственного капитала. Расходы включают в себя затраты и убытки, возникающие в ходе основной деятельности предприятия. К таким затратам относятся затраты на производство продукции, амортизация и т. п. Убытки могут возникать в результате стихийных бедствий, продажи внеоборотных активов, а также в результате внереализационных операций.

Соответствие между элементами обусловливает взаимосвязь в их признании. Так, признание определенного актива автоматически требует признания соответствующего дохода или обязательства. Существуют два критерия принятия элементов финансовой отчетности.

Первый критерий использует понятие вероятности будущей экономической выгоды. Это понятие соотносится с неопределенностью среды, в которой работает предприятие. При подготовке финансовых отчетов степень неопределенности оценивается исходя из имеющихся данных. Например, если существует уверенность в том, что счета дебиторов будут оплачены и отсутствует возможность противоположного исхода, то эти счета принимаются как активы. Если же есть вероятность неоплаты по большому количеству дебиторских счетов, то в данном случае дебиторская задолженность считается расходом[6].

Вторым критерием функционирования статьи является наличие стоимости, измеренной с большой степенью достоверности. Использование разумных оценок статей является неотъемлемой частью финансовых отчетов, однако при невозможности дать таковую статья не признается в балансовом отчете или в отчете о прибыли и убытках. Например, ожидаемые доходы, которые, возможно, будут получены в результате удовлетворения законных претензий, могут соответствовать определению, как актива, так и дохода. Однако если невозможно дать их оценку с большой степенью достоверности, статья не должна быть принята в качестве актива или дохода, а само существование претензии будет раскрыто в приложениях к отчетности.

Существенным также является вопрос измерения элементов финансовых отчетов. Измерение – это определение денежной суммы, на основании которой элементы финансовых отчетов должны быть признаны и внесены в балансовый отчет и в отчет о прибылях и убытках. Этот процесс включает в себя выбор определенной основы измерения. В качестве последней могут выступать первоначальная, текущая, ликвидационная, реальная стоимости.

Первоначальная стоимость. Активы и обязательства отражаются по исторической стоимости на момент их возникновения.

Текущая стоимость. Активы показываются в отчете по их текущей рыночной стоимости, т. е. в сумме денежных средств, которые могут быть получены в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации. Обязательства отражаются в отчете в сумме денежных средств или их эквивалентов, необходимых для того, чтобы оплатить их в настоящее время.

Ликвидационная стоимость. Активы записываются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которые могут быть получены от продажи при ликвидации компании. Обязательства отражаются по первоначальной стоимости.

Реальная стоимость. Активы показываются по дисконтированной стоимости будущих чистых поступлений денежных средств, которые должны обеспечивать возобновление активов при нормальном функционировании организации. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущих чистых отчислений денежных средств, которые могут быть использованы для погашения обязательств при нормальном течении бизнеса.

За основу измерений при подготовке финансовых отчетов предприятия принимают первоначальную стоимостью. Обычно она комбинируется с другими оценками. Например, при оценке материально-производственных запасов из двух стоимостей – покупной или рыночной – выбирают меньшую. Ценные бумаги, обращающиеся на рынке, отражаются по рыночной цене, а обязательства по пенсионному обеспечению оцениваются по их реальной стоимости.

**2 Перечень действующих международных стандартов финансовой отчетности и их назначение**

##

## 2.1 Перечень действующих международных стандартов финансовой отчетности

На настоящий момент издан 41 международный стандарт финансовой отчетности. Эти стандарты связаны с темами, влияющими на финансовые отчеты коммерческих предприятий. Часть стандартов (восемь) признана утратившими силу из-за включения их правил в другие изданные стандарты.

Перечень действующих международных стандартов финансовой отчетности и их аналогов в России представлен в таблице 1.

Таблица 1 – Перечень действующих МСФО и их аналогов в России

| **МСФО (IAS, IFRS)** | **РПБУ** |
| --- | --- |
| МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»  | ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» |
| МСФО (IAS) 2 «Запасы» | ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»  |
| МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» | - |
| МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки» | ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» |
| МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» | ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» |
| МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» | ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» |
| МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» | ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» |
| МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность» | ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» |
| МСФО (IAS) 16 «Основные средства» | ПБУ 6/01 «Основные средства» |
| МСФО (IAS) 17 «Аренда» | - |
| МСФО (IAS) 18 «Выручка» | ПБУ 9/99 «Доходы организации»  |
| МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» | - |
| МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» | ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» |
| МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»  | ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»  |
| МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» | ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» |
| МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» | ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах» |
| МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)» | - |
| МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» | - |
| МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании»  | - |
| МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» | - |
| МСФО (IAS) 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых организаций» | Документы, разрабатываемые и издаваемые Центральным банком Российской Федерации  |
| МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности» | ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»  |
| МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты –раскрытие и представление информации» | ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» |
| МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» | Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утверждены Приказом Минфина России от 21.03.2000 № 29н)  |
| МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» | ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» |
| МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» | - |
| МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»  | ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»  |
| МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» | ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»  |
| МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты – признание и оценка» | ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» |
| МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»  | - |
| МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» | - |
| МСФО (IFRS) 1 «Принятие Международных стандартов финансовой отчетности впервые» | - |
| МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов» | - |
| МСФО (IFRS) 3 «Объединение предприятий» | ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»; Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утверждены Приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н) |
| МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» | - |
| МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» | ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»  |
| МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» | - |
| МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»  | - |

##

## 2.2 Понятие «справедливая стоимость»

Для правильного отражения результатов различий бухгалтерской и налоговой прибыли разработан МСФО 12 «Налог на прибыль». Стандарт приводит методологию расчета и отражения в учете не только текущих, но и будущих налоговых обязательств, которые возникнут вследствие возмещения стоимости активов или погашения обязательств, включенных в баланс по состоянию на отчетную дату. Для разрешения этого вопроса применяется понятие отложенных налогов.

По этому понятию организация должна признать в отчетности отложенное обязательство по уплате налога на прибыль, если возмещение стоимости какого-либо актива или урегулирование какого-то обязательства приведет к увеличению или уменьшению налоговых платежей в будущих периодах по сравнению с тем, когда такое возмещение или урегулирование не имели бы налоговых последствий. Например, проценты к получению по выданным кредитам признаются в отчетности в том периоде, когда они были начислены; налоговые последствия по этой операции возникнут лишь при получении процентов.

Следующим важным отличием современных тенденций развития МСФО является постепенное вытеснение исторической стоимости или себестоимости, оценками по справедливой стоимости. Справедливая стоимость – одно из ключевых и относительно новых понятий МСФО. Как оценка целого класса активов – финансовых инструментов – она впервые появилась в МСФО 32 (1995 г.) и за это время затронула существенное число других балансовых статей и продолжает вытеснять традиционную себестоимость. Справедливая стоимость оказалась достаточно удобным инструментом и для расширения состава балансовых статей. То, что не позволяла историческая оценка – отражать неоплаченные или неполученные активы – решается путем их оценки по справедливой стоимости. Согласно МСФО по справедливой стоимости следует оценивать вложения в доходную недвижимость, биологические активы (животные и растения), большинство финансовых инструментов.

Справедливая стоимость вытесняет исторические оценки (себестоимость) также из тех статей, для которых обязательность справедливой стоимости пока не введена: переоцененные основные средства; товары, имеющие биржевую стоимость; дебиторская задолженность.

Изначально в МСФО определения справедливой стоимости не было, лишь указывалось, что «она может определяться с помощью одного или нескольких общепринятых методов» (п. 79 МСФО 32). Таким образом, декларировалось, что справедливая стоимость – не метод оценки, а ее качество. Разнообразие методов ее исчисления определяется тем, что, с одной стороны, «наилучшей базой для определения ...справедливой стоимости является рыночная котировка» (п. 81 МСФО 32), а с другой, – «в основе определения справедливой стоимости лежит допущение о непрерывности деятельности предприятия» (п. 80 МСФО 32). Состав справедливой стоимости оказывается противоречивым, и поэтому приходится прибегать к новому понятию «технический прием оценки» (п. 82 МСФО 32). Это позволяет считать единой «справедливой стоимостью» оценки, имеющие различную природу: текущие рыночные оценки, различного рода дисконтированные оценки выручки от продажи (МСФО 32, 39, 41), дисконтированные оценки ожидаемых доходов от использования актива (МСФО 40), первоначальную стоимость при первом применении МСФО (IFRS) 1.

