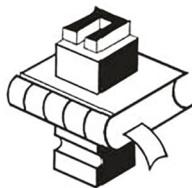


Е.И. Степаненко, Р.В. Махова

**ОСОБЕННОСТИ
ФОРМИРОВАНИЯ
БУХГАЛТЕРСКОЙ
ОТЧЕТНОСТИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ
ОРГАНИЗАЦИЙ
ПРИ АДАПТАЦИИ К МСФО**

Монография



ПАЛЕОТИП

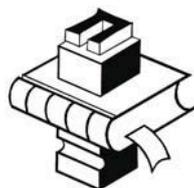
Москва

2012

Е.И. Степаненко, Р.В. Махова

**ОСОБЕННОСТИ
ФОРМИРОВАНИЯ
БУХГАЛТЕРСКОЙ
ОТЧЕТНОСТИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ
ОРГАНИЗАЦИЙ
ПРИ АДАПТАЦИИ К МСФО**

Монография



ПАЛЕОТИП

Москва

2012

УДК 336.7(075.8)
ББК 65.262.533я73
С79

Рецензенты:

- А.П. Бархатов**, д-р экон. наук, проф. кафедры «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет»,
- Л.В. Попова**, д-р экон. наук, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет и налогообложение» ФГБОУ ВПО «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»

- С79** **Степаненко, Е.И.** Особенности формирования бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций при адаптации к МСФО : монография / Е.И. Степаненко, Р.В. Махова. М. : Издательство «Палеотип», 2012. — 196 с.

ISBN 978-5-94727-650-3

Эффективное функционирование современной учетно-аналитической системы на сельскохозяйственных предприятиях предусматривает создание системы бухгалтерской отчетности, учитывающей функционально-принципиальные особенности данных экономических подсистем, что позволяет использовать учетные информационные ресурсы для целей анализа, оценки и прогнозирования результатов деятельности сельскохозяйственного предприятия в целом и его структурных подразделений, а также контроля за обеспечением оптимального использования ресурсного потенциала экономического субъекта. Особенно это актуально в условиях адаптации к международным стандартам финансовой отчетности.

В работе на основе проведенной оценки современного состояния сельского хозяйства и выделения особенностей формирования предложены направления реализации принципов бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций в соответствии с международными стандартами, в целях гармонизации отечественного учета и отчетности и МСФО.

Монография предназначена для научных работников, преподавателей вузов, аспирантов, студентов экономических специальностей, руководителей и специалистов организаций агропромышленного комплекса.

УДК 336.7(075.8)
ББК 65.262.533я73

ISBN 978-5-94727-650-3

© Степаненко Е.И., Махова Р.В., 2012
© Издательство «Палеотип», 2012

Содержание

Введение	4
1. Теоретико-методические основы формирования бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций.....	8
1.1. Теоретические основы формирования бухгалтерской отчетности по российскому законодательству и МСФО.....	8
1.2. Реализация принципов бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций в соответствии с МСФО.....	29
1.3. Гармонизация отечественного учета и отчетности в соответствии с принципами МСФО.....	47
2. Практические аспекты формирования бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций как объекта экономического анализа.....	78
2.1. Экономическое и аналитическое обеспечение формирования бухгалтерской отчетности.....	78
2.2. Особенности формирования бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций.....	102
2.3. Бухгалтерская отчетность как информационная база анализа финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций.....	112
3. Адаптация бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций в условиях перехода на МСФО.....	132
3.1. Формирование эффективной учетно-отчетной системы в сельскохозяйственных организациях.....	132
3.2. Методика комплексного анализа бухгалтерской отчетности с целью принятия эффективных управленческих решений.....	148
3.3. Методика трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО..	154
Заключение.....	167
Литература.....	176
Приложения.....	182

Введение

В условиях глобализации, стандартизации и унификации учетных процессов система управления современным предприятием оказывает существенное влияние на повышение эффективности, действенности и результативности производственного процесса в отраслевом аспекте. Особенно это касается сельскохозяйственного производства. Процесс формирования информационных ресурсов для внешних и внутренних пользователей учетной информации требует своевременного реагирования со стороны не только финансовой, но и управленческой бухгалтерии, поскольку целевыми ориентирами современной учетно-аналитической системы являются как предоставление полной и достоверной учетной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности сельскохозяйственных предприятий, формируемой на принципах оперативности, непрерывности и экономичности, так и совершенствование моделей и методик организации данного процесса по центрам ответственности, носителям затрат, сегментам деятельности.

Эффективное функционирование современной учетно-аналитической системы на сельскохозяйственных предприятиях предусматривает создание системы бухгалтерской отчетности, учитывающей функционально-принципиальные особенности данных экономических подсистем, что позволяет использовать учетные информационные ресурсы для целей анализа, оценки и прогнозирования результатов деятельности сельскохозяйственного предприятия в целом и его структурных подразделений, а также контроля за обеспечением оптимального использования ресурсного потенциала экономического субъекта. Особенно это актуально в условиях адаптации к международным стандартам финансовой отчетности.

Дальнейшее развитие агропромышленного комплекса в целом, сельскохозяйственного производства субъектов Российской Федерации в частности, повышение его экономической эффективности и результативности должно строиться в рамках предлагаемой системы формирования бухгалтер-

ской отчетности, которая будет служить необходимым базисом для развития процессов прогнозирования, планирования, нормирования, анализа и контроля, то есть выступать инструментом принятия эффективных управленческих решений, а также информационной базой увеличения производственных показателей сельского хозяйства, обеспечения сохранности и своевременной реализации сельскохозяйственной продукции.

Это определяет актуальность выбранного направления исследования, которое базируется на трудах известных отечественных и зарубежных теоретиков и практиков в области бухгалтерского учета и экономического анализа.

Общие экономические вопросы развития сельского хозяйства исследовали М.И. Туган-Барановский, В.И. Ленин, С.Л. Маслов, А.И. Чупров, Н.П. Макаров, К.А. Пажитнов, А.В. Чаянов, С.Г. Струмилин, А.Е. Булатов, В.А. Добрынин, В.В. Кузнецов, И.Г. Паршутина, А.Ю. Рыманов и др.

Проблемы экономического анализа деятельности сельскохозяйственных предприятий содержатся в трудах многих известных отечественных и зарубежных ученых: А.В. Алпатова, Т.Ф. Аунапу, О.М. Горелик, В.И. Завгороднего, В.И. Драгайцева, И.Т. Друбилина, Н.А. Казаковой, Б.Г. Маслова, Т.И. Наседкиной, В.И. Лапенкова, Т.Е. Малофеева, Н.М. Морозова, Л.В. Поповой, Г.В. Савицкой, З.Г. Сангадиева и др.

