



Насырова А.Д., Нигматуллина Г.Р.

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

УФА

2014

УДК 657
ББК 65.052
М 12

Рецензенты: Нурлыгаянова А.М., канд. эконом. наук, доцент кафедры организации аграрного производства ФГБОУ ВПО Баш ГАУ

М 12 Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: монография / А.Д. Насырова, Г.Р. Нигматуллина. – Уфа: РИО ФГБОУ ВПО Башкирский ГАУ, 2014. - 70 с.

ISBN 978-5-459-01158

Предлагаем Вашему вниманию монографию по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности», которая содержит обзор широкого круга информационных источников, осуществленный в соответствии с программой изучения указанной учебной дисциплины.

УДК 657
ББК 65.052
М 12

ISBN 978-5-459-01158
© ФГБОУ ВПО БашГАУ, 2013

Оглавление

Введение	7
1. Модели бухгалтерского (финансового) учета, распространенные в мире. Международная унификация национальных стандартов в области финансового учета и отчетности. Международная координация бухгалтерской профессии....	8
1.1 Факторы, влияющие на формирование моделей финансового учета и отчетности	8
1.2 Классификация моделей финансового учета и отчетности	16
1.3 Международная координация бухгалтерской профессии и методы унификации национальных стандартов финансового учета и отчетности	20
1.3.1 Координация бухгалтерской профессии на международном уровне	20
1.3.2 Предпосылки международной унификации стандартов в области учета и отчетности	23
1.3.3 Гармонизация и стандартизация формирования и представления финансовых отчетов.....	24 24
2 Понятие, классификации и функции международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Порядок создания МСФО	30
2.1 Понятие стандартов учета и отчетности. Типовая структура МСФО	30
2.2 Классификация стандартов по месту их применения	31
2.3 Организации, уполномоченные разрабатывать национальные, региональные и международные стандарты финансового (бухгалтерского) учета и отчетности	34
2.3.1 Организационные структуры по разработке международных и национальных стандартов финансовой отчетности	34
2.3.2 Комитет по разработке МСФО (IASCF): его устав и деятельность.....	45
2.4 Порядок разработки и утверждения к использованию нового МСФО (обновленной редакции существующего МСФО)	49
2.4.1 Этапы подготовительной работы	49
2.4.2 Процедура создания МСФО.....	50
2.5 Классификация МСФО	52

2.5.1 Классификация МСФО по назначению	52
2.5.2 Классификация МСФО по экономическому содержанию.....	54
2.6 Стандартизация российского учета.....	56
2.7 Место стандартов в системе концепций и нормативных документов.....	59
ПРИЛОЖЕНИЕ 1 Список действующих в настоящее время стандартов.....	61
ПРИЛОЖЕНИЕ 2 Зарубежные и международные организации, осуществляющие нормативное регулирование и гармонизацию национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности	66
Библиографический список.....	68

ВВЕДЕНИЕ

Постановлением Правительства РФ от 06 марта 1998 г. №283 утверждена Программа реформы бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Применение указанных стандартов руководством современной российской коммерческой организации позволяет большому количеству пользователей рассматривать ее публичную отчетность как составленную на основе общепринятых принципов и требований к раскрытию информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации. Вместе с тем, главные бухгалтеры организаций – резидентов РФ, осуществляющих свою деятельность на зарубежных товарных рынках, либо имеющих долю участия в уставном капитале иностранных собственников, столкнулись с необходимостью формировать финансовую отчетность в предлагаемых иностранными пользователями форматах. Следовательно, изучение основных положений зарубежных моделей финансового учета и международных стандартов финансовой отчетности являются весьма значимым для студентов по направлению подготовки – Экономика.

1. МОДЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОГО (ФИНАНСОВОГО) УЧЕТА, РАСПРОСТРАНЕННЫЕ В МИРЕ. МЕЖДУНАРОДНАЯ УНИФИКАЦИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ В ОБЛАСТИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ. МЕЖДУНАРОДНАЯ КООРДИНАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ПРОФЕССИИ

1.1 ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ФОРМИРОВАНИЕ МОДЕЛЕЙ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Бухгалтерский учет определяется средой, в которой он функционирует. Каждой стране присущи своя история, свои ценности, политическая система. То же самое можно сказать о бухгалтерском учете. Так, принципы бухгалтерского учета в России и других странах значительно различаются. Эти различия обуславливаются как разнообразием существующих форм организации хозяйственной деятельности, так и влиянием на практику учета внешних факторов (политических, экономических, социальных, географических и др.). Интересно отметить, что определенная схожесть «окружающей среды» в двух различных странах, как правило, обуславливает и наличие многих общих черт в применяемых в них системах бухгалтерского учета.

В некоторых странах, например в США, информация, генерируемая в рамках финансового учета, направлена, прежде всего, на удовлетворение потребностей инвесторов и кредиторов, а полезность с позиции принятия управленческих решений является важнейшим критерием ее качества. В других странах роль бухгалтерского учета и приоритеты, выработанные в рамках его методологии, могут быть иными. Например, это могут быть предоставление достоверной информации и контроль над надлежащим исполнением государственной налоговой политики. Именно это предназначение бухгалтерского учета признается основополагающим в большинстве стран Южной Америки.