Собственно определение справедливой стоимости появилось в МСФО 39. В соответствии с этим определением, содержащимся и в МСФО 40, «справедливая стоимость – сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами» (п. 8 МСФО 39).

Например, если в отчетности, составленной по МСФО, стоимость основных средств, запасов или инвестиций списана до их возмещаемой суммы (или эти активы отражены по справедливой стоимости, которая ниже фактических затрат на приобретение) и при этом организация намеревается продать данные активы, то в отчетности не отражается сумма отложенного налогового актива. В таком случае налоговой базой актива является его возмещаемая сумма. Если бы организация имела намерение использовать эти основные средства, то налоговой базой актива была бы его себестоимость.

Отложенные налоговые активы и обязательства являются в ряде случаев долгосрочными объектами: период их погашения часто исчисляется несколькими годами. Поэтому иногда возникает вопрос о возможности отражения в отчетности дисконтированной суммы отложенных налогов. Однако МСФО 12 запрещает дисконтирование отложенных налогов. Это объясняется тем, что дисконтирование предполагает подготовку детального расписания погашения отложенных налогов, и в большинстве случаев возникает необходимость довольно сложного расчета, а это приводит к нарушению сравнимость данных отчетности разных организаций.

Среди всего разнообразия «технических приемов» четко просматривается определенная тенденция: все они основаны на оценках доходов, ожидаемых от эксплуатации активов (капитализируемые оценки) или их продажи (реализационные оценки). Следовательно, переход на справедливую стоимость есть замена исторической стоимости (себестоимости) оценкой текущей доходности. Эта замена логично вытекает из концепции приоритета баланса. Так как баланс представляет собой равенство средств и их источников, всегда возникает желание узнать, сколько же эти средства стоят на балансовую дату, и определить, какова стоимость реального капитала компании, исчисление которой не может быть сделано в тех же оценках, что и исчисление финансовых результатов.

##

## 2.3 Концепция контроля над активами

Порядок исчисления оценок в МСФО тесно связан с концепцией контроля над активами, которая заключается в том, что имуществом предприятия следует считать не то, что принадлежит ему на правах собственности, а то, что оно может контролировать. Исходя из данной концепции, вопрос о зачислении тех или иных объектов в активы предприятия или, наоборот, их списании решается не в соответствии с их формальной юридической принадлежностью в настоящем, а согласно намерениям сторон относительно будущего данных объектов.

Так, основные средства принимаются на баланс не потому, что предприятие является их собственником, а потому что оно использует их в своей деятельности и по своему усмотрению. Средства в операционной аренде не показываются в балансе, а взятые в лизинг включаются в баланс арендатора.

Из концепции контроля вытекает и понятие активов как ресурсов, которое в МСФО вытесняет отождествление активов с имуществом. Важнейшая часть принципов подготовки и составления финансовой отчетности определяет активы как «ресурсы, контролируемые организацией в результате событий прошлых периодов, от которых она ожидает экономической выгоды в будущем».

В состав активов включаются не все средства организации, а только приносящие выгоду в будущем. Это положение связано с концепцией справедливой стоимости, так как для средств, не приносящих доход, справедливая стоимость будет стремиться к нулю.

Становится неважной юридическая принадлежность данных средств, потому что и чужое имущество (например, арендованное) способно приносить доход. Ресурс есть то, что имеется в наличии как в материальной, так и не в материальной форме, однако ресурсом не служат расходы, капитализацией которых и был актив в классической модели учета. В этом отношении весьма показательна статья «расходы будущих периодов». Такие расходы должны трактоваться или как дебиторская задолженность (предварительная оплата), или долгосрочные права, или как текущие расходы. В то же время целый ряд ресурсов, прав организации до сих пор не включаются в ее активы, но это положение меняется. Например, IASB решило изменить правила МСФО 37 и признало необходимым отражать те условные активы (корреспондирующие с условными прибылями), которые ранее только раскрывались в пояснениях при высокой вероятности получения соответствующих средств в будущем, такие активы оцениваются по справедливой стоимости. Еще возникает необходимость учета в качестве актива человеческого капитала, который оценивается по затратам на обучение персонала или путем измерения приносимой им добавленной стоимости (Tournier JC. La revolution comptable Du cout historique a la juste valeur. Paris: Editions d’Organisation, 2000 p.114).

Поскольку активы отождествляются с ресурсами, последние приобретают характер балансовых статей, т.е. измеряются на фиксированный момент времени – балансовую дату – и в соответствии с общими принципами балансовых оценок. При этом возникает некоторое противоречие оценок с самим понятием ресурсов. Оценки по дисконтированному доходу представляют собой оценки экономической выгоды будущих периодов, которая «не является активом, контролируемым компанией в результате событий прошлых периодов, т.е. ресурсом». Данное противоречие не рассматривается применительно к текущей рыночной стоимости, т.е. сумме денежных средств, которая может быть получена при продаже или должна быть уплачена при приобретении на активном рынке на момент оценивания. Оценки, основанные на исторических ценах, подлежат переоценке и обязательному снижению при обесценении активов. Отражение обесценения превращает практически все статьи баланса в нетто-показатели, образованные путем вычета амортизации, резервов или обесценения или путем прямого пересчета стоимости до справедливой величины.

Уменьшению на себестоимость выкупленных акций подвержен даже капитал, что означает преодоление классического правила фиксирования капитала, в соответствии с которым первоначально вложенная величина капитала остается в бухгалтерском учете неизменной.

Поскольку МСФО не рассматривают вопросы учетной регистрации, ограничиваясь исключительно отчетностью, вопросы ведения учетных записей, находящиеся в центре внимания классического учета, выводятся из сферы регулирования и теоретических исследований. Записи становятся частным делом компаний, что резко расширяет раздел между финансовым и управленческим учетом. Кроме учета затрат, из финансового учета начинает исчезать и порядок ведения регистров. Новое разделение между финансовым и управленческим учетом идет по линии противопоставления учета и отчетности. Отчетность все больше переходит от бухгалтеров к профессиональным пользователям, в качестве которых выступают финансовые аналитики. Тем самым МСФО не только формируют новые учетные правила, но и повышают уровень профессии бухгалтера.

**3. Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности. Совет по МСФО**

##

## 3.1 Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности в гармонизации системы бухгалтерского учета

Последние десятилетия XX в. и начало XXI в. были отмечены повышенным вниманием к проблеме международной унификации бухгалтерского учета. Развитие бизнеса, сопровождающееся возрастанием роли международной интеграции в сфере экономики, предъявляло определенные требования к единообразию и прозрачности применяемых в разных странах принципов формирования и алгоритмов исчисления прибыли, налогооблагаемой базы, условий инвестирования и капитализации заработанных средств и т. п. Именно с этой проблемой столкнулись наши специалисты в области бухгалтерского учета при переходе страны к рыночной экономике и установлению деловых контактов с зарубежными инвесторами на уровне организаций (предприятий), акционерных обществ и т. п.[9]

В настоящее время наибольшую известность получили два подхода к ее решению: гармонизация и стандартизация. Они сначала различались как по заложенной в них идеологии, так и по принципам реализации. Однако в последние годы оба термина зачастую используются как синонимы или как взаимодополняющие понятия.

Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета реализуется в рамках Европейского сообщества (ЕС). Суть ее заключается в том, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система стандартов, ее регулирующих. Главное, чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам в странах-членах сообщества, т. е. находились в относительной «гармонии» друг с другом. Работа в этом направлении ведется с 1961 г. В целях формирования концепции развития учета в странах ЕС была сформирована исследовательская группа по проблемам бухгалтерского учета. Ее деятельность рассматривалась как составная часть программы гармонизации национальных версий закона о компаниях. Результаты этой работы опубликованы в виде нормативных документов, которые были включены каждым членом ЕС в свое национальное законодательство в части бухгалтерского учета[9].

Идея стандартизации учетных процедур реализуется в рамках унификации учета, которую проводит Комитет по международным стандартам финансовой отчетности, – КМСФО (International Accounting Standards Committee, IASC), разрабатывая и публикуя Международные стандарты финансовой отчетности – МСФО (International Accounting Standards – IAS). Суть этого подхода состоит в разработке унифицированного набора стандартов, применяемых к любой ситуации в любой стране, в силу чего отпадает необходимость создания национальных стандартов. Что касается внедрения единых стандартов, то этого следует добиваться не законодательным путем, а путем добровольного соглашения профессиональных организаций стран.