Разработка методологии экономического анализа отражена в работах следующих авторов: М.И. Баканова, М.В. Мельник, С.Г. Овсянникова, Г.А. Ораевской, Н.А. Попова, Д.Д. Сазоновой, С.Н. Сазонова, П.В. Смекалова, А.Д. Шеремета и др.

Изучению специфики технико-экономического анализа деятельности предприятий сельскохозяйственной отрасли и повышению эффективности их деятельности посвящены научные труды К.И. Алексеева, В.Г. Андрийчук, В.И. Анискина, Е.А. Бочаровой, Л.Л. Бугуцкого, Е.И. Якуба, О.М. Горелик, А. Голубева, Т. Гуляева, И. Ильина, В.И. Завгороднего, В.И. Драгайцева, И.Т. Друбилина, Н.А. Казаковой, В.И. Лапенкова, А.О. Ломовского, Г.А. Мирошников, Н.М. Морозова, З.Г. Сангадиева и др.

Направления развития бухгалтерского учета и отчетности применительно к сельскому хозяйству исследованы в трудах Н.Г. Белова, И.А. Ламыкина, Б.Г. Маслова, М.Ф. Овсийчук, Д.Н. Письменной, М.З. Пизенгольца, А.Х. Раметова, Т.М. Рогуленко, Л.И. Хоружий, В.Г. Широбокова, М.Я. Штейнмана, И.П. Ульянова и др.

Несмотря на многочисленные научные труды, посвященные развитию теории и практики бухгалтерского учета и отчетности на сельскохозяйственных предприятиях, вопросам формирования и адаптации к МСФО в сельском хозяйстве уделено недостаточно внимания. Актуальность решения данной проблемы и предопределила выбор темы исследования, его цель и задачи.

Целью работы является разработка теоретико-методических основ и практических рекомендаций по формированию бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций при адаптации к МСФО.

Для достижения поставленной цели определены следующие задачи:

- рассмотреть теоретические основы и принципы формирования бухгалтерской отчетности по российскому законодательству и международным стандартам в рамках их гармонизации;
- раскрыть экономическое и аналитическое обеспечение формирования бухгалтерской отчетности;
- определить и обосновать особенности формирования бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций;
- раскрыть значение бухгалтерской отчетности как информационной база анализа финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций;
- предложить механизм формирования эффективной учетно-отчетной системы на сельскохозяйственных предприятиях;
- разработать методику комплексного анализа бухгалтерской отчетности с целью принятия эффективных управленческих решений;
- предложить методику трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО.

Объектом исследования являются элементы системы бухгалтерского учета и отчетности.

Предметом исследования являются экономические отношения, возникающие в процессе принятия стратегических и тактических управленческих решений в рамках системы бухгалтерского учета и отчетности на сельскохозяйственных предприятиях.

Теоретической и методической основой исследования служили теоретические положения, изложенные в трудах отечественных и зарубежных ученых.

Исследование проводилось с использованием теоретических и методических подходов экономического анализа в изучении и обосновании формирования бухгалтерской отчетности в формате МСФО.

В работе применялся диалектический метод как общий научный метод познания, приемы статистического, системного, сравнительного, экономического и финансового анализа, а также общеэкономические методы индукции, дедукции, экспертных оценок.

Информационную базу исследования составили материалы Федеральной службы государственной статистики и Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, публикации научной периодики, компьютерные базы данных, данные годовых бухгалтерских и статистических отчетов сельскохозяйственных предприятий; материалы монографий, банка информации средств массовых коммуникаций (прессы, Интернет), нормативные материалы и справочная литература по реализации приоритетного национального проекта «Развитие АПК».

Реализация на практике выдвинутых положений и разработанных методик позволяет повысить эффективность управления с учетом всех факторов, влияющих на деятельность сельскохозяйственных предприятий, а также оперативно реагировать на динамично изменяющуюся конкурентную среду.

1. Теоретико-методические основы формирования бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций

1.1. Теоретические основы формирования бухгалтерской отчетности по российскому законодательству и МСФО

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», бухгалтерская отчетность – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» регламентирует состав и структуру бухгалтерской отчетности и ее содержание следующим образом: «...бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении».

Определение бухгалтерской отчетности, данное в названных нормативных документах, регламентирует отражение организациями только финансовой информации, которой, по нашему мнению, недостаточно для формирования объективного мнения о деятельности организаций, так как в этих документах не предусмотрено информации о составе форм отчетности, раскрывающей особенности учетной политики, условных фактов хозяйственной деятельности, существенной неопределенности.

Я.В. Соколов [57] дает следующее определение бухгалтерской отчетности: бухгалтерская отчетность есть система учетных показателей, отражающих хозяйственную деятельность фирмы за определенный период.

Разделяя высказанное мнение, представляется необходимым отметить, что данная дефиниция характеризует бухгалтерскую отчетность лишь с позиции уже свершившихся фактов хозяйственной жизни и не дает представления о перспективных планах предприятия.

Более полное определение приводит В.А. Терехова, анализируя международные стандарты учета и отчетности: финансовая отчетность - это струк-

турированное представление данных о хозяйственной деятельности и финансовой позиции компании. Главной задачей финансовой отчетности является удовлетворение потребностей широкого круга пользователей в финансовой информации, необходимой для принятия экономических решений.

Для выполнения этой задачи финансовая отчетность должна включать данные об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах (включая прибыли и убытки), движении денежных средств. Эти материалы, содержащиеся в приложениях к финансовым отчетам, помогут пользователям в прогнозировании способности предприятия аккумулировать экономические выгоды.

В.Ф. Палий, комментируя международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), отмечает, что финансовая (бухгалтерская) информация не в состоянии полностью удовлетворить потребности любых пользователей, но Принципы МСФО провозглашают, что бухгалтерские отчеты должны быть более информативными, содержать необходимую дополнительную информацию, удовлетворяющую максимум потребностей ее пользователей [46].

Так, МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» определяет финансовую отчетность следующим образом: финансовая отчетность представляет собой структурированное представление финансового положения и операций, осуществленных компанией.

Очевидно, что операции, осуществленные компанией, в течение отчетного года, собственно и приводят ее к определенному финансовому положению.

Для удовлетворения потребностей пользователей в более полной информации о финансовых результатах деятельности, оцененных более широко, чем прибыль, показанная в отчете о прибылях и убытках, в МСФО (IFRS) 1 устанавливаются требования по отражению в основных формах финансовой отчетности тех прибылей и убытков, которые не представляются в отчете о прибылях и убытках в настоящее время.

В российской нормативно-правовой базе и научной литературе по бух-

галтерскому учету, как правило, отождествляются понятия бухгалтерской и финансовой отчетности. На наш взгляд, эти понятия не совсем идентичные.