В некоторых странах система бухгалтерского учета реализуется исходя из приоритета макроэкономических целей, в частности достижения заданных тем-

пов роста национальной экономики. (Макроэкономические процессы имеют ряд особенностей, существенных для бухгалтерской практики: инфляция, безработица и др.) В этом случае на второй план могут отходить вопросы о полезности конкретной информации о налоговых ставках, общеэкономической политике для инвесторов и кредиторов. Рассмотрим в общих чертах основные факторы, оказывающие влияние на развитие учета.

Информационные связи организации и «поставщиков» ее капитала – собственного и заемного. Промышленная революция в США и Великобритании привела к резкому увеличению их национального богатства. С ростом компаний увеличивались и их потребности в капиталах, при этом источником значительной их части являлся нарождавшийся и богатевший средний класс. Этот процесс оказал существенное влияние на развитие финансового учета в обеих странах. Во-первых, росло количество инвесторов и кредиторов, их состав становился все более разнообразным, многие компании переходили в корпоративную собственность. Во-вторых, владельцы компании (акционеры) все более отделялись от оперативного управления, передавая его профессиональным наемным управляющим. В этой ситуации бухгалтерская информация становится важнейшим источником данных о финансовом положении и финансовых результатах деятельности компании. Появилась практика представления акционерам управленческим персоналом финансовых отчетов для контроля над эффективным использованием ресурсов. Именно это обстоятельство предопределило нацеленность финансовой отчетности на информационные потребности инвесторов и кредиторов. Такая ориентация финансового учета в США и Великобритании свойственна ему в течение уже многих лет. Более того, в этих странах были созданы рынки и биржи ценных бумаг. Результат – финансовые отчеты компаний отличаются значительной аналитичностью, а определение рентабельности хозяйственной деятельности как одной из характеристик эффективности работы управленческого персонала, является целью финансового учета.

В других странах (Швейцария, Германия, Япония и др.) финансовая политика определяется небольшим количеством очень крупных банков, удовлетво-

ряющих значительную часть потребностей компаний в собственном и заемном капиталах. Одновременно происходит и концентрация в акционирование компаний. Информация, необходимая для обоснования дополнительных инвестиций (кредитов), в этом случае формируется, как правило, в процессе прямых контактов заинтересованных лиц. Этот путь является более простым и эффективным, поскольку компания имеет ограниченное число кредиторов (в частности, это может быть один крупный банк). Правительства этих стран требуют также публиковать некоторую информацию о компаниях, поэтому последние вынуждены готовить финансовую отчетность, но в менее детализированном виде, нежели американские компании.

В этом случае отчетность нацелена, прежде всего, на защиту интересов банков-кредиторов. Для бухгалтерской практики здесь характерны некоторые особенности, в частности консерватизм в оценке активов и обязательств, определенное завышение кредиторской задолженности, позволяющее в случае финансовых затруднений обеспечить некоторую свободу действий в исполнении обязательств, уменьшение дивидендных выплат акционерам и др.

Во Франции и Швеции бухгалтерский учет имеет несколько иную ориентацию. Правительства этих стран играют определяющую роль в управлении национальными ресурсами, а предприятия обязаны придерживаться государственной экономической политики, в частности в рамках макроэкономического планирования. Правительства не только контролируют финансовые возможности бизнеса, но и выступают при необходимости в роли инвестора или кредитора. Здесь бухгалтерский учет ориентирован, прежде всего, на потребности государственных плановых органов. Фирмы вынуждены следовать унифицированным стандартам в области учета и отчетности, что в значительной степени упрощает и повышает эффективность работы правительственных органов.

Безусловно, сущность отношений между бизнесом и его финансовыми кредиторами достаточно резко меняется с выходом на международные финансовые рынки. В этом случае необходимо удовлетворять информационные запросы не только отечественных, но и внешних кредиторов, что автоматически

приводит к отклонениям от национальных стандартов в области учета и отчетности.

Таким образом, среди факторов, влияющих на содержание учетной практики в той или иной стране, можно выделить:

- тип инвесторов и кредиторов как основных пользователей учетной информации (физические лица, банки, правительственные органы);
- число физических и юридических лиц, вовлеченных в процесс инвестирования капитала;
- участие инвесторов в управлении бизнесом;
- степень развития рынка и бирж ценных бумаг;
- степень участия в международном бизнесе.

Правовое регулирование бухгалтерского учета. Существует подход, согласно которому все страны в зависимости от типа законодательства и степени его влияния на различные стороны жизни подразделяются на две большие группы:

- страны, имеющие разветвленный кодекс законов;
- страны, имеющие законодательство общеправовой ориентации.

В первом случае законы носят жестко детерминированный характер, представляя собой, по сути, серию предписаний типа «вы должны» (или, «все что не разрешено, то запрещено»). Физические и юридические лица должны следовать букве закона. В большинстве стран, исповедующих этот подход, учетные стандарты возводятся в ранг государственных законов. Процедуры ведения учета при этом детализируются и достаточно жестко регламентируются. Главной задачей бухгалтерского учета в этих странах являются исчисление государственных налогов и контроль за своевременной и полной их уплатой. В числе этих стран Аргентина, Франция, Германия.