В настоящее время известны несколько систем бухгалтерского учета, в частности, англо-американская, европейская и ряд других. Однако, по мнению специалистов, стандарты, разработанные МСФО, будут использоваться большинством стран мира в ближайшем будущем. Рост популярности международных стандартов был обусловлен двумя событиями. Первым событием было подписание соглашения между КМСФО и Международной организацией комиссий по ценным бумагам – МОКЦБ (International Organization of Securities Commissions, IOSCO), в котором нашло отражение стремление финансовых кругов и конгресса США привлечь больше иностранных компаний к котировке своих акций на американских биржах.

Второе событие, ускорившее переход к МСФО, произошло при объединении Германии. Этот факт во многом предопределил рост потребности привлечения капитала в страну. В связи с этим финансовая отчетность компаний должна была больше ориентироваться на внешнего пользователя, например на фондовые биржи или международных инвесторов. Именно поэтому компании, входившие в листинг фондовых бирж и составляющие консолидированные финансовые отчеты, вынуждены были принять МСФО.

В настоящее время существуют несколько форм использования странами Международных стандартов финансовой отчетности:

* применение МСФО в качестве национальных стандартов. К числу таких стран относятся: Кипр, Кувейт, Латвия, Мальта, Пакистан, Тринидад и Тобаго, Хорватия;
* использование МСФО в качестве национальных стандартов, но с условием, что для вопросов, не затронутых международными стандартами, разрабатываются национальные. Такими странами являются Малайзия и Папуа – Новая Гвинея;
* использование МСФО в качестве национальных стандартов, однако в некоторых случаях возможна их модификация в соответствии с национальными особенностями. Это – Албания, Бангладеш, Барбадос, Замбия, Зимбабве, Кения, Колумбия, Польша, Судан, Таиланд, Уругвай, Ямайка;
* национальные стандарты основаны на МСФО и обеспечивают дополнительные их разъяснения. Среди таких стран можно назвать Китай, Иран, Словению, Тунис, Филиппины;
* национальные стандарты основаны на МСФО, однако некоторые стандарты могут быть более детализированы, чем МСФО (Бразилия, Индия, Ирландия, Литва, Мавритания, Мексика, Намибия, Нидерланды, Норвегия, Португалия, Сингапур, Словакия, Турция, Франция, Швейцария, Южная Африка);
* национальные стандарты основаны на МСФО, за исключением того, что каждый национальный стандарт включает в себя положение, сравнивающее национальный стандарт с МСФО (Австралия, Дания, Италия, Новая Зеландия, Швеция).

Рассмотрим положительные и отрицательные черты МСФО.

Их объективными преимуществами перед национальными стандартами в отдельных странах являются:

* четкая экономическая логика;
* обобщение лучшей современной мировой практики в области учета;
* простота восприятия для пользователей финансовой информации во всем мире.

При этом международные стандарты позволяют не только сократить расходы компаний на подготовку своей отчетности, особенно в условиях консолидации финансовой отчетности предприятий, работающих в разных странах, но и снизить затраты по привлечению капитала. Известно, что рыночная цена капитала определяется двумя основными факторами: перспективной отдачей и рисками. Некоторые из рисков действительно характерны для деятельности самих компаний, однако есть и такие, которые вызваны недостатком информации, отсутствием точных сведений об отдаче капиталовложений. Одной из причин информационной недостаточности является отсутствие стандартизированной финансовой отчетности, которая, сохраняя капитал, фактически приумножает его. Поэтому инвесторы согласны получать чуть более низкие доходы, зная, что большая открытость информации снижает их риски[9].

Совокупность данных преимуществ во многом обеспечивает стремление различных стран к использованию МСФО в национальной практике учета.

Однако следует отметить и недостатки МСФО. К ним, в частности, можно отнести:

* обобщенный характер стандартов, предусматривающий достаточно большое многообразие методов учета;
* отсутствие подробных интерпретаций и примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям.

К тому же внедрению стандартов во всем мире препятствуют такие факторы, как национальные различия в уровне развития и традициях, а также нежелание национальных институтов поступиться своим приоритетом в области регулирования и методологии учета.

Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета принимает во внимание эти негативные факторы и ведет активную работу по их устранению. Так, 1 января 1989 г. Комитет опубликовал документ Е32 «Сопоставимость финансовой отчетности», в котором приведено 29 предложений по ограничению возможностей выбора методов учета, разрешенных действующими МСФО. Этот документ многими специалистами рассматривается как один из лучших проектов КМСФО. Он позволяет в известной степени устранить ряд различий в содержании отчетности и упростить процедуры ее трансформации при проведении сравнительного анализа в международном контексте.[9]

Что касается разработки интерпретаций, то решение именно этой проблемы было признано одним из приоритетных направлений деятельности КМСФО на ближайшие годы. Более того, в 1996 г. было принято решение о создании в рамках КМСФО постоянного Комитета по интерпретации стандартов (Standing Interpretations Committee, SIC).

Активная позиция страны, отстаивающей свои взгляды, может изменить точку зрения КМСФО, поскольку Комитет стремится получить и обобщить опыт различных стран в организации учетных систем. Вполне возможно, что в течение ближайших лет конституция Комитета претерпит некоторые изменения в направлении крепнущего взаимодействия между КМСФО и национальными организациями, устанавливающими стандарты в своих государствах.

**3.2 Совет по международным стандартам финансовой отчетности и его деятельность**

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) (International Accounting Standards Committee, IASC) был создан 29 июня 1973 года представителями профессиональных организация крупнейших развитых стран мира: Австрии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании и Ирландии, США. В период с 1983 по 2001 год в состав членов КМСФО вошли все профессиональные бухгалтерские организации, состоящие членами Международной Федерации бухгалтеров.

В 2001 году КМСФО (IASC) был реорганизован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (International Accounting Standards Board, IASB). СМСФО - это неправительственная профессиональная организация[14].

В целом, как гласит устав данной организации, ее деятельность преследует следующие цели:

1. разработка единой системы высококачественных, понятных и применимых на практике глобальных бухгалтерских стандартов, предусматривающих формирование в финансовой отчетности качественной, прозрачной и сопоставимой информации с целью оказания помощи участникам мировых рынков капитала и др. пользователям информации в принятии экономических решений;
2. распространение стандартов и обеспечение их единообразной интерпретации;
3. активная работа в направлении конвергенции национальных стандартов с МСФО.

СМСФО имеет определенную иерархическую структуру. Он состоит из четырех органов: Попечительского совета, Правления, Консультативного совета и Комитета по интерпретациям.

**Попечительский совет** - это орган управления СМСФО, не принимающий участия в разработке стандартов. Попечительский совет включает в себя 19 членов, которые назначаются согласно Уставу. Шесть членов совета - из Северной Америки, шесть из Европы, четыре из Азиатско-Тихоокеанского региона и три из любого региона, выбираемые с целью установления общегеографического баланса членов Совета.

В **Правлении**, отвечающем за разработку стандартов, участвуют 14 членов, 12 из которых работают на постоянной основе, а 2 - по совместительству. Члены правления выбираются с учетом их профессиональных знаний и прошлого опыта и (в отличие от попечителей) независимо от региональной принадлежности[14].

Как минимум пять членов правления должны иметь практический опыт работы аудиторами, минимум три - опыт подготовки финансовых отчетов, три - опыт пользования финансовой отчетностью и как минимум один должен быть представителем академических кругов.

**Консультативный совет** по стандартам, состоящий из 49 членов, обеспечивает возможность участия в обсуждении стандартов организаций и частных лиц из разных регионов. В состав данной структуры входят представители национальных органов, устанавливающих учетные стандарты, и прочие заинтересованные стороны. Цель Консультативного совета состоит в том, чтобы консультировать СМСФО по приоритетным вопросам работы, информировать о позиции членов совета по основным аспектам, связанным с разработкой стандартов, а также предоставлять другие консультации попечителям и СМСФО.

Консультативный Совет по стандартам ежегодно проводит как минимум три открытые встречи с СМСФО.

Председателем совета является председатель Правления.

В **Комитет по интерпретациям** входят 12 членов, назначаемых Попечителями. Роль Комитета заключается в разработке интерпретаций МСФО, выпускаемых СМСФО, в контексте Принципов составления и представления финансовой отчетности, для того чтобы обеспечить своевременное руководство при формировании финансовой отчетности по вопросам, которые непосредственно не рассматриваются в стандартах.