В финансовой отчетности предполагается наличие показателей, характеризующих финансовое состояние организации, например, таких, как доходность деятельности организации, для чего необходимо определение таких показателей, как рентабельность собственного капитала, рентабельность операционной деятельности, рентабельность продаж, тогда как в бухгалтерской отчетности этого не предусмотрено.

Бухгалтерский учет и его данные являются основной информационной базой для определения названных показателей, поэтому возможно считать, что понятие «финансовая отчетность» включает в себя данные бухгалтерской отчетности. Так, в соответствии с пунктом 2.1 Концепции [43] консолидированная финансовая отчетность рассматривается как разновидность бухгалтерской отчетности, которая предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля.

По мнению руководителя Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации А.С. Бакаева [4], одна из проблем, отражающаяся на качестве информации, представляемой в бухгалтерской отчетности, - это отсутствие в России института сводной отчетности. И.Ф. Ветрова также считает, что в отечественной и зарубежной научной литературе нет четкого определения корпоративной отчетности.

В период функционирования административно-плановой системы хозяйствования и переходной экономики широко применялось понятие «сводная бухгалтерская отчетность», где формулировались следующие основные особенности составления сводных отчетов:

- составлялись по отраслевому признаку;
- отражали показатели финансово-хозяйственной деятельности определенной отрасли;

- включали в себя большое число статистических показателей;
- являлись материалом для формирования отраслевых и народнохозяйственных (государственных) планов экономического развития;
- основными методами составления отчетов являлись статистические методы сводки и группировки (сводка по ряду показателей деятельности отрасли и группировка внутри отраслей по видам деятельности);
- значительное количество данных суммировалось по однородным видам средств и хозяйственных процессов (статьи баланса, продукция, фонды заработной платы, прибыли и убытки и др.).

Таким образом, сводная бухгалтерская отчетность во времена плановой экономики основывалась на единой государственной собственности на средства производства и отраслевой вертикальной подчиненности предприятий.

В настоящее время понятие «сводная» отчетность в российском законодательстве отражено в следующих нормативных документах:

а) согласно пункта 91 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности [50], в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами;

б) сводная бухгалтерская отчетность составляется в объеме и порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»;

в) в соответствии с пунктом 11 Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, при составлении сводной бухгалтерской отчетности информация об активах, обязательствах, доходах, расходах, прибылях и убытках, относящихся к прекращаемой деятельности, раскрывается в доле, устанавливаемой в соответствии с правилами составления сводной бухгалтерской отчетности. Способ раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности уста-

навливается организацией, на которую возложена обязанность по составлению сводной бухгалтерской отчетности.

г) понятие сводной отчетности и правила ее составления даны в Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина № 112 с изменениями от 12 мая 1999 г. (далее - Методические рекомендации).

Согласно пункту 1.3 Методических рекомендаций, бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность в следующих случаях:

1) если головная организация обладает более 50% голосующих акций акционерного общества или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;

2) если головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом в соответствии с заключенным с ним договором;

3) если головная организация может другими способами определять решения, принимаемые дочерним обществом».

Согласно данного документа, головной организации целесообразно составлять сводную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 июня (срока проведения акционерного собрания) следующего за отчетным года, если иное не установлено законодательством Российской Федерации или учредительными документами этой организации.

Сводная отчетность представляется учредителям (участникам) головной организации, а также иным заинтересованным пользователям в случаях, установленных законодательством РФ, или по решению головной организации.

д) федеральные министерства и другие федеральные органы исполнительной власти РФ, руководствуются «Порядком составления и представления сводной годовой бухгалтерской отчетности федеральными министерствами и другими федеральными органами исполнительной власти Российской Федерации» (далее Порядок).

Согласно Порядка, унитарные предприятия и акционерные общества, часть акций которых закреплена в федеральной собственности составляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность путем построчного суммирования соответствующих данных.

Такая сводная годовая бухгалтерская отчетность, начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 1996 год, представляется Министерству Финансов РФ, Министерству экономики РФ и Государственному комитету РФ по статистике следующим образом:

- по унитарным предприятиям - не позднее 25 апреля следующего за отчетным года;

- по акционерным обществам - не позднее 1 августа следующего за отчетным года.

е) согласно Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, на организации, составляющие сводную отчетность, возложена обязанность по представлению информации по сегментам, то есть определенным географическим регионам, а также по отдельным показателям отчетности;

ж) помимо вышеперечисленного, сводная отчетность должна составляться с учетом требований Положения по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000, согласно которому аффилированным лицом группы взаимосвязанных организаций следует считать юридическое или физическое лицо, которое способно оказывать влияние на финансово-экономическую деятельность группы.

При этом перечень аффилированных лиц для целей сводной бухгалтерской отчетности устанавливается головной организацией группы взаимосвязанных организаций;

и) Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу описывает консолидированную финансовую отчетность как разновидность бухгалтерской отчетности, которая предназначена для характеристики финансового положения и фи-

нансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов на основе отношений контроля (далее - Концепция).

Согласно Концепции, консолидированная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и предоставляется заинтересованным внешним пользователям для принятия экономических решений.

Часто в экономической литературе понятия «сводная» и «консолидированная» отчетность употребляются не только как самостоятельные понятия, но и как синонимы.

Как пишет А. Барабанов, одно из ключевых отличий МСФО и российской системы учета - это различия при подготовке консолидированной или сводной отчетности. При этом термин «консолидированная» используется в МСФО, а «сводная» - в российском законодательстве.

Имеющаяся в России в настоящее время нормативно-правовая база также уравнивает различные по своему содержанию понятия сводной и консолидированной отчетности.

Богачев Е.Б., Чуб Б.А. отмечают, что «интегрированные структуры формируют единую финансово-экономическую отчетность, которая в мировой практике называется консолидированной».

По мнению Я.М. Гританс, порядок ведения «сводных (консолидированных) учета и отчетности, до сих пор ни Правительством РФ, ни Минфином России не разработан, вследствие чего вопросы, связанные с консолидированной отчетностью, в российском законодательстве требуют дополнительного рассмотрения». Кроме того, представляется целесообразным более детально изучить терминологические аспекты понятий «сводный» и «консолидированный», имеющие иностранное происхождение.

Термин «консолидированный» в переводе с англ. consolidate - практически дословно означает объединять(ся), консолидировать, (сливаться - о компаниях), уплотнять; consolidated - объединенный, уплотненный; consolidation - объединение, слияние, уплотнение.

Между тем в словаре русского языка слово «сводный» трактуется как «...просторный, не тесный, свободный...» и в трактовке «объединенный» не употребляется вообще.

Вместе с тем по смыслу слово «свод» означает «...свести, сведенные в одно целое и расположенные в известном порядке сведения, материалы, тексты...», а консолидировать - значит «сплотить, сделать долговое обязательство из краткосрочного долгосрочным или бессрочным...».