Вторая группа стран ограничивается сводом законов общего права, представляющих собой серию ограничений типа «вы не должны» (или, «все, что не запрещено, то разрешено»). Законы этого типа как бы указывают на пределы, в рамках которых физические и юридические лица имеют свободу действия.

Учетные стандарты в этих странах не регулируются государством, а определяются различными профессиональными организациями бухгалтеров. Они более гибки и подвержены влиянию различных новаций. Великобритания и США являются яркими представителями такого подхода в регулировании практики учета.

Бухгалтерский учет и международные социально-экономические отношения. Бухгалтерский учет, как и политика, и идеология, не знает национальных границ. Учетные технологии экспортируются и импортируются, обеспечивая тем самым подобие систем учета, применяемых в различных странах. Так, США оказывают значительное влияние на учетную практику Канады благодаря географической близости, тесным экономическим связям, активному участию канадских компаний на американских биржах ценных бумаг и т.п. То же самое можно сказать о Мексике, имеющей тесные торговые связи с США, Филиппинах как бывшем их протекторате, Израиле и др. Любопытно отметить, что японские компании все в большей степени используют американские учетные стандарты, что объясняется расширяющейся экспансией японского капитала на американский континент.

Значительное влияние на развитие теории и практики учета в мире оказывает также Великобритания, особенно Англия и Шотландия. Практически все бывшие английские колонии ведут учет по британской модели. Среди них Австралия, Новая Зеландия, Малайзия, Пакистан, Индия, Южная Африка. Влияние Великобритании здесь столь велико, что экспортируются не только учетные идеи и методики, но и бухгалтерские кадры, а также система их подготовки и сертификации. Любопытно отметить, что Франция и Германия также влияют в области учетной практики на свои бывшие колонии, но в значительно меньшей степени.

С начала 70-х годов нашего века ЕС (The European Community – EC) предприняло попытку унифицировать учет в рамках сообщества. Как отмечалось выше, Великобритания, Германия и Франция имеют фундаментальные различия в оценке роли и назначения финансового учета. Однако, являясь чле-

нами сообщества и имея общие экономические интересы, они признают необходимость и целесообразность активизации усилий по сближению национальных учетных систем.

Таким образом, углубление политических и экономических связей между странами все в большей степени влияет на национальные системы счетоводства.

Влияние инфляционных процессов на систему и методики бухгалтерского учета. Учет во многих странах, включая США, базируется частично на принципе «неизменности первоначальной оценки» (historical cost principle – НСР), в основе которого лежит предположение о стабильности денежной единицы, используемой в учете. Другими словами, предполагается, что инфляция либо отсутствует вовсе, либо темпы ее незначительны. Очевидно, что чем менее реалистична последняя предпосылка, тем в большей степени принцип НСР искажает финансовое положение предприятия.

Смысл принципа НСР заключается в отражении в учете объема реализации, произведенных затрат и других финансовых сделок по ценам, сложившимся в момент совершения этих сделок. Этот принцип имеет существенное значение, для отражения в учете прежде всего активов долговременного использования (земля, здания). Очевидно, что приемлемость и обоснованность следования этому принципу обратно пропорциональны темпам инфляции.

Германия и Япония, одни из самых последовательных и стойких приверженцев этого принципа, в последнее время практически не испытывали давления инфляции. Южноамериканские страны, в течение многих лет буквально разоряемые инфляцией, уже давно отказались от следования принципу НСР. Компании в этих странах периодически изменяют оценку своих активов, используя для пересчета общий индекс цен.

Экономика в США в послевоенный период (1945–1970 гг.) развивалась в условиях незначительных темпов инфляции. Поэтому проблемы, связанные с использованием принципа НСР, интересовали лишь некоторых ученых. Однако в последующие годы темпы инфляции по американским стандартам несколько

увеличились. Это сразу же повысило интерес к проблеме оценки влияния изменения цен на результаты деятельности предприятия. В 1979 г. Совет по финансовым учетным стандартам (Financial Accounting Standards Board–FASB), занимающийся разработкой стандартов по ведению учета в американских компаниях, рекомендовал крупнейшим фирмам попытаться учесть изменения цен в текущем учете. В итоге этим фирмам пришлось отражать влияние изменения цен в своих годовых отчетах, а также в документах, представляемых в Комиссию по ценным бумагам и биржам. Это правило было отменено в 1984 г., поскольку инфляция в США вновь приобрела свой обычный низкий уровень.

Интерес к данной проблеме прямо пропорционален темпам инфляции в конкретной стране. Там, где инфляция оказывает влияние на экономику в течение многих лет, в учете используются специальные методики, напротив, в странах, не подверженных значительной инфляции, принцип НСР используется повсеместно. В Европе этой проблеме уделяли большое внимание в 20–30-х годах, когда континент был охвачен гиперинфляцией. В последние годы в США и Великобритании вышло несколько научных статей по проблеме оценки влияния инфляции.

Социально-экономический прогресс и развитие теории и практики бухгалтерского учета. Учет в значительной степени определяется существующими в стране социально-экономическими условиями – степенью развития производства, управления, финансовой системы и системы подготовки профессиональных кадров и т.п. Эти условия обычно взаимосвязаны. Более высокий уровень развития производства порождает и более сложные учетные проблемы, которые могут быть решены только хорошо подготовленными бухгалтерами. Поэтому бухгалтерский учет не может быть высокоорганизованным в стране, где система общего и профессионального образования не отвечает высоким стандартам. Исключение возможно, если бухгалтерские кадры готовятся за рубежом или приглашаются на работу из других стран. То же самое следует сказать и о пользователях учетной информации – уровень их профессиональной культуры и об-

разования определяется сложностью той информации, которую они в состоянии понять и переработать.