МСФО разрабатываются с участием бухгалтеров, финансовых аналитиков и других пользователей финансовой отчетности, делового сообщества, фондовых бирж, регулятивных и юридических органов, представителей учебных заведений и других заинтересованных физических лиц и организаций всего мира. На открытых встречах СМСФО консультирует Консультативный совет по стандартам. Регламент деятельности по проектам, как правило, но необязательно, включает следующие этапы, представленные в таблице 3.

Таблица 3 – Этапы разработки и принятия стандарта

| **№ п/п** | **Содержание этапа** |
| --- | --- |
| 1 | Определение вопросов, требующих стандартизации, рассмотрение возможности применения к ним Принципов составления и представления финансовой отчетности |
| 2 | Изучение требований национальных учетных стандартов и практики учета, а также обмен мнений с национальными органами, устанавливающие эти стандарты |
| 3\* | Консультации с Консультативным советом по стандартам в части включения данного вопроса в повестку дня СМСФО |
| 4 | Формирование консультативной группы, которая будет оказывать консультации СМСФО по проекту |
| 5 | Публикация Дискуссионного документа (discussion document, DD) для публичного обсуждения |
| 6\* | Публикация для публичных комментариев Проекта положения (exposure draft, ED), одобренного не менее чем 8 членами СМСФО, включая особые мнения членов СМСФО |
| 7 | Публикация в составе Проекта положения основы для выводов |
| 8\* | Рассмотрение всех комментариев, пришедших в установленный срок для Дискуссионного документа и Проекта положения, |
| 9 | Рассмотрение необходимости проведения публичных слушаний и опытных тестирований (апробаций), и если будет установлена такая необходимость, осуществление указанных мероприятий |
| 10\* | Утверждение стандарта не менее чем 8-ю членами СМСФО и включение в публикуемый стандарт особых мнений членов СМСФО |
| 11 | Публикация в составе стандарта основы для выводов и других пояснения, которые раскрывают этапы разработки стандарта и публичные комментарии к Проекту положения |

Этапы, помеченные звездочкой, обязательные к выполнению, в соответствии с положениями Устава СМСФО[14].

МСФО представляют собой комплекс документов. Это Введение, Построение СМСФО, Предисловие к положениям МСФО, Принципы составления и представления финансовой отчетности, собственно стандарты, разъяснения к стандартам (интерпретации), Глоссарий, История МСФО. Все эти документы взаимосвязаны, образуя единое целое, систему, и не могут применяться по отдельности. Вместе с тем каждый отдельный документ как элемент этой системы имеет самостоятельное значение.

В Предисловии к положениям МСФО (Preface to Statements of International Accounting Standards) кратко излагаются цели и порядок деятельности CМСФО, а также разъясняется порядок применения международных стандартов. Значение этого документа во многом определено во фразе, с которой начинается каждый стандарт. В ней обращается внимание на то, что положения стандарта должны рассматриваться в контексте Предисловия[14].

**4 Реформирование бухгалтерского учета в РФ**

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, принятая приказом Минфина России от 01.07.2004 N 180, представляет собой новый этап реформирования отечественного бухгалтерского учета с целью его адаптации к условиям рыночной экономики и Международным стандартам финансовой отчетности.

Прежняя Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике Российской Федерации (далее - Концепция 1997 года) была принята Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 26 декабря 1997 года. В тексте этой Концепции не было указания на то, что она разработана по решению Правительства РФ; по существу, это был рабочий документ, который достаточно четко определял основные термины бухгалтерского учета, цели бухгалтерского учета, содержание информации, формируемой в бухгалтерском учете, требования, предъявляемые к этой информации, и другие элементы, необходимые как для организации учета на уровне хозяйствующего субъекта, так и для формирования законодательной и нормативной базы в данном сегменте рынка. Большая часть норм, сформулированных в Концепции 1997 года, была использована при разработке положений по бухгалтерскому учету, методических рекомендаций и методических указаний, изданных Минфином России[13].

В Концепции 2004 года отсутствует указание на то, что Концепция 1997 года отменяется. С учетом того что названия Концепций различаются (из наименования Концепции 2004 года следует, что ее действие ограничено во времени - среднесрочной перспективой), можно сделать вывод о том, что в ближайшем будущем будут одновременно действовать две Концепции. Это обстоятельство должно учитываться как разработчиками новых документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, так и теми специалистами, кто организует и ведет бухгалтерский учет на уровне хозяйствующих субъектов.

Приказ Минфина России не может отменять действие других законодательных и подзаконных актов, принятых на более высоком уровне (в частности, постановлений и распоряжений Правительства РФ). Поэтому впредь до принятия на соответствующем уровне новых документов будут действовать ранее принятые нормативные акты.

Для оценки и анализа отдельных положений Концепции 2004 года представляется целесообразным охарактеризовать развитие нормативной базы бухгалтерского учета (в течение периода, прошедшего с 1997 года), а также современное состояние отечественного бухгалтерского учета и его соответствие МСФО.

В развитие Концепции 1997 года постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 N 283 утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее - Программа 1998 года).

В Программе 1998 года:

* была сформулирована цель реформирования системы бухгалтерского учета - приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО;
* были определены задачи реформы:
* сформировать систему стандартов бухгалтерского учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
* обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
* оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета;
* были определены основные направления реформы:
* совершенствование нормативного правового регулирования;
* формирование нормативной базы (стандарты);
* методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии);
* кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);
* международное сотрудничество (вступление и активная работа в международных организациях; взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета и регулирование соответствующей деятельности).

В целях обеспечения поставленных задач предлагалось:

* подготовить необходимые изменения и дополнения в Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон о бухгалтерском учете), в том числе по вопросу проведения аттестации бухгалтеров, и в иные нормативные правовые акты. Соответствующий проект изменений в Закон о бухгалтерском учете был разработан, однако процедуру принятия в законодательном органе он не прошел. Причины отклонения изменений в Закон о бухгалтерском учете широко не освещались, наиболее вероятной из них явилась та, что подобные услуги (как на момент представления проекта в Государственную Думу, так и в настоящее время) фактически может оказывать только одна организация - Институт профессиональных бухгалтеров (ИПБ), а это в определенной мере противоречит антимонопольному законодательству;
* в течение двух лет (1998-1999 годов) разработать и утвердить положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, включающие основные требования МСФО. Большая часть стандартов, предложенных к разработке, была утверждена, правда, с существенным нарушением сроков;
* пересмотреть первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и иные документы, относящиеся к унифицированным системам бухгалтерской учетной и отчетной документации. Работу предполагалось завершить в течение 1998 года. При этом планировалось, что участие в разработке этих документов примут Госкомстат России, Минфин России, Минэкономики России, ФКЦБ России. Фактически была выполнена только часть работы: Госкомстатом России были переработаны (причем безотносительно к МСФО) унифицированные формы бухгалтерского учета. Разработка форм регистров бухгалтерского учета (в том числе уточнение форм журналов-ордеров и ведомостей, используемых при применении журнально-ордерной формы счетоводства) практически не велась;
* пересмотреть планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению, учитывая появление и особенности деятельности финансовых институтов, особенности обращения ценных бумаг и т.д. Планы счетов для организаций сферы материального производства и торговли, а также для кредитных организаций были пересмотрены и утверждены;
* ввести упрощенную систему бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Данный пункт Программы 1998 года выполнен. Тем не менее, следует заметить, что принятие глав Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), регулирующих специальные налоговые режимы (в частности, применение упрощенной системы налогообложения), вызвало необходимость одновременного ведения вышеупомянутыми субъектами бухгалтерского и налогового учета (или корректировки данных бухгалтерского учета для целей налогообложения).

Одним из основных элементов реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с МСФО должна стать разработка новых и уточнение ранее утвержденных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету.

Во исполнение постановления Правительства РФ от 06.03.1998 N 283 "Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности" распоряжением Правительства РФ от 22.05.1998 N 587-Р был утвержден План внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику (далее - План) [13].