Таким образом, можно полагать, что слово «консолидация» целесообразно использовать применительно к какому-либо действию, а слово «свод» - применительно к методу или способу, которым это действие осуществляется.

По мнению С.И. Пучковой [52] и В.П. Новодворской и соглашающихся с данным мнением А.А. Матвеева и В.П. Суйца, «сводная отчетность составляется в рамках одного собственника или для статистического обобщения данных, а консолидированная - несколькими собственниками по совместно контролируемому имуществу».

Отличие консолидированной отчетности от сводной, в первую очередь, состоит в разных целях ее составления. Цель консолидированной отчетности - показать, прежде всего, инвесторам и другим заинтересованным лицам, результаты финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных предприятий, юридически самостоятельных, но фактически являющихся единым хозяйственным организмом.

В представлении Е.В. Никифоровой определение консолидированной корпоративной отчетности состоит в следующем: под консолидированной корпоративной отчетностью понимается отчетность о состоянии требований и обязательств, собственных средств (чистых активов), финансовых результатов, а также расчет рисков на консолидированной основе корпорации и холдингов в целях установления характера влияния на финансовое состояние предприятий корпораций и холдингов их вложений в капиталы других юридических лиц, операций и сделок с этими юридическими лицами, возможностей управлять их деятельностью, и в целях определения совокупной вели-

чины рисков и собственных средств (чистых активов) консолидированной корпорации.

Соглашаясь с приведенным мнением, представляется возможным отметить, что данное определение требует некоторого уточнения, так как оно касается лишь консолидированной корпоративной отчетности, а корпоративная отчетность может иметь вид как консолидированной, так и индивидуальной.

Если организация осуществляет контроль над чистыми активами и операционной деятельностью другой организации (дочерней), первой составляется консолидированная корпоративная отчетность. В противном случае подготавливается только отчетность одной организации. Проведенный анализ высказываний отечественных и зарубежных ученых по данному вопросу приводит к необходимости предложить уточнение определения корпоративной отчетности, указывающее на предназначение отчетности в современных условиях, которое заключается в том, что на основе этой отчетности можно будет, помимо анализа достигнутых результатов, провести оценку возможных перспектив развития деятельности корпорации.

Значительное число крупных компаний во всех странах мира представляют собой корпорации, состоящие из большого количества отдельных юридических лиц, поэтому МСФО, прежде всего, ориентированы на составление именно консолидированной отчетности, которая обеспечивает выполнение главной цели отчетности - представление достоверной и объективной информации о финансовом положении компании и ее дочерних организаций.

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу дано определение консолидированной финансовой отчетности: под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения, рассматриваемых в целях составления данной отчетности как единый хозяйствующий субъект в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее - МСФО) организации, других организаций, иностранных организаций.

Данный документ предусматривает составление консолидированной финансовой отчетности только в соответствии с МСФО, что необязательно для предприятий любых форм собственности и различных масштабов дея-

тельности, поскольку составлять отчетность в соответствии с требованиями МСФО обязаны «организации общественно значимых компаний (открытые акционерные общества, имеющие публично размещенные ценные бумаги, и организации, работающие со средствами физических лиц, кроме тех, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран, а отчетность составляется по иным международным стандартам). Кроме того, предусматривается, что применение МСФО будет осуществляться только в части составления консолидированной отчетности.

По мнению Я.М. Гританс, важной проблемой отечественного нормативного регулирования является отсутствие в настоящее время специального правового акта (например, ПБУ), детально регулирующего и регламентирующего порядок ведения и представления сводной и консолидированной отчетности (сводная отчетность для юридического лица и его обособленных подразделений; консолидированная - для группы юридических лиц).

Действующие в настоящее время подзаконные акты носят расплывчатый и общий характер и фактически национальным стандартом бухгалтерского учета не являются.

Так как потребителями консолидированной отчетности являются как сама группа организаций, так и третьи лица, включая органы государственной власти, то применение консолидированной отчетности позволит:

- 1) повысить управляемость группы;
- 2) осуществлять государственный антимонопольный и налоговый контроль за деятельностью данной группы.

Закон «О бухгалтерском учете» регулирует вопросы, связанные с организацией бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности по отдельным юридическим лицам, а не по группе компаний.

Начиная с 2004 года, разрабатывался проект закона «О консолидированной финансовой отчетности», который закрепит обязанность по составлению отчетности групп предприятий на законодательном уровне. 7 июля 2010 г. закон был принят Государственной Думой [44].

Одна из главных причин принятия закона, по мнению И. Ложникова, является привлечение стороннего капитала, в том числе и зарубежного.

Поскольку инвесторы принимают решение о целесообразности вложения капитала в организацию на основании ее отчетности, то эта отчетность призвана обеспечить потребность инвесторов в качественной и достоверной информации о финансовых результатах и финансовом состоянии организации, а также о перспективах деятельности или тенденциях развития [2].

Вторая важная причина принятия закона связана с необходимостью введения обязательного аудита консолидированной отчетности, так как до этого обязательный аудит проводился только в отношении отчетности отдельных организаций.

Таким образом, главная задача в области консолидированной финансовой отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о деятельности группы хозяйствующих субъектов.

Для решения этой задачи было необходимо установить обязательное составление консолидированной финансовой отчетности по МСФО, а также обязательный аудит и ее публикацию (п. 2.1. Концепции).

В настоящее время основой для составления консолидированной отчетности группы служит бухгалтерская отчетность организаций, образующих группу.

Консолидированная отчетность составляется по формам, разработанным головной организацией на основе типовых форм бухгалтерской отчетности, в объеме и порядке, определенными Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 и состоит из образующих единое целое взаимосвязанных форм:

- консолидированного бухгалтерского баланса (форма № 1);
- консолидированного отчета о финансовых результатах (форма № 2);
- консолидированного отчета об изменении капитала (форма № 3);
- консолидированного отчета о движении денежных средств (форма № 4);

- консолидированных приложений к бухгалтерскому балансу (формы № 5 и № 6);

- пояснительной записки;
- аудиторского заключения.

Согласно Концепции консолидированная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям.

Консолидированная отчетность составляется в целях установления характера влияния на финансовое состояние организаций их вложений в капиталы других (дочерних и зависимых) юридических лиц, операций и сделок с этими юридическими лицами, возможностей управлять их деятельностью, и, являясь важным информационным документом, используется, как правило:

- при котировке акций обществ, входящих в группу;
- для оценки эффективности экономических взаимосвязей хозяйственных обществ группы;
- при принятии решений и контроле основного общества за деятельностью группы с целью получения выгоды от использования активов дочерних и зависимых обществ при соблюдении интересов меньшинства;
- при принятии решения об инвестировании капитала;
- для контроля со стороны государства.