Большинство МНК (мультинациональных корпораций) имеют свои штаб-квартиры в богатых, индустриально развитых странах (Японии, Германии, Великобритании, США). Эти страны имеют хорошо развитые системы учета и высококвалифицированных бухгалтеров. Напротив, в большинстве развивающихся стран и организация производства, и система образования находятся на низком уровне; как результат – учет в этих странах достаточно примитивен. Из предыдущих рассуждений могло возникнуть представление, что если учет отвечает информационным потребностям бизнеса, то даже и в развивающейся стране при определенных обстоятельствах он может достигнуть достаточно высокого уровня развития. Многие бухгалтеры придерживаются этой точки зрения; другие считают, что отсутствие надлежащей системы учета сдерживает экономический прогресс. В мировой практике уже имеются примеры преодоления противоречия между стремительными темпами экономического развития и сравнительно отсталой организацией бухгалтерского учета (Тайвань, Южная Корея, Бразилия).

По мнению британских ученых Джона Блейка и Ориола Амата, можно выделить, следующие факторы, определяющие национальные особенности моделей финансового учета и отчетности:

- влияние ведущих теоретиков и профессиональных организаций – объединений бухгалтеров;
- экономические последствия от принятия той или иной модели;
- общая экономическая ситуация в стране;
- налоговая политика;
- национальные особенности;
- пользователи и цели, которые они ставят перед финансовой отчетностью;
- юридическая среда;
- источники финансирования;

- язык;
- влияние других стран;
- влияние оценки общей ситуации в стране.

1.2 КЛАССИФИКАЦИЯ МОДЕЛЕЙ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Как уже отмечалось, факторы, определяющие уровень развития бухгалтерского учета, взаимосвязаны. Так, в большинстве стран, имеющих жесткое правовое регулирование экономической деятельности, правительство или крупные банки исторически рассматривались в качестве основных инвесторов, в то время как в странах с законодательством общеправовой ориентации организации получают инвестиции и кредиты через развитый рынок ценных бумаг, размещая на нем в открытой подписке акции и облигации. Таким образом, если считать идею воздействия «окружающей среды» на систему бухгалтерского учета верной, можно ожидать, что в странах с похожими социально-экономическими условиями и системы учета имеют много общего.

По мнению профессора Ноубса, К. надлежащая классификация моделей финансового учета:

- способствует более точному определению сходства и различий между странами по применяемой в них системе бухгалтерского учета и отчетности;
- может помочь в становлении в стране бухгалтерского дела и выбрать модель, наиболее подходящую для компаний, действующих в этой стране;
- является превосходным познавательным инструментом, предоставляющим прекрасную возможность сфокусироваться на «ведущих странах», каждая из которых является примером подхода к формированию модели финансового учета и отчетности определенного типа;
- позволяет специалистам по бухгалтерскому учету предусмотреть, исходя из опыта применения типовой модели, с какими проблемами может

столкнуться страна, в которой действует или начинает развиваться такая же модель.

Исследовательская работа в отношении классификации моделей финансового учета и отчетности проводится за рубежом с начала XX века. Именно к этому периоду относятся работы Г.Р. Хэтфилда, который в одной из своих статей, опубликованной в 1911 г. и переизданной в 1966 г., выделил и описал три типа моделей систем бухгалтерского учета: американскую, британскую и континентальную. Существуют и более развернутые группировки. Так, Американской бухгалтерской ассоциацией (American Accounting Association-AAA) выделяется восемь классификационных признаков: политическая система, экономическая система, уровень экономического развития, цели финансовой отчетности, авторство учетных стандартов, принципы и уровень профессиональной подготовки и сертификации, система контроля за исполнением профессиональных и этических стандартов, пользователи учетной информации.

По мнению американских ученых Мюллера Г., Гернона Х., Миик Г., не существует и двух стран с идентичными системами учета. Относя страны к одному кластеру (классификационной группе), необходимо видеть не только схожесть, но и определенные различия в бухгалтерской практике. Тем не менее, группировка может быть проведена.

Британо-американская модель. Основополагающие принципы этой модели были разработаны в Великобритании и США. Большой вклад в ее развитие внесла Голландия, поэтому правильнее называть эту модель британо-американо-голландской. И в настоящее время роль этих стран продолжает оставаться чрезвычайно активной. Основная идея этой модели – ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов. В трех ведущих странах, использующих эту модель, хорошо развиты рынки ценных бумаг, где большинство компаний и находят дополнительные источники финансовых ресурсов. Система общего и профессионального образования также отвечает высоким стандартам, что в полной мере распространяется как на бухгалтеров, так и на пользователей учетной информации. В этих странах расположены штаб-

квартиры многих МНК. Эти три страны распространили свое влияние в области бухгалтерского учета на многие страны мира.