Таблица 4 – План

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование положений (стандартов) | Срок выполнения  | Фактически выполнено  |
| **Общие вопросы раскрытия информации** |
| Бухгалтерская отчетность  | III квартал 1998 г. | ПБУ 4/99; 06.07.1999  |
| Сводная бухгалтерская отчетность | I квартал 1999 г. | приказ Минфина России от 30.12.1996 N 112 |
| Прибыль на акцию  | I квартал 1999 г. | приказ Минфина России от 21.03.2000 N 29н |
| Информация по сегментам  | IV квартал 1998 г | ПБУ 12/2000; 27.01.2000  |
| Информация о связанных сторонах  | IV квартал 1998 г |  |
| Прекращенные операции  | IV квартал 1999 г | ПБУ 16/02; 02.07.2002  |
| Учетная политика организации  | IV квартал 1998 г | ПБУ 1/98; 09.12.1998  |
| Условные факты хозяйственной деятельности  | III квартал 1998 г | ПБУ 8/01; 28.11.2001  |
| События после отчетной даты  | III квартал 1998 г | ПБУ 7/98; 25.11.1998  |
| **Активы и обязательства организации** |
| Основные средства  | IV квартал 1999 г | ПБУ 6/01; 30.03.2001  |
| Материально-производственные запасы  | II квартал 1998 г | ПБУ 5/01; 09.06.2001  |
| Нематериальные активы  | IV квартал 1999 г | ПБУ 14/2000; 16.10.2000  |
| Финансовые вложения  | IV квартал 1998 г | ПБУ 19/02; 10.12.2002  |
| Активы и обязательства, стоимостькоторых выражена в иностранной валюте | II квартал 1999 г | ПБУ 3/2000; 10.01.2000  |
| Реорганизация организаций  | III квартал 1999 г | приказ Минфина России от 20.05.2003 44н |
| Аренда основных средств  | III квартал 1999 г |  |
| Доверительное управление имуществом  | IV квартал 1999 г | приказ Минфина России от 28.11.2001 N97н  |
| **Финансовые результаты деятельности организации** |
| Доходы организации  | III квартал 1998 г | ПБУ 9/99; 06.05.1999  |
| Затраты организации  | III квартал 1998 г | ПБУ 10/99; 06.05.1999  |
| Договоры на капитальное строительство | I квартал 1999 г | ПБУ 2/94; 20.12.1994  |
| Расчеты по налогам  | I квартал 1999 г | ПБУ 18/02; 19.11.2002  |
| Государственная помощь  |  II квартал 1999 г | ПБУ 13/2000; 16.10.2000  |

Некоторые положения по бухгалтерскому учету за истекший период переиздавались дважды (ПБУ 5, ПБУ 6, ПБУ 8). Переработано ПБУ 3 (прежняя редакция была утверждена в 1995 году).

Помимо вышеперечисленных стандартов, были также разработаны и утверждены:

Положение по бухгалтерскому учету "Информация об аффилированных лицах" ПБУ 11/2000, утвержденное приказом Минфина России от 13.01.2000 N 5н. В данном ПБУ регулируются некоторые вопросы, которые могут быть отнесены к взаимоотношениям со связанными сторонами. Однако то, что ПБУ 11/2000 регулирует не весь круг соответствующих взаимоотношений, а также то, что название стандарта отличается от того, которое было заложено в План, позволяет сделать вывод о том, что предстоит разработка и утверждение еще одного положения по бухгалтерскому учету;

Положение по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" ПБУ 15/01, утвержденное приказом Минфина России от 02.08.2001 N 60н;

Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02, утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 N 115н;

Положение по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" ПБУ 20/03, утвержденное приказом Минфина России от 24.11.2003 N 105н.

Таким образом, можно сделать вывод, что практически все стандарты, включенные в План, хотя и с запозданием, но были разработаны и утверждены. Исключение составили вышеупомянутое Положение по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" и Положение по бухгалтерскому учету "Аренда основных средств". Также требует переработки Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" ПБУ 2/94, утвержденное приказом Минфина России от 20.12.1994 N 167. Нормы, установленные действующей редакцией этого Положения, не соответствуют ни современному состоянию законодательной базы (части первая и вторая НК РФ были приняты после утверждения ПБУ 2/94), ни современному состоянию нормативной базы бухгалтерского учета.

Концепция 2004 года принципиально отличается от Концепции 1997 года[13]:

* во-первых, в новой Концепции почти нет точных формулировок, которые при организации и ведении бухгалтерского учета могли бы непосредственно применяться;
* во-вторых, собственно о бухгалтерском учете (как о процессе формирования информации, необходимой для составления отчетности) в Концепции 2004 года практически ничего не говорится - все внимание разработчиков сосредоточено только на самой отчетности;
* в-третьих, предусматривается фактическое исключение органов государственного управления (Минфина России) из числа субъектов, формирующих правила составления отчетности, с одновременным существенным повышением роли так называемого профессионального сообщества. Минфину России предполагается предоставить право обеспечения законодательного утверждения всех инициатив и разработок, выходящих из недр этого сообщества.

Концепция 2004 года, так же как и другие нормативные акты, регулирующие реформу бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, определяет в качестве магистрального направления реформирования переход на МСФО.

В настоящее время в мире существуют две наиболее распространенные системы международных стандартов - IAS (на основе которой и производится реформирование бухгалтерского учета) и GAAP, которая используется в основном государствами Северной Америки (в первую очередь США). IAS и GAAP являются совместимыми стандартами, то есть основываются на единых требованиях и подходах к организации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Их различие состоит в том, что стандарты GAAP более детализированы и фактически могут применяться всеми участниками предпринимательской деятельности без дополнительных указаний и разъяснений, а стандарты IAS определяют только общие принципы формирования бухгалтерской информации и поэтому нуждаются в разработке нормативных актов более низкого уровня, которые регулировали бы организацию бухгалтерского учета на конкретных участках (основные средства, материально-производственные запасы, расчеты и т.д.). Последнее обусловлено тем, что система IAS используется значительно большим количеством государств и корпораций по сравнению с системой GAAP. Особенности национальных экономик и традиционных подходов к организации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в разных странах обуславливают существование различий в конкретных приемах и методах учетной работы.

Следовательно, разработка положений по бухгалтерскому учету должна сопровождаться подготовкой соответствующих методических рекомендаций или указаний, основной целью которых является унификация учетных процессов в масштабах государства.

Разработка МСФО началась в 1973 году, после того как в результате соглашения, достигнутого между профессиональными бухгалтерскими организациями Германии, Франции, Голландии, Мексики, Японии, а также Великобритании, Ирландии, Австралии, Канады и США, был образован Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). С 1983 года членами КМСФО стали все профессиональные бухгалтерские организации - члены Международной федерации бухгалтеров (МФБ).

КМСФО объявило в качестве основных целей в том числе разработку и публикацию МСФО, а также работу по совершенствованию и гармонизации правил, стандартов учета и процедур, связанных с представлением финансовой отчетности.

КМСФО стремится максимально упростить разрабатываемые стандарты и обеспечить возможность их эффективного использования в различных странах. МСФО постоянно пересматриваются с учетом изменений, происходящих в мировой экономике, и достижений в теории бухгалтерского учета.

КМСФО не принуждает страны, принимающие участие в его работе, к полному переходу на свои стандарты - в любом случае приоритет отдается национальным стандартам. В то же время при представлении бухгалтерской отчетности, составленной по стандартам, отличающимся от МСФО, все случаи несоблюдения МСФО должны раскрываться отдельно.

В настоящее время разработано и утверждено около 40 МСФО (более точную цифру назвать невозможно, так как работа по стандартизации продолжается). Кроме того, КМСФО разработаны Принципы подготовки и составления финансовой отчетности.

Под МСФО в отечественных документах системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, как правило, понимаются стандарты IAS.

Программой 1998 года предусматривалось до августа 1998 года закончить разработку Методических рекомендаций по учету затрат на производство и реализацию продукции, работ, услуг. Централизованно (на уровне Минфина России) подобный документ так и не был разработан. Определенные попытки предпринимались отраслевыми органами управления. В частности, Минтрансом России были разработаны рекомендации по учету затрат. Однако они представляют собой, скорее всего, компиляцию из положений главы 25 НК РФ и некоторых норм, заимствованных из положений по бухгалтерскому учету, и непосредственно применяться для организации и ведения бухгалтерского учета в организациях вряд ли могут.

Продолжение работы в данном направлении Концепцией 2004 года не предполагается[13].

В первом разделе Концепции 2004 года определены проблемы, с которыми в настоящее время приходится сталкиваться работникам бухгалтерских служб, а также членам профессионального бухгалтерского сообщества, занимающимся методологической и экспертной деятельностью. Несмотря на то что выводы сделаны на основе всесторонней оценки множества факторов, некоторые из вышеуказанных проблем представляются спорными.