Составление сводной (консолидированной) отчетности, которая аккумулирует данные бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних организаций, а также включает информацию о зависимых организациях, является прямой обязанностью головной организации.

Таким образом, консолидированная отчетность - финансовая отчетность, объединяющая при помощи специальных учетных процедур показатели деятельности организаций, входящих в группу, в целях представления достигнутых финансовых результатов и анализа тенденций развития группы как единой организации, составленная на основе данных бухгалтерского учета и отчетности об имущественном и финансовом положении предприятий. При этом дан-

ные бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность должны быть приведены в соответствие с требованиями МСФО для обеспечения сопоставимости информации при формировании консолидированной отчетности [9].

Расхождения между российской системой бухгалтерского учета и МСФО приводят к значительным различиям в содержании финансовой отчетности, составляемой в России и других государствах.

По мнению А. Барабанова, основные различия между МСФО и российской системой учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации.

Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами.

Финансовая отчетность, которая ранее составлялась в соответствии с российской системой учета, использовалась менеджерами организации, в меньшей степени банками и собственниками, а была ориентирована на органы государственного управления и статистики, налоговые службы.

Так как указанные пользователи имели различные интересы и различные потребности в информации, принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались в различных направлениях.

Основная цель финансовых отчетов состоит в том, чтобы предоставить информацию о финансовом положении (бухгалтерский баланс), результатах деятельности (отчет о прибылях и убытках) и изменениях в финансовом положении (отчет о движении денежных средств) компании.

При этом достоверное представление информации обеспечивается благодаря приведению в финансовой отчетности полной информации, таким образом, обеспечивается возможность принятия заинтересованными пользователями верных экономических решений на основе данных этой отчетности.

По мнению А.Н. Романова, О. М. Островского, В. В. Ковалева, роль и значимость стандартов и международных институтов, занимающихся их разработкой, существенно повысились.

По нашему мнению, основным недостатком международных стандартов состоит в том, что они не содержат конкретных методических указаний и рекомендаций, в связи с чем одни и те же положения могут трактоваться неоднозначно, исходя из профессионального суждения конкретного специалиста в области бухгалтерского учета.

Кроме того, являясь результатом взаимного компромисса многих участников процесса разработки, нередко придерживающихся разных взглядов на содержание того или иного стандарта, международные учетные стандарты представляют собой достаточно широкое и общее описание рассматриваемых вопросов.

Сравнивая МСФО и национальные стандарты, многие специалисты отмечают два критических момента.

Первый заключается в относительно равнодушном отношении к соблюдению стандартов со стороны международных и национальных регуляторов финансовых рынков [29].

Так, Нью-Йоркская фондовая биржа отдавала предпочтение американским GAAP, то есть представление отчетности, составленной в соответствии с МСФО, не считалось достаточным для того, чтобы данная компания была включена в листинг биржи.

В последние годы эта проблема частично устранена внедрением так называемого проекта конвергенции моделей бухгалтерского учета, суть которого состоит в разработке мероприятий, позволяющих провести унификацию отчетности путем сближения систем национальных стандартов с МСФО - IFRS (International Financial Reporting Standards).

Поскольку во многих странах американские бухгалтерские стандарты (US GAAP) рассматриваются как образец международных стандартов, процесс конвергенции в значительной степени сводится к сближению US GAAP и МСФО.

Противоречие между IFRS и US GAAP выражается в различных подходах к сути и логике регулирования, реализуемых континентальной и англо-американской моделями учета.

По мнению представителей континентальной школы, в основе стандартов должны быть принципы с ограниченными указаниями по их применению; другая сторона выступает за правила с более детализированными указаниями по их применению.

Континентальный подход базируется на провозглашенной британскими специалистами концепции достоверности и непредвзятости (*true and fair view*), подход англо-американской модели учета предполагает более жесткую регулируемость и заданность, поэтому британцы (представители континентальной школы) имеют около 30 национальных стандартов, а американцы - около 160.

Реализация проекта проводится совместными усилиями двух организаций - комитета по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB) и международной организацией Комиссией по ценным бумагам (IOSCO).

Вторым критическим моментом в признании МСФО в качестве унифицированных стандартов является отсутствие подробных рекомендаций по принятию решений в конкретных ситуациях.

В 1996 г. советом по Международным стандартам финансовой отчетности принято решение о создании в рамках IASB Постоянного комитета по интерпретации стандартов (*Standing Interpretations Committee - SIC*).

Для осуществления работы по стандартизации учета и отчетности специалисты IFAC и IASB приняли решение о реструктуризации Комитета и повышении его финансовой независимости, что привело к формированию Совета по международным стандартам бухгалтерского учета (*International Accounting Standards Board, IASB*), основной задачей которого в настоящее время является переработка действующих стандартов (МСФО) в соответствии с рекомендациями экспертов IFAC и IOSCO.

Разрешить возникающие в процессе разработки стандартов или интерпретаций противоречия в трактовке документов в конкретной ситуации поможет соблюдение принципов, используемых при формировании профессионального суждения.

П. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» содержит требование о достоверном и полном представлении о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, а также о нейтральности информации в отчетности.

По мнению Х.В. Грюнинга, представление уместной и надежной информации ограничивается следующими факторами:

- своевременность - чрезмерная задержка представления отчетности может привести к повышению ее надежности и одновременно к утрате ее уместности;

- баланс между выгодами и затратами: польза от представленной информации должна быть сопоставима с затратами на ее получение;

- баланс между качественными характеристиками: необходимо стремиться к достижению соответствующего соотношения между качественными характеристиками для выполнения основного предназначения финансовой отчетности.

Применение основных качественных характеристик и соответствующих стандартов финансовой отчетности, как правило, приводит к составлению такой финансовой отчетности, которая обеспечивает достоверное и объективное представление информации.

Мы согласны с данным утверждением, но представляется возможным внести важное дополнение: все принципы и качественные характеристики МСФО должны применяться только в совокупности.

Выделение элементов отчетности в разряд принципов связано с тем, что их понимание влияет на оценку пользователем деятельности компании и соответственно на принятие им определенного решения.

К элементам финансовой отчетности, которые имеют прямое отношение к оценке финансового положения, согласно МСФО, относятся:

- а) активы (assets). Ресурсы, контролируемые предприятием, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод предприятия.

Такая трактовка отличается от российской, когда активами признаются средства предприятия, классифицируемые по составу на определенную дату и составляющие левую часть баланса;

б) обязательства (liabilities). Существующие в настоящий момент обязательства компании, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих оттоков ресурсов компании и уменьшения экономических выгод.