Континентально-европейская модель. Этой модели придерживаются большинство стран Европы и Япония. В ней бизнес имеет тесные связи с банками, которые в основном и удовлетворяют финансовые запросы компаний. Бухгалтерский учет регламентируется законодательно и отличается значительной консервативностью. Ориентация на управленческие запросы кредиторов не является приоритетной задачей учета. Напротив, учетная практика направлена, прежде всего, на удовлетворение требований правительства, в частности в отношении налогообложения в соответствии национальному макроэкономическому плану. Франкоязычные африканские страны в большинстве своем также придерживаются такой системы учета.

Южноамериканская модель. За исключением Бразилии, государственным языком которой является португальский, эти страны объединяет общий язык – испанский, а также общее прошлое. Основным отличием этой модели от вышеописанных является перманентная корректировка учетных данных на темпы инфляции. В целом учет ориентирован на потребности государственных плановых органов, а методики учета, используемые на предприятиях, достаточно унифицированы. Информация, необходимая для контроля над исполнением налоговой политики, также хорошо отражается в учете и отчетности.

Вновь нарождающиеся модели. Можно выделить две модели, получающие сейчас определенное развитие, – это исламская модель. Находясь под огромным влиянием богословских идей, она имеет ряд особенностей, в частности запрещается получение финансовых дивидендов ради собственно дивидендов. Рыночным ценам отдается предпочтение при оценке активов и обязательств компаний. Считается, что эта модель еще не достигла того уровня развития, который присущ финансовому учету вышеописанных моделей. Еще одна модель, получающая все большее развитие, – интернациональная модель. Она вытекает из потребности в международной согласованности учета, прежде всего в интересах МНК и иностранных участников международных фондовых рынков.

Только небольшое число крупных корпораций могут сейчас утверждать, что их годовые финансовые отчеты отвечают международным финансовым учетным стандартам. При этом в качестве международных стандартов руководства указанных корпораций могут использовать либо общераспространенные национальные стандарты (US GAAP), либо стандартную практику финансового учета и отчетности какой-либо крупной МНК (Philips Group).

Вряд ли можно сказать, что учет в той или иной стране поставлен лучше, чем в другой. Система учета создается для достижения определенных целей, и до тех пор, пока эта задача выполняется, основные принципы, заложенные в данную конкретную систему учета, остаются неизменными. Бухгалтерский учет определяется «окружающей средой», в которой он функционирует. Разнообразие социальных, политических и экономических условий порождает и разнообразие идей, и их реализацию в теории и практике учета

Согласно этой классификации страны делятся на страны микроуровня и страны макроуровня.

Для стран микроуровня характерны: англосаксонское общее право; сильная, давно сложившаяся и «многочисленная» бухгалтерская профессия; развитые рынки капитала (биржи ценных бумаг); ориентация финансового учета на справедливое представление информации и нужды акционеров; раскрытие большого количества информации в отчетности; разделение налоговых правил и финансового учета; приоритет содержания над формой; наличие профессиональных стандартов. При этом Нидерланды выделены в отдельную подгруппу из-за меньшего количества регулирующих правил и сильного влияния микроэкономической теории. Также выделены страны, ориентированные на английскую и на американскую практику учета, которая является более детализированной.

Для стран макроуровня характерны: романское (кодифицированное) право; слабая, только формирующаяся и «малочисленная» бухгалтерская профессия; малоразвитые рынки капитала (биржи ценных бумаг); регламентирование финансового учета законодательством и его ориентация на кредиторов; соблю-

дение коммерческой тайны; ориентация на налогообложение; преобладание юридической формы над экономическим содержанием; государственное регулирование.

Страны макроуровня также разделены на подгруппы в зависимости от преобладания тех или иных характеристик. Например, во Франции, Бельгии, Испании и Греции детальные правила учета определяются Планами счетов, в Германии учет регулируется законами (Торговым кодексом), в Швеции сильно влияние государства, которое занимается экономическим планированием и сбором налогов.

Отметим общую тенденцию движения стран второй группы в направлении стран первой группы. С начала 90-х годов XX века крупные компании в некоторых странах второй группы стали использовать правила, признаваемые в международном масштабе (US GAAP, МСФО) для составления консолидированной отчетности (например, большинство из 50 крупнейших компаний Германии составляют отчетность по международным или американским стандартам). В 2000 г. ЕС принял решение об обязательном применении МСФО компаниями стран – членов ЕС для составления консолидированной отчетности с 2005 г.

1.3 МЕЖДУНАРОДНАЯ КООРДИНАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ПРОФЕССИИ И МЕТОДЫ УНИФИКАЦИИ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

1.3.1 Координация бухгалтерской профессии на международном уровне

Указанная координация осуществляется уже более 100 лет. Начало ей было положено в 1904 г., когда в Сент-Луисе (США) прошел первый Международный конгресс бухгалтеров. До второй мировой войны было проведено еще четыре конгресса: в Амстердаме (1926 г.), Нью-Йорке (1929 г.), Лондоне (1933 г.) и Берлине (1938 г.). Начиная с первого послевоенного конгресса, про-

шедшего в 1952 г. в Лондоне, было принято решение о проведении конгрессов каждые 5 лет. Согласно этому решению были проведены конгрессы в Амстердаме (1957 г.), Нью-Йорке (1962 г.), Париже (1967 г.), Сиднее (1972 г.), Мюнхене (1977 г.), Мехико (1982 г.), Токио (1987 г.), Вашингтоне (1992 г.), Париже (1997 г.), Гонконге (2002).