Например, в качестве первой (и, видимо, основной) проблемы разработчики Концепции 2004 года ссылаются на отсутствие официального статуса бухгалтерской отчетности, составляемой согласно МСФО. При этом почему-то упущено то обстоятельство, что документы системы нормативного отчетности по международным стандартам. Присвоение же подобной отчетности официального статуса в настоящее время вряд ли возможно: политика Правительства РФ в этой части (как было отмечено ранее) заключается в приближении норм отечественных стандартов к нормам МСФО, но не заменой разработанных положений по бухгалтерскому учету международными стандартами. Если одновременно будут существовать две группы официально признанных стандартов, то могут возникнуть серьезные проблемы с обработкой бухгалтерской информации органами статистики, а также другими внешними заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Другой, не менее важной проблемой обозначены неоправданно высокие затраты хозяйствующих субъектов на подготовку консолидированной финансовой отчетности согласно МСФО посредством трансформации бухгалтерской отчетности, подготовленной по российским правилам. В направлениях реформирования бухгалтерского учета однозначного решения этой проблемы не предложено. Как вариант предлагается составление консолидированной отчетности исключительно в соответствии с требованиями МСФО. Однако в данном случае весьма вероятны существенные расхождения между бухгалтерской отчетностью отдельных хозяйствующих субъектов, данные которой используются при составлении консолидированной отчетности. В Концепции 2004 года оговаривается, что консолидированная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям. При этом данная отчетность должна стать одним из основных источников финансовой информации для принятия экономических решений этими пользователями. Иными словами, сфера использования консолидированной отчетности сужается до круга внешних пользователей (органы государственного управления, включая налоговый контроль, инвесторов, поставщиков и подрядчиков, займодавцев и т.д.). Но экономическое состояние хозяйствующего субъекта обуславливается прежде всего эффективностью управленческих решений, принимаемых менеджментом организации, относящимся к внутренним пользователям бухгалтерской отчетности.

Вызывает сомнения в правомерности выделение в отдельные проблемы невысокого качества аудита бухгалтерской отчетности, а также низкого уровня профессиональной подготовки большей части бухгалтеров и аудиторов. Оговорка о том, что имеется в виду только недостаточная подготовка в части изучения МСФО, отсутствует. Таким образом, разработчики Концепции 2004 года дают негативную оценку системе профессиональной подготовки как бухгалтеров, так и аудиторов.

В качестве основных направлений решения вышеуказанных проблем предлагаются переориентация учебных программ средних и высших учебных заведений, а также программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов на углубленное изучение МСФО и формирование навыков их применения на практике; мониторинг качества учебных программ средних и высших учебных заведений, а также программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов; обеспечение соответствия учебных программ подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов соответствующим международным программам (с учетом законодательства и традиций бухгалтерского образования в Российской Федерации) и т.д.

При этом определяющая роль в реализации вышеперечисленных направлений отводится профессиональному бухгалтерскому сообществу через специально создаваемые органы (в качестве которых могут, например, выступать ИПБ). Однако в данном случае имеет место некоторое превышение полномочий отраслевого органа государственного управления (Минфина России), так как разработка и уточнение учебных программ является исключительной прерогативой Минобрнауки России. Таким образом, по нашему мнению, в этой части Концепция 2004 года подлежит уточнению, из которого бы следовало, что данные направления реформы бухгалтерского учета решаются другим органом отраслевого управления, а роль профессионального бухгалтерского сообщества ограничивается выработкой предложений по совершенствованию образовательного процесса.

Еще одной проблемой, которая не выделена в отдельный подпункт, однако неоднократно упоминается в тексте Концепции 2004 года, является наличие существенных различий в системе бухгалтерского и налогового учета. Эти различия получили законодательное оформление с принятием главы 25 НК РФ. Следует заметить, что проект главы 25 НК РФ готовился в Минфине России. Иными словами, возникновение различий обусловлено определенной несогласованностью действий отдельных департаментов Минфина России. Направления решения данной проблемы не конкретизированы - указывается только на необходимость сближения двух видов учета. Тем самым неявно признается, что применение норм ПБУ 18/02 не способно в полной мере решить поставленную задачу. По нашему мнению, применение норм ПБУ 18/02 может быть весьма успешно использовано для приведения данных налогового учета в полное соответствие с данными бухгалтерского учета. Однако для этого необходима разработка подробных методических рекомендаций, в которых были бы максимально возможно раскрыты все возможные случаи возникновения налоговых разниц, отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов. Правда, для этого, как минимум, необходима детализация нормативного регулирования учета затрат (расходов) [13].

Из пяти основных направлений дальнейшего развития системы бухгалтерского учета и отчетности наиболее масштабными и приспособленными к нормативному регламентированию являются два:

* создание инфраструктуры применения МСФО;
* изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

Для реализации вышеуказанных направлений предполагается организация взаимодействия профессионального сообщества (скорее всего, в виде ИПБ и его территориальных филиалов) и органа государственного управления (Минфина России).

Собственно система взаимодействия вышеуказанных органов, схема разработки стандартов и придания им законодательной силы в Концепции 2004 года отдельно не выделены. На основе отдельных положений Концепции 2004 года можно сделать вывод о том, что предлагается следующая схема (для упрощения используются сокращенные обозначения наиболее вероятных участников процесса выработки и утверждения стандартов - Минфина России и ИПБ):

* орган государственной власти (Минфин России) разрабатывает программу подготовки и утверждения нормативных актов в области бухгалтерского учета и аудита, формирует техническое задание на разработку стандартов и размещает заказ на разработку - непосредственно или через специально созданную службу в составе Министерства;
* профессиональное сообщество (в лице ИПБ или иного аналогичного института) по заказу Минфина России или инициативно подготавливает перевод МСФО на русский язык, разрабатывает методические рекомендации и (или) методические указания по их применению;
* разработанные проекты подвергаются профессиональной экспертизе с привлечением независимых экспертов из числа наиболее высококвалифицированных и опытных представителей профессионального бухгалтерского сообщества;
* после экспертизы проекты направляются в Минфин России, где подвергаются дополнительной технической обработке и документальному оформлению, после чего проводится комплекс мероприятий по приданию вновь разработанным документам нормативной силы (включая регистрацию в Минюсте России);
* орган профессионального сообщества (ИПБ) организует системы подготовки и переподготовки бухгалтерских кадров по всей системе утвержденных стандартов, включая вновь разрабатываемые. При этом предполагается, что подобная подготовка со временем может стать обязательной и может распространиться не только на бухгалтеров, но и аудиторов. Одновременно с внесением новых стандартов в учебные планы ИПБ (или иной аналогичной организации, занятой исключительно коммерческой подготовкой кадров) соответствующим образом корректируются учебные планы учреждений и организаций системы высшего и среднего профессионального образования (подчиненных Минобрнауки России);
* параллельно с внедрением новых стандартов и обучением кадров по всем стандартам, действующим в системе МСФО, Минфином России и ИПБ ведется работа по мониторингу изменений, вносимых КМСФО в действующие стандарты.

Основным условием существования приведенной системы, по мнению разработчиков Концепции 2004 года, является законодательное признание МСФО в Российской Федерации (в частности, придание консолидированной финансовой отчетности, подготовленной согласно МСФО, статуса одного из видов официальной отчетности).

В подразделе 2.2 Концепции 2004 года отдельно обращено внимание на то, что применению в Российской Федерации подлежит официальный текст МСФО на русском языке. Тем самым косвенно подтверждается то, что тот текст МСФО, который в настоящее время распространяется одной из коммерческих организаций, не является официальным. Кстати, еще одним подтверждением этого тезиса является то, что в вышеупомянутом издании текст МСФО предваряется в общем-то обычной в таких случаях записью об охране авторского права и запрете использовать какую-либо часть издания в какой-либо форме, хотя в соответствии со ст. 8 Закона РФ от 09.07.1993 N 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах" не могут являться объектами авторского права официальные документы (законы, судебные решения, иные тексты законодательного, административного и судебного характера), а также их официальные переводы.

Вышеприведенная схема представляется вполне жизнеспособной, но для того чтобы она заработала, необходимо выполнение, как минимум, одного приказа Минфина России провести подобное распределение (или нормативной силы) потребует существенных финансовых издержек, как должны включаться в расходы для целей обложения налогом на прибыль. Обоснованность расходов в данном случае подтверждается фактом законодательного признания их необходимости.