Понимание обязательств также отличается от того, что принято в отечественной экономике, где обязательства считаются источниками средств предприятия, сгруппированными в правой стороне баланса;

в) капитал (capital, equity). Активы за вычетом обязательств, то есть оставшаяся доля собственных активов предприятия после вычета обязательств. Такая трактовка капитала обусловлена тем, что в случае ликвидации предприятия кредиторы имеют приоритет перед собственниками и их требования удовлетворяются в первую очередь.

Понятие капитала в отечественной практике бухгалтерского учета появилось лишь в 1994 г. с переименованием счета 85 «Уставный фонд» в «Уставный капитал» (позднее - счет 80 «Уставный капитал»).

Следующие элементы непосредственно связаны с оценкой финансовых результатов деятельности:

г) доходы (income). Увеличение экономических выгод предприятия за отчетный период, которое выражается в форме поступлений или увеличении активов или уменьшении обязательств, результатом которых является увеличение капитала (увеличение капитала не за счет вкладов собственников).

Данное понятие включает в себя выручку от обычных видов деятельности или продажи товаров, работ, услуг, продукции и прочие доходы;

д) расходы (expenses). Сокращение экономических выгод в форме оттока или потери стоимости активов, или увеличения обязательств, в результате которого происходит уменьшение капитала (за исключением уменьшения, связанного с распределением капитала между собственниками).

Убытки считаются по своей сути расходами и не выделяются в отдельный элемент финансовой отчетности.

Каждый элемент финансового отчета должен быть признанным, то есть включенным в финансовую отчетность, если:

а) существует вероятность того, что любое экономическое поступление в будущем, имеющее отношение к данному объекту учета, поступит в компанию или выйдет из нее;

б) данный объект учета обладает стоимостью или оценкой, которая может быть надежно измерена.

При оценке элементов финансового отчета используются следующие методы:

- по фактической стоимости приобретения;
- по восстановительной стоимости;
- по возможной цене продажи;
- по дисконтированной стоимости.

Концепции капитала и поддержания капитала включают в себя:

1) финансовый капитал: капитал является синонимом чистых активов. Он определяется в номинальных денежных единицах.

Прибыль представляет собой увеличение капитала, выраженного в номинальных денежных единицах, произошедшее за определенный период.

2) физический капитал: в данном случае капитал связывается с операционным потенциалом компании.

Его величина зависит от производственной мощности.

Прибыль представляет собой увеличение производственной мощности за определенный временной промежуток.

С.В. Банк отмечает, что финансовая отчетность в России, «во многом все еще регулируемая государственными нормативными актами, по своему экономическому содержанию постепенно приближается к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), тем не менее, она может быть признана соответствующей международным стандартам только в том случае,

если будет отвечать всем требованиям МСФО и их интерпретаций».

Процесс реформирования отечественной системы учета и отчетности направлен на устранение приоритета юридических принципов перед экономическими постулатами [52].

Исходя из содержания действующих в настоящее время российских стандартов, представляется возможным сделать выводы относительно различий в постановке целей отечественных и международных стандартов, которые в обобщенном виде представлены в таблице 1.

Таблица 1

Сравнительная характеристика целей составления отчетности
в соответствии с отечественными и международными стандартами

МСФО	Отечественные стандарты
1. Максимальное соблюдение интересов инвесторов	1. Максимально полное соблюдение интересов контролирующих органов
2. Объективное отражение информации о финансовом состоянии предприятия	2. Соответствие информации о финансовом состоянии организации действующим нормативным актам
3. Обеспечение контроля активов с позиций возможного извлечения выгод	3. Обеспечение контроля активов на основе вещного и обязательственного права
4. Осмотрительность (консерватизм) при признании доходов и расходов	4. Признание доходов и расходов на основе осмотрительности, но только при наличии оправдательных документов

Помимо принципиальных моментов, есть отличия и в таких элементах, как:

- план счетов и кодирование хозяйственных операций;
- способы оценки активов;
- использование вероятностных характеристик;
- возможность капитализации некоторых расходов;
- порядок составления отчетности;
- способы определения бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли;
- порядок и способы внесения исправлений в бухгалтерскую отчетность;
- методы анализа результатов хозяйственной деятельности.

Существующие отличия в порядке составления отчетности требуют более детального рассмотрения, поскольку в процессе трансформации отчетности и перехода на МСФО российских организаций необходимо точно представлять расхождения с целью их устранения. Знание фактов отклонений от МСФО позволит пользователю составить собственное мнение об отчетности и поправках, необходимых для приведения отчетности в соответствие с МСФО. По мнению С. В. Банка «важная роль в исполнении перевода принадлежит аудиторам, которые обязаны выразить мнение относительно того, действительно ли отчетность составлена в соответствии с МСФО и насколько она достоверна».

Так, в таблице 2 приведено сравнение состава финансовой отчетности, которую должны представлять организации в соответствии с МСФО и российским законодательством.

Таблица 2

Состав финансовой отчетности по МСФО и российскому законодательству

МСФО	Российское законодательство
Бухгалтерский баланс	Бухгалтерский баланс (форма № 1)
Отчет о прибылях и убытках	Отчет о прибылях и убытках (форма № 2)
Отчет о движении капитала	Отчет об изменениях капитала (форма № 3)
Отчет о движении денежных средств	Отчет о движении денежных средств (форма № 4)
-	Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6)
Учетная политика и пояснительная записка	Пояснительная записка
	Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если она подлежит обязательному аудиту

Как видно из таблицы, российская финансовая отчетность незначительно отличается по составу от отчетности, составленной по международным стандартам.

Основные различия между МСФО и российской системой учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации, а также недостаточным развитием рыночных отношений в России и подчинением формируемой бухгалтерской информации специфическим правилам и требованиям налогового законодательства, что приводит к получению односторонне ориентированной финансовой отчетности (табл. 3).

Таблица 3

Факторы, оказывающие влияние на содержание
финансовой отчетности

Факторы	МСФО	Российская финансовая отчетность
1. Пользователи	Инвесторы, акционеры, работники предприятия	В первую очередь налоговые службы и другие контролирующие органы
2. Историко-политические факторы	Свободная рыночная экономика	Последствия централизованного государственного регулирования, плановой экономики
3. Мотивация	Создание достоверной и объективной картины деятельности компании	Осуществление контроля и обеспечение максимальных налоговых сборов
4. Роль профессионалов-бухгалтеров	Значительная роль ассоциаций профессиональных бухгалтеров	Профессиональные ассоциации не играют существенной роли
5. Роль на предприятии	Значительное влияние на процесс принятия решения	Вспомогательная роль - главным образом функция контроля

В основе отличий лежит разное понимание ряда основополагающих элементов постановки и ведения бухгалтерского учета.

Это касается адресов представления отчетности, объяснения достоверности, трактовки активов, применения метода начислений, требований осмотрительности, приоритета содержания перед формой и рациональности, а также возможности профессиональных суждений (оценок) при подготовке отчетности.