Конгресс в Сиднее был связан с созданием Международного координационного комитета по развитию бухгалтерской профессии, МККРБП (International Coordination Committee for the Accountancy Profession, ICCAP), просуществовавшего до 1977 г. На конгрессе в Мюнхене было объявлено о его преобразовании в Международную федерацию бухгалтеров, МФБ (International Federation of Accountants, IFAC).

Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC) – организация, объединяющая национальные и региональные профессиональные бухгалтерские организации, представляющие бухгалтеров, занятых публичной практикой, в промышленности и торговле, в общественном секторе, образовании. В настоящее время IFAC объединяет 155 членов из 113 стран, представляющих более 2,4 миллионов бухгалтеров.

IFAC стремится к развитию профессии и гармонизации ее стандартов по всему миру с тем, чтобы помочь бухгалтерам оказывать профессиональные услуги на высоком уровне в интересах всего общества. IFAC тесно взаимодействует с Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (IASB).

Действуя через свои Комитеты и Рабочие группы, IFAC:

- разрабатывает высококачественные профессиональные стандарты и руководства для использования бухгалтерами в каждом секторе;
- действует как лидер по важнейшим направлениям, чтобы обеспечить либерализацию бухгалтерских услуг, а также объединить голос бухгалтеров по всему миру по вопросам, касающимся профессии, в интересах всего общества;

- способствует развитию и гармонизации бухгалтерской профессии через укрепление и поддержку национальных и региональных профессиональных организаций.

В составе IFAC работают:

- Совет по международным стандартам аудита и контролю качества аудиторской деятельности (IAASB);
- Комитет по согласованиям бухгалтерской практики;
- Комитет по образованию в области бухгалтерского учета;
- Комитет по этике бухгалтеров;
- Комитет по финансовому и управленческому учету (FMAC);
- Комитет по бухгалтерскому учету в общественном секторе экономики (PSC), Межнациональный Комитет аудиторов (TAC).

Секретариат IFAC работает в Нью-Йорке. Адрес сайта IFAC в Интернете: www.ifac.org.

Институт профессиональных бухгалтеров России в ноябре 2001 года первым из российских организаций стал действительным членом IFAC.

В 1998 году в России принята и исполняется программа реформирования бухгалтерского учёта в соответствии с МСФО. В частности, с 2005 года все кредитные организации обязаны подготавливать отчётность в соответствии с нормами МСФО.

В июле 2010 года был принят Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», согласно которому МСФО обязательны для консолидированной отчетности всеми общественно значимыми компаниями.

В 2011 году принято Положение о признании МСФО и их разъяснений для применения на территории Российской Федерации (Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107). Предполагается, что каждый документ МСФО будет проходить отдельную экспертизу на предмет применимости в России. Решение о вступлении документа МСФО в силу будет принимать Министерство финансов РФ. Тем не менее, в России не будут полностью

отказываться от РСБУ. МСФО станут применять для консолидированной отчетности, а федеральные стандарты — для отчетности юридических лиц.

Консолидированная финансовая отчетность должна предоставляться организациями, попавшими под действие Закона № 208-ФЗ, начиная с отчетности за 2012 год.

Министерство финансов 25 ноября 2011 года утвердило приказ № 160н о введении МСФО в Российской Федерации. Полные тексты МСФО на русском языке и учебные материалы доступны на сайте Министерства.

1.3.2 Предпосылки международной унификации стандартов в области учета и отчетности

Во второй половине XX в. история развития бухгалтерского учета вступила в новую фазу – фазу международной унификации.

Этому способствовали объективные предпосылки, среди которых следует выделить:

- развитие мировых производительных сил достигло такого уровня, при котором экономические процессы стали всеобъемлющими, глобальными и интернациональными;
- взаимное проникновение капиталов различных стран в виде производственных, капитальных и финансовых инвестиций приобрело повсеместный характер, а создание систем международного кредитования и экономического регулирования обусловило интенсивное развитие Общего рынка;
- возникновение интегрированных совместных предприятий, корпораций, транснациональных компаний способствовало дальнейшей взаимозависимости экономик различных стран;
- свободная конвертация валют ведущих стран, а также введение единой европейской валюты Euro стимулировали дальнейшее укрепление международных экономических связей любого уровня;

- необходимость реализации межнациональных программ в социальной и экономической сферах, в освоении космоса предопределила необходимость единых подходов к управлению экономическими процессами.

Вместе с тем, существование нескольких моделей бухгалтерского (финансового) учета стало существенной преградой на пути развития указанных процессов, среди которых, прежде всего, отметим свободное движение капитала из одной страны в другую.

В этих условиях бухгалтерский учет, признанный мощной информационной базой, не мог оставаться в рамках национальных принципов и правил.