Другим направлением развития системы бухгалтерского учета и отчетности является повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности. В подразделе 2.1 Концепции 2004 года, конкретизирующем отдельные элементы этого направления, приводятся определения индивидуальной и консолидированной бухгалтерской отчетности, управленческой отчетности и налоговой отчетности.

Весьма спорным представляется определение главной задачи в области бухгалтерского учета - обеспечение относительной независимости организации учетного процесса от какого-либо определенного вида отчетности. Во-первых, основные задачи бухгалтерского учета исчерпывающе определены в ст. 1 Закона о бухгалтерском учете, и они принципиально отличаются от той, которая сформулирована в Концепции 2004 года. Во-вторых, реализация подобной задачи на практике может привести к необходимости дополнительной перегруппировки данных бухгалтерского учета в процессе составления отчетности. До одобрения Концепции 2004 года наиболее эффективной считалась организация учета с применением методов детализации и группировки информации, обеспечивающих с минимальными затратами обобщение результатов деятельности хозяйствующего субъекта за любой период и их представление в форме отчета.

Отдельно главные задачи сформулированы для каждого из вышеперечисленных видов учета. При этом постановка задачи для налогового учета в Концепции 2004 года представляется не вполне правомерной - более правильным было бы внесение соответствующих изменений (уточнений) в налоговое законодательство[13].

Основные принципы построения различных видов отчетности, по мнению разработчиков Концепции 2004 года, выглядят следующим образом:

* индивидуальная бухгалтерская отчетность должна составляться по российским стандартам, разрабатываемым на основе МСФО. Тем самым косвенно подтверждается то, что одновременно могут действовать два вида стандартов - отечественные (разработанные на основе МСФО, но с учетом национальных особенностей экономической деятельности и традиций организации и ведения бухгалтерского учета) и собственно МСФО (которые фактически представляют собой свод правил бухгалтерской отчетности, предполагающий многовариантность организации и осуществления учетных процессов). Не исключается возможность составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно согласно МСФО (вместо российских стандартов). В этом случае потребуется дополнительное нормативное регулирование составления пояснений к отчетности, исчерпывающе разъясняющих заинтересованным пользователям, какие варианты применения МСФО выбраны хозяйствующим субъектом;
* консолидированная отчетность будет представляться исключительно согласно МСФО. С учетом того что индивидуальная отчетность, скорее всего, будет составляться по другим (отечественным) стандартам, потребуются дополнительные затраты по перегруппировке и корректировке данных индивидуальной отчетности. Из этого следует, что одна из проблем, определенных в разделе 1 Концепции 2004 года (неоправданно высокие затраты хозяйствующих субъектов на подготовку консолидированной финансовой отчетности согласно МСФО), не только не будет разрешена, но и может существенно усугубиться;
* управленческая отчетность должна представляться в объемах и в сроки, установленные самим хозяйствующим субъектом. Вместе с тем Концепцией 2004 года подчеркивается целесообразность такого построения управленческой отчетности, при котором содержание и порядок ее составления основываются на тех же принципах, на каких составляется индивидуальная бухгалтерская и консолидированная финансовая отчетность. Данный тезис изложен в виде рекомендации, но его практическая реализация также может повлечь существенные дополнительные материальные затраты;
* налоговую отчетность предлагается составлять на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, посредством ее корректировки по правилам налогового законодательства. В определенной мере это можно считать шагом назад: подобная схема практиковалась до вступления в силу главы 25 НК РФ и законодательного закрепления необходимости организации и ведения налогового учета (отдельно от бухгалтерского). Впрочем, весьма вероятно, что в рамках сближения бухгалтерского и налогового учета необходимые изменения будут внесены и в налоговое законодательство.

Реализация еще одного направления - усиления контроля качества бухгалтерской отчетности - предполагает, в частности, разработку стандартов аудиторской деятельности, соответствующих Международным стандартам аудита, и контроль качества работы аудиторов и аудиторских настоящее время в стране создана и успешно применяется система стандартов аудиторской деятельности. Поэтому в Концепции 2004 года целесообразно было бы уточнить, что речь идет о вновь разрабатываемых стандартах. Установление же системы контроля за деятельностью аудиторов, по нашему независимой деятельности. Ошибки аудиторов, некачественное проведение проверок, а также несоблюдение отдельными аудиторами требований стандартов должны выявляться заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности, а при наличии соответствующих оснований - и правоохранительными органами.

Еще об одном направлении - подготовке и повышении квалификации кадров - говорилось выше. Отметим только, что Концепцией 2004 года предполагается участие профессионального бухгалтерского сообщества во всех сферах, где оказываются услуги по подготовке бухгалтерских кадров. При этом круг вопросов, которые предполагается регулировать, не ограничивается исключительно бухгалтерским учетом, отчетностью и изучением МСФО. В отдельный подпункт Концепции 2004 года выделена, например, выработка навыков применения таких способов обработки информации, как дисконтирование, вероятностные расчеты, математическая статистика и т.д., а это, по существу, уже смежные области знания.

Еще раз подчеркнем, что участие профессионального бухгалтерского сообщества в образовательном процессе, скорее всего, будет невозможным без организации взаимодействия с органом государственной власти, ответственным за состояние профессионального образования в системе высшей и средней профессиональной школы[13].

В отношении реформирования бухгалтерского учета в бюджетной сфере и банковской системе Концепция 2004 года содержит отсылочные нормы. Из этого факта становится очевидным, что вопросы развития учета в вышеуказанных сферах будут регулироваться отдельными документами, аналогичными принятой Концепции. При этом уточняется, что основным инструментом реформирования бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере должны стать Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС). Таким образом, не исключается вероятность представления данных бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений заинтересованным пользователям, которые оценивают состояние хозяйствующих субъектов согласно требованиям МСФО, - то есть на современном этапе чаще всего нерезидентами.

Последним, третьим разделом Концепции 2004 года установлены два основных этапа развития бухгалтерского учета и отчетности в среднесрочной перспективе. Цели, которые должны быть достигнуты по итогам каждого периода, определены довольно схематично.

В третьем разделе Концепции более конкретно определенными можно считать следующие цели:

* утверждение до 2007 года основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО. Достижение данной цели не означает, что работа по дальнейшему переводу отдельных МСФО и разработке отечественных стандартов на этом будет закончена: процесс формирования международных стандартов продолжается, и, следовательно, в вышеуказанные сроки должны быть разработаны российские стандарты только в той части, в которой пока нет нормативных документов, соответствующих (аналогичных) отдельным МСФО. Не уточняется, но предполагается, что действующие отечественные стандарты в эти же сроки должны быть скорректированы с учетом динамики изменений международных стандартов;
* сближение правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета. Данная цель также должна быть достигнута на первом этапе - до 2007 года включительно. Как именно пойдет процесс сближения, в Концепции 2004 года не уточняется. Однако то обстоятельство, что функции по разработке налоговых деклараций (основных форм налоговой отчетности) в настоящее время переданы Минфину России, позволяет предположить, что направления работы по сближению двух основных видов учета будут определяться в ходе работы по организации взаимодействия между отдельными подразделениями данного органа государственной власти.

В развитие Концепции 2004 года разработан и утвержден приказом Минфина России от 16.09.2004 N 263 План мероприятий Министерства финансов Российской Федерации на 2004-2007 годы по реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (далее - План мероприятий), где большая часть направлений конкретизирована и детализирована. Кроме того, сравнительно точно установлены сроки реализации основных направлений и сроки достижения определенных результатов[13].

В соответствии с Планом мероприятий должны быть приняты следующие законодательные и нормативные акты:

* Федеральный закон "О консолидированной бухгалтерской отчетности". По нашему мнению, нормы закона при составлении отчетности за 2004 год применяться не будут. Скорее всего, вступление в действие отдельных норм Закона будет непосредственно обусловлено внесением изменений в Закон о бухгалтерском учете, а принятие соответствующего федерального закона Планом мероприятий запланировано на 2005 год. Кроме того, читателям журнала следует иметь в виду, что нормы Закона будут иметь относительно узкую сферу действия: они будут применяться только теми организациями, которые обязаны составлять и представлять консолидированную бухгалтерскую отчетность (холдинги, финансово-промышленные группы, организации, имеющие дочерние общества, филиалы и представительства);
* нормативный акт, определяющий особенности индивидуальной отчетности профессиональных участников рынка ценных бумаг. Положения данного нормативного акта имеют узкоспециальное значение.