Эти отличия проявляются в разном порядке оценки, признания и отражения в отчетности отдельных видов активов, пассивов и операций: различен

порядок формирования отчетных показателей об основных средствах, лизинговых операциях, финансовых вложениях, запасах, расходах, произведенных по усмотрению компании, налоговых платежей.

Таким образом, принципы учета лежат в основе ведения всего процесса учета и составления отчетности и имеют решающее значение для практики ведения учета.

В российских нормативных актах, регламентирующих ведение бухгалтерского (финансового) учета, все чаще используются учетные принципы, сложившиеся в условиях развитой рыночной экономики.

Резюмируя различия в основных принципах подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО и российским законодательством, можно сделать следующий вывод [67].

Поскольку финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, формирует информацию об имущественном и финансовом положении организации и используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами, то именно она может использоваться для отражения финансовой информации о деятельности корпораций.

1.2. Реализация принципов бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций в соответствии с МСФО

Развитие модели рыночной экономики в России вызвало необходимость изменения базисных категорий бухгалтерского учета и отчетности, к которым в первую очередь относятся принципы и элементы ведения бухгалтерского учета.

Несмотря на наличие большого сходства между вариантами учетных политик, использование которых разрешено в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета, применение этих вариантов зачастую строится на различных основополагающих принципах, теориях и целях.

Основные различия между МСФО и российской системой учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, которая ранее составлялась в соответствии с российской системой учета, использовалась органами государственного управления и статистики.

Так как эти группы пользователей имели различные интересы и различные потребности в информации, принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались в различных направлениях. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» основной задачей бухгалтерского учета в России считает формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности [41].

Выполнение данной задачи возможно при реализации принципов подготовки отчетности.

Философский словарь дает следующее определение принципа: «первоначало, руководящая идея, основное правило поведения... В логическом смысле принцип есть центральное понятие, основание системы, представляющее обобщение и распространение какого-либо положения на все явления той области, из которой данный принцип абстрагирован...».

В России принципы бухгалтерского учета сформулированы в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» в виде требований к ведению бухгалтерского учета), Положениях по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (в виде требований и допущений) и «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), а также в принятой Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности, разработанные Международным комитетом стандартов финансовой отчетности, были опубликованы в 1989 г., в связи с тем, что подготовка стандартов финансовой отчетности должна осуществляться в соответствии с основополагающими принципами МСФО. Эти принципы призваны определить общие правила подготовки и представления финансовой отчетности, помочь органам стандартизации в разработке стандартов и обеспечить достаточную профессиональную компетентность бухгалтеров, аудиторов и пользователей информации, содержащейся в отчетности при применении Международных стандартов финансовой отчетности.

Принципы имеют непосредственное отношение к основным целям финансовой отчетности, качественным характеристикам финансовой отчетности, элементам финансовой отчетности и концепциям капитала и поддержания капитала.

В.Г. Гетьман пишет, что теоретического осмысления требует ряд вопросов, среди которых особое место занимают принципы учета и требования (качественные характеристики) составления бухгалтерской финансовой отчетности.

Е. Б. Богачев и Б.А. Чуб отмечают, что принципы бухгалтерского учета могут быть разделены на три большие группы:

- 1) собственно принципы учета информации;
- 2) качественные характеристики учетной информации, обобщаемой в отчетности;
- 3) элементы финансовой отчетности.

В соответствии с МСФО основополагающими принципами учета, на основании которых базируется финансовая отчетность, являются принцип непрерывности деятельности компании и принцип начисления.

Принцип непрерывности деятельности заключается в том, что отчетность составляется исходя из того, что у предприятия нет ни намерения, ни необходимости прекращать или существенно сокращать хозяйственно-финансовую деятельность.

Принцип начисления означает, что результаты операций и других событий признаются по факту их совершения независимо от момента поступления денежных средств. Фиксация таких событий и их представление в финансовой отчетности происходит в те периоды времени, к которым они относятся. Применение данного принципа, по мнению создателей МСФО, позволяет точнее сопоставлять расходы и доходы за период, разделить операции продажи и кредитования, точнее отражать результаты хозяйственных операций. Принцип начисления позволяет, с одной стороны, уменьшить неопределенность, сделать будущее более предсказуемым для пользователя, с другой стороны, что может быть расценено как отрицательный момент - сформировать недостоверную отчетность и ввести в заблуждение инвесторов по поводу сомнительного факта получения выручки от покупателей и формирования финансовых результатов.

В России в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», понятие «основополагающие принципы» учета заменено на «основные допущения в учете», к числу которых отнесены следующие четыре:

- непрерывности деятельности;
- последовательности применения учетной политики;
- временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- имущественной обособленности.

Кроме принципов подготовки и представления финансовой отчетности, в МСФО разработаны качественные характеристики, представляющие собой постоянные признаки, которые обеспечивают полезность предоставляемой информации для пользователей (таблица 4).

Как видно из таблицы, качественные характеристики финансовой отчетности МСФО частично совпадают с требованиями, которые в российском учете предъявляются к информации учетной политики и финансовой отчетности.

Например, требования полноты, осмотрительности и приоритета содержания перед формой из п. 7 ПБУ 1/2008 совпадают с такой качественной характеристикой финансовой отчетности по МСФО, как надежность.

Качественные характеристики финансовой отчетности

Показатели	Краткая характеристика показателя
1. Понятность (understanding)	Информация по форме изложения должна быть доступной для понимания пользователей, которые, как предполагается, обладают достаточными знаниями в области экономики, бизнеса и бухучета. В России этот принцип нигде не декларируется, однако подразумевается логикой порядка составления отчетности
2. Уместность (relevance)	Уместная информация оказывает влияние на экономические решения, принимаемые пользователями, помогает им оценить действия в прошлом, настоящем и будущем, а также подтвердить или изменить свои оценки прошлых событий. На уместность информации влияет ее характер и существенность
3. Надежность (reliability)	Надежная информация призвана исключать существенные ошибки и искажения. В ее основе лежит: - правдивость (rightful representation) или достоверное представление информации; - приоритет содержания перед формой (substance over form); - нейтральность (neutrality); - осмотрительность (prudence); - полнота (completeness).
4. Сопоставимость (comparability)	Информация должна быть представлена последовательно за разные периоды времени и по разным компаниям с тем, чтобы пользователи могли проводить важные сопоставления

Принципы бухгалтерского учета, существовавшие в условиях централизованно планируемой экономики, были обусловлены общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой. Изменение системы общественных отношений предопределили необходимость совершенствования правил бухгалтерского учета.

Новые принципы должны ориентироваться на модель рыночной экономики, отвечать международно-признанным принципам бухгалтерского учета.