1.3.3 Гармонизация и стандартизация формирования и представления финансовых отчетов

Вышеназванные тенденции в международной практике учета обусловлены общей интернационализацией хозяйственной жизни, необходимостью выхода на крупные рынки капитала, развитием транснациональных корпораций. В связи с этим для руководства компаний существует несколько способов формирования и представления финансовой отчетности:

1) не делать ничего (to do nothing) – для компаний, чья финансовая отчетность подготовлена в соответствии с учетными стандартами, имеющими международное признание (например, для американских компаний);

2) удобный перевод (convenience translation) – перевод на другой язык;

3) удобный отчет (convenience statement) – перевод на другой язык и пересчет в другую валюту;

4) частично трансформированный отчет (restate on a limited basis) – перевод на другой язык, пересчет в другую валюту и частичный пересчет показателей по другим правилам учета;

5) дублирующий финансовый отчет (secondary financial statement) – подготовка дублирующей финансовой отчетности в соответствии с другими прави-

лами, в другой валюте и на другом языке (параллельное ведение учета либо трансформация финансовой отчетности);

б) использование единых универсальных стандартов учета.

Второй, третий и четвертый способы не решают проблемы общения предприятий в мировом масштабе и не могут обеспечить выход на международные рынки капитала, поэтому их использование достаточно ограничено. Пятый способ позволяет решить проблему, однако подготовка дублирующей финансовой отчетности требует больших финансовых затрат, поэтому наиболее приемлемым является шестой способ.

Учитывая выше сказанное, руководству компаний, формирующих финансовую отчетность для заинтересованных пользователей, равно как и самим пользователям, требовалось решить проблему формирования и использования отчетности, составленной по различным национальным стандартам.

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 – директив:

- 4-ая директива Совета Министров ЕС от 25 июля 1978 года (78/660/ЕС), основанная на статье 54 (3) (g) Договора о годовой отчетности компаний – резидентов стран – участниц ЕС;
- 7-ая директива Совета Министров ЕС от 13 июня 1983 года (83/349/ЕС), основанная на статье 54 (3) (g) Договора о консолидированной финансовой отчетности компаний – резидентов стран – участниц ЕС;
- 8-ая директива Совета Министров ЕС от 10 апреля 1984 года (84/253/ЕС), основанная на статье 54 (3) (g) Договора об аттестации лиц, ответственных за проведение установленного законом аудита бухгалтерских отчетов.

Положения указанных директив были включены каждым членом ЕС в свое национальное законодательство в части бухгалтерского учета и аудита.

Идея стандартизации учетных процедур реализуется в рамках деятельности некоммерческой, неправительственной профессиональной организации специалистов в области финансового учета и других заинтересованных лиц – Правление по разработке Международных Стандартов Финансовой Отчетности (International Accounting Standards Board, IASB), которое является частью Комитета по международным стандартам финансовой отчетности – КМСФО (International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF). Правление разрабатывает единый набор стандартов, применимых к любой ситуации в любой стране, в силу чего, по мнению некоторых специалистов, отпадает необходимость создания национальных стандартов. Что касается применения указанного единого комплекта стандартов, то этого следует добиваться не законодательным путем, а путем добровольного соглашения профессиональных организаций стран.

В качестве универсальных стандартов учета выступают в настоящее время международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards – IFRS), которые более известны как International Accounting Standards (IAS). Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это официальный перевод названия международных стандартов на русский язык. В английском варианте они называются «Международные стан-

дарты учета» (International Accounting Standards – IAS), и данная аббревиатура широко используется зарубежными специалистами. В 2000 г. была изменена структура Комитета по международным стандартам финансовой отчетности и решено, что вновь разрабатываемые Правлением Комитета стандарты будут называться «Международные стандарты финансовой отчетности» (International Financial Reporting Standards – IFRS), что более корректно передает сущность разрабатываемых документов. Поскольку предполагается переработать практически все действующие международные стандарты, их название на английском языке будет изменено.

Остановимся подробнее на реализации указанных выше идей.

1.3.3.1 Гармонизация финансовой отчетности

Международное сближение принципов и процедур финансового учета предопределяет гармонизацию финансовой отчетности.

В широком смысле «под гармонизацией экономических процессов, отношений, товаров, налогов следует понимать взаимное согласование, сведение в систему, унификацию, координацию, упорядочение, обеспечение взаимного соответствия».

По мнению профессора Кутера М.И., гармонизация финансовой отчетности может происходить на разных уровнях: международном и локальном.

Гармонизация финансовой отчетности на международном уровне означает, что финансовая отчетность отдельно взятой страны должна соответствовать требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Гармонизация финансовой отчетности на международном уровне – длительный и трудоемкий процесс. Однако тенденции развития этого сближения существуют, о чем свидетельствуют отчеты IASB, которые подтверждают объективность и неуклонность этого процесса.

Гармонизация финансовой отчетности на локальном уровне предполагает, что финансовая отчетность в отдельно взятой стране, входящей в континен-

тальную группу, должна соответствовать требованиям стандартов (нормативам) учета стран какого-либо континента. Например, страны Европейского Сообщества (ЕС) имеют свои директивы по учету и аудиту, собственные требования по гармонизации финансовой отчетности, накопленный опыт по гармонизации отчетов транснациональных организаций.

Гармонизация финансовой отчетности на локальном уровне может проходить и в других регионах. Например, финансовую отчетность всех или части стран СНГ возможно полностью гармонизировать в рамках этого содружества.

Способы гармонизации финансовой отчетности могут быть, по мнению профессора Кутера М.И., существенными и формальными:

Под существенными способами гармонизации финансовой отчетности следует понимать сближение внутренних и международных стандартов ведения учета и формирования финансовой отчетности. В составе существенных способов можно указать следующие:

- гармонизация принципов учета и формирования отчетности;
- гармонизация методов, способов, процедур учета и формирования отчетности;
- унификация форм финансовой отчетности.