Кроме того, запланировано создание специального органа профессиональной общественной экспертизы стандартов и иных нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Вряд ли данный орган (даже если его создание до конца года будет официально оформлено) успеет подготовить к принятию проекты нормативных актов, которые смогут вступить в силу с 1 января 2005 года.

Более чем осторожно сформулирована одна из основных задач - организация работы по подготовке перевода официального текста МСФО на русский язык и сопровождение его. Завершение работы по переводу действующих МСФО в качестве отдельного мероприятия не обозначено. Поэтому возникает закономерный вопрос: как могут осуществляться другие мероприятия (в том числе и внесение изменений в Закон о бухгалтерском учете) при отсутствии официального перевода МСФО, имеющего силу нормативного правового акта?

Прочие изменения законодательной и нормативной базы запланированы на 2005-2007 годы.

Планом мероприятий предусмотрена реализация, в частности, следующих мероприятий[13]:

* в 2005 году:
* подготовка (и, по-видимому, принятие) новой редакции Закона о бухгалтерском учете. Предполагается, что в этой новой редакции будет законодательно закреплен переход на МСФО, а также повышена роль профессионального сообщества (которое, скорее всего, будет представлено ИПБ). Принятие Закона о бухгалтерском учете в новой редакции позволит, по существу, начать выполнение остальных мероприятий, определенных в Концепции 2004 года;
* разработка предложений по организации мониторинга потребностей разных групп пользователей информации бухгалтерского учета и отчетности. В каком виде будут оформлены эти предложения и какова будет их нормативная значимость, Планом мероприятий не уточняется;
* разработка общих требований к регистрам бухгалтерского учета. По-видимому, данные требования нормативной силы иметь не будут (по меньшей мере, до окончания первого этапа объявленной реформы), так как окончательное формирование требований к учетным регистрам возможно только после того, как будут известны все правила группировки и детализации данных;
* определение особенностей индивидуальной бухгалтерской отчетности страховых организаций и негосударственных пенсионных фондов и некоммерческих организаций. Из того факта, что данное мероприятие запланировано на 2005 год, можно заключить, что вышеперечисленные группы хозяйствующих субъектов предполагается перевести на МСФО раньше остальных;
* разработка предложений по развитию системы профессиональной аттестации бухгалтеров на основе стандартов Международной федерации бухгалтеров. Скорее всего, данное мероприятие может быть выполнено именно на уровне предложений, то есть документа, носящего рекомендательный (но не нормативный) характер, так как переход к вышеуказанной аттестации реально возможен только после формирования национальной системы стандартов. В противном случае бухгалтеры будут вынуждены аттестоваться по вопросам, которые неприменимы в отечественной практике бухгалтерского учета;
* в 2006 году:
* определение особенностей индивидуальной бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций. Иными словами, некоммерческие организации должны быть переведены на МСФО позже профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых организаций и негосударственных пенсионных фондов, но раньше организаций остальных отраслей (промышленность, сельское хозяйство, строительство, торговля и т.д.);
* разработка предложений по внесению изменений в законодательные акты, регулирующие все виды ответственности организаций и должностных лиц за качество бухгалтерской отчетности. В чем будут заключаться изменения, ни в Концепции 2004 года, ни в Плане мероприятий не уточняется. Однако с большой долей вероятности можно предположить, что возможно, например, установление ответственности за несвоевременный переход на МСФО;
* в 2007 году:
* оценка возможности составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности согласно МСФО. Срок реализации мероприятия выглядит несколько неожиданно, если учесть, что в течение 2005-2007 годов (в соответствии с Планом мероприятий) будет вестись активная работа по переработке принятых отечественных стандартов бухгалтерского учета (ПБУ) и разработке новых с целью их гармонизации (а на практике, скорее всего, максимальной адаптации) к требованиям МСФО.

Прочие мероприятия будут проводиться в течение всего периода - 2005-2007 годов или в течение двух лет - 2005-2006 годов. При этом реализация некоторых мероприятий обуславливается необходимостью принятия федеральных законов (о бухгалтерском учете и о консолидированной бухгалтерской отчетности), а для некоторых мероприятий будет разработан и утвержден отдельный план. К последним относится утверждение новых и уточнение действующих нормативных правовых актов, регулирующих порядок составления и представления индивидуальной бухгалтерской отчетности.

В заключение необходимо отметить, что Концепция 2004 года, несмотря на то что одобрена приказом Минфина России, нормативным документом не является и определяет только основные направления деятельности официальных органов власти и негосударственных (коммерческих) институтов, работающих в сфере реформирования бухгалтерского учета и отчетности. Таким образом, для реализации Концепции 2004 года необходима разработка конкретных планов и программ по каждому вышеобозначенному направлению деятельности. Следует также подчеркнуть, что для формализации отношений между государственными и негосударственными органами при реализации Концепции 2004 года необходимо правовое урегулирование, как минимум, двух вопросов:

* создание в составе Минфина России соответствующей службы, которая располагала бы необходимыми денежными средствами и полномочиями по размещению заказов на подготовку проектов нормативных актов;
* придание законного статуса органу, представляющему профессиональное бухгалтерское сообщество, что возможно только после принятия федерального закона о саморегулируемых организациях. Проект данного закона представлен в Государственную Думу, но перспективы его принятия пока неясны [13].

**Заключение**

Тенденция к глобализации рынков капитала делает необходимым создание единой системы финансового учета. Осознание этой необходимости является важным шагом вперед по направлению к созданию международных стандартов учета и аудита. В противном случае дальнейшее развитие международных рынков капитала ставится под вопрос, поскольку разнообразие систем учета затрудняет выбор эффективного объекта для инвестирования.

МСФО представляют собой систему стандартов учета и отчетности, которая обеспечивает достоверной информацией не только внешнего пользователя – инвестора, но и органы управления предприятием.

Их объективными преимуществами перед национальными стандартами в отдельных странах являются: четкая экономическая логика; обобщение лучшей современной мировой практики в области учета; простота восприятия для пользователей финансовой информации во всем мире.

При этом международные стандарты позволяют не только сократить расходы компаний на подготовку своей отчетности, особенно в условиях консолидации финансовой отчетности предприятий, работающих в разных странах, но и снизить затраты по привлечению капитала.

Однако следует отметить и недостатки МСФО. К ним, в частности, можно отнести: обобщенный характер стандартов, предусматривающий достаточно большое многообразие методов учета; отсутствие подробных интерпретаций и примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям.

Составление финансовой отчетности по международным стандартам предполагает соблюдение основополагающих правил, которые определяют общий подход к подготовке и представлению финансовых отчетов. Представляется целесообразным рассмотреть эти правила, поскольку это поможет получить общее представление о принципиальной основе применения международных стандартов.

Международная финансовая отчетность составляется для общественно-значимых предприятий, в т.ч. для предприятий, составляющих консолидированную отчетность.

В РФ отсутствует Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности». Пока существует лишь только его проект № 55792-4.

**Список использованных источников**

1. Приказ МФ РФ №180 от 01.07.04г. «Концепция развития бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ на среднесрочную перспективу»;
2. Блейк Дж., Омат О. Европейский бухгалтерский учет. М.: Филинъ, 2007. – 178с.;
3. Как перевести российскую отчетность в международный стандарт / О.И. Соснаускене. – М.: ГроссМедиа : РОСБУХ, 2008. – 272 с.;
4. Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 272 с.;
5. Мюллер Г., Гернон X., Миик Г. Учет: Международная перспектива. М.: Финансы и статистика. 2006. – 138с.;
6. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д. Принципы бухгалтерского учета. М., 2003. – 168с.;
7. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – 3-е изд., исп. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 512 с.;
8. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах.– Мн.: ИП «Экоперспектива», 2006. – 485с.;
9. Сейдахметов Л.Д. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности. А., 2006. – 200с.;
10. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: От истоков до наших дней: Учебное пособие. М.: Аудит: ЮНИТИ, 2006. – 317с.;
11. Стуков С.А., Стуков Л.С. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности. М.: Бухгалтерский учет, 2005. – 144с.;
12. Учет по международным стандартам: Учеб. пособие. – 3-е изд. / Под ред. Даубасова Ш.К. – А.: Фонд Развития Бухгалтерского Учета, 2005. – 438с.;
13. В.Р. Захаркин «Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров», №4, апрель 2005г.;
14. http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1107&breakIIrISCINDDIIIDD1107DI=3;
15. http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects\_financial/.