Поскольку принципы и элементы составления финансовой отчетности являются концептуальной основой бухгалтерского учета, их роль в построении отчетности весьма значительна.

Принципы составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО подразделяются на 2 группы: основополагающие допущения; качественные характеристики финансовой отчетности.

Значительная часть этих принципов уже нашла отражение в российских нормативных актах по бухгалтерскому учету и отчетности.

Основным принципом международной финансовой отчетности являются предоставление данных о реальной стоимости предприятия на отчетную дату и отход от затратного метода оценки. Кроме того, применение МСФО требует использования достаточно сложных технических приемов для оценки стоимости активов и обязательств, а также перехода от отдельных отчетов о прибылях и убытках и изменениях в капитале к консолидированному отчету о доходах, который показывает изменения в стоимости имущества и обязательствах предприятий независимо от взносов собственников и выплаты им дивидендов. Применение МСФО в России поэтому представляется весьма проблематичным, в том числе в связи с применением «учета по справедливой стоимости», учетом влияния инфляции и т.д., что является основанием для вывода о том, что различия между российскими и международными стандартами всегда будут сохраняться [14].

В связи с этим необходимо разработать методику «связывания» международных и отечественных стандартов. Наиболее приемлемым вариантом будет разработка алгоритма трансформации российской отчетности в отчетность, соответствующую МСФО.

В результате проведенных мероприятий на государственном уровне российская финансовая отчетность в настоящее время мало отличается по структуре от отчетности, предписываемой международными нормами. Однако содержательное наполнение отчетности, составленной по российским и международным правилам, по-прежнему существенно различается. В основе таких отличий - разное понимание ряда основополагающих элементов постановки и ведения бухгалтерского учета. Среди причин возникновения данной ситуации можно выделить:

- провозглашение, но неприменение на практике некоторых принципов;
- отсутствие в российской нормативной базе некоторых важнейших международных положений;
- расплывчатость формулировок и отсутствие конкретных рекомендаций по применению;
- отсутствие структурированности и взаимосвязи существующих принципов и др.

Одним из принципов, являющихся обязательными в МСФО, но не всегда применяемых в российской системе учета, является приоритет содержания над формой представления финансовой информации. В соответствии с МСФО содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы. В соответствии с российской системой учета, операции чаще всего, как правило, учитываются строго в соответствии с их юридической формой, а не отражают экономическую сущность операции. Примером, когда форма прева-лирует над содержанием в российской системе учета, является случай отсутствия надлежащей документации для списания основных средств, что не дает оснований для их списания, несмотря на то, что руководству известно, что такие объекты более не существуют по указанной балансовой стоимости.

Вторым главным принципом международных стандартов учета, отличающим их от российской системы учета, и ведущим к возникновению множественных различий в финансовой отчетности, является отражение затрат. Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, в то время как в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований - в отношении документации. Необходимость наличия надлежащей документации зачастую не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду. Эта разница приводит к различиям в моменте учета этих операций.

Что касается элементов финансовой отчетности, то здесь нет единства в трактовках и как следствие в понимании сущности представленного вопроса. Элементы финансовой отчетности - это экономические категории, которые связаны с предоставлением информации о финансовом положении предприятия и результатах его деятельности.

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации [43] приводится аналогичный перечень элементов, характеризующих финансовое положение, как и в МСФО, однако формулировки

Концепции гораздо компактнее, чем в МСФО, и не содержат пояснений и примеров.

В отличие от Концепции, в законодательных актах, регламентирующих учет и отчетность в Российской Федерации, нет определения категорий «активы», «обязательства» и «капитал». В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» говорится, что объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности (гл. 1, ст. 1) [41].

В Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) также отсутствует трактовка актива и пассива баланса как хозяйственных средств и их источников. При этом капитал рассматривается как один из видов пассива (до недавнего времени убытки прошлых лет вообще рассматривались в российском законодательстве как активы).

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

Критерии признания активов и обязательств в Концепции совпадают с требованиями МСФО. Однако они остаются провозглашенными только в Концепции, а на практике ни в одном нормативном акте нет даже термина «признание элементов отчетности». Отражение элементов в балансе российской бухгалтерской отчетности осуществляется на основании первичных документов, оформленных в соответствии с унифицированными формами, но на практике отсутствует возможность применения профессиональных суждений бухгалтеров для определения вероятности получения или утраты экономических выгод. Таким образом, провозглашенный в Концепции подход к признанию активов, обязательств и капитала, несмотря на схожесть с МСФО, носит лишь декларативный характер.

В российских нормативных актах содержатся различные способы оценки для конкретных статей баланса. Наиболее распространенной является фактическая себестоимость, хотя в ряде случаев используются иные оценки, разрешенные законодательством Российской Федерации. Следует отметить также большую степень регламентации оценок элементов отчетности в российском законодательстве по сравнению с требованиями МСФО.

Во многих случаях в МСФО допускается оценка статей баланса на основании профессионального суждения бухгалтера с учетом особенностей предприятия, интересов пользователей и основополагающих принципов МСФО. В отечественной практике оценка любой статьи баланса производится строго в соответствии с требованиями Положения [50]. В настоящее время многие из этих требований значительно приближены к требованиям МСФО.

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

Согласно МСФО выручка делится на доходы от обычной деятельности (выручка) и прочие доходы. В МСФО отмечается условный характер отнесения доходов к той или иной группе в зависимости от конкретной деятельности компании и единый характер различных статей доходов по экономической природе, так как все они представляют собой увеличение экономических выгод [15].

В отличие от МСФО в Концепции классификация статей доходов рассматривается кратко, при этом не отражается смысл подразделения доходов на доходы от основной деятельности и прочие. Гораздо более подробно приводится классификация статей доходов в ПБУ 9/99.

Критерии признания дохода в МСФО и Концепции аналогичны. Согласно ПБУ 9/99 (п. 12) критерии признания выручки включают пять пунктов, которые распространяются на все виды выручки (исключение составляет только выручка от предоставления за плату во временное пользование активов, для признания которой требуется выполнение только трех пунктов из пяти). Сравнительный анализ этих критериев приведен в таблице 5.

Критерии признания выручки в соответствии с МСФО
и российской практикой

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

В целом данные определения являются схожими, хотя в отношении первого критерия следует отметить, что моменты перехода значительных рисков (МСФО) и перехода юридических прав (российская практика) могут различаться. ПБУ не предусматривает анализ существенных рисков, связанных с собственностью на товары.

Критерии включения расходов в отчетность в МСФО и Концепции сопоставимы. В Концепции присутствует дополнительное условие - независимости признания расхода от налогооблагаемой базы. В ПБУ 10/99 включены все требования к признанию расходов, изложенные в Концепции, однако помимо данных требований ПБУ содержит дополнительное условие, что «рас-