Под формальным способом гармонизации финансовой отчетности следует понимать механические приемы перевода финансовой отчетности отдельно взятой страны в условия функционирования принципов и стандартов учета другой страны или группы стран. В настоящее время формальные способы гармонизации финансовой отчетности получили свое развитие в следующих видах:

- трансформации финансовой отчетности с помощью коэффициентов пересчета. Коэффициенты учитывают особенности оценки активов, своеобразие методологии учета и т.д. Они показывают, какое значение имел бы информационный показатель, если бы учет вели по предлагаемым принципам и стандартам. К недостаткам способа относится трудоемкость разработки корректных коэффициентов пересчета для предприятий различных отраслей и мощностей;

- трансформации финансовой отчетности на основе дополнительных расчетов. Зная отличительные черты одной системы учета от другой, составляют таблицы, позволяющие определить положительные и отрицательные влияния отдельных факторов на информационный показатель. На основе проведенных расчетов вносятся изменения в финансовую отчетность;
- составлении финансовой отчетности по методологии другой страны на основе первичных документов, заполненных согласно международным требованиям. При таком способе исключаются погрешности пересчета финансовой отчетности. Работа выполняется в автоматизированном режиме.

С нашей точки зрения, оба направления гармонизации финансовой отчетности (существенный и формальный способы) будут развиваться, взаимно дополняя друг друга.

1.3.3.2 Стандартизация формирования и представления финансовых отчетов

В результате принятого 29 июня 1973 г. соглашения организации бухгалтеров Австралии, Канады, Франции, Германии (ФРГ), Японии, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании и США образовали Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО, с 2000 г. – Правление по разработке МСФО). Изначально разработкой стандартов занимались 7 высоко квалифицированных специалистов. Первые опыты стандартизации показали возможность и целесообразность проводимой работы. В настоящее время членами КМСФО являются около 150 профессиональных организаций из 110 стран, представляющие интересы более 2 млн. бухгалтеров. Комитетом по состоянию на 1 января 2003 г. разработано и внедрено свыше 40 международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), в соответствии с которыми около 400 транснациональных корпораций и международных финансовых институтов формируют свою бухгалтерскую отчетность.

Как справедливо отмечено в предисловии к изданию МСФО на русском языке, «пользователи финансовой отчетности во всем мире хотят иметь сопос-

тавимую и понятную информацию для принятия экономических решений. В отсутствие единых стандартов приходится тратить колоссальные финансовые ресурсы для приведения отчетности в соответствие с теми или иными международными правилами или национальными нормами страны-партнера».

2 ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИИ И ФУНКЦИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО). ПОРЯДОК СОЗДАНИЯ МСФО

2.1 ПОНЯТИЕ СТАНДАРТОВ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ. ТИПОВАЯ СТРУКТУРА МСФО

Стандарт (Standard) переводится с английского языка как норма, образец. Применительно к нормативной документации по бухгалтерскому учету стандарт означает комплекс документально оформленных правил ведения учета. Каждое из таких правил (норм, образцов) определяет терминологию, способы, методы, сущность бухгалтерских операций при отражении того или иного факта хозяйственной жизни.

Стандарт учета и отчетности, как правило, имеет типовую структуру:

Цель. Эта часть предназначена для краткого изложения учетной проблемы и раскрытия задач выпуска стандарта.

Сфера применения. Здесь определяются границы стандарта, оговариваются условия, при которых он не применяется. Кроме того, дается информация об упразднении ранее действующих стандартов в связи с выходом новых.

Определения. Даются понятия основных терминов, применяемых в тексте стандарта.

Описание стандарта. Эта часть стандарта наиболее емкая. Она обычно представлена несколькими разделами, разнообразными по тематике. Например, излагаются принципы учета, варианты оценок, методы учета, способы отражения в отчетности и т.п.

Раскрытие информации. Обязательная часть стандарта. В ней приводится содержание информации, которая должна раскрываться при описании учетной политики предприятия.

Дата вступления в силу. В ней указывается дата введения стандарта в действие.

Иногда стандарт имеет приложения, в которых приводятся сведения об опыте различных стран по данному вопросу или дополнительные пояснения, расшифровки и формы.

Наличие типовых разделов позволяет ориентироваться в информации, изложенной в стандарте.

2.2 КЛАССИФИКАЦИЯ СТАНДАРТОВ ПО МЕСТУ ИХ ПРИМЕНЕНИЯ

Стандарты учета подразделяются на два вида: международные и национальные. Кроме того, для группы стран могут разрабатываться локальные стандарты.

Международные стандарты бухгалтерского учета, как уже отмечалось выше, – стандарты, разработанные Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) и рекомендованные к применению странам, входящим в него.

Национальные стандарты учета и отчетности – нормативы (положения) по бухгалтерскому учету, издаваемые для внутреннего использования в отдельной стране. Например, «Общепринятые принципы бухгалтерского учета в США» (система US GAAP) или национальные стандарты России – Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Локальные стандарты – это нормативы (директивы), выпускаемые каким-либо общественным органом, для группы стран. Примером могут служить директивы Европейского Экономического Сообщества в области корпоративного законодательства, в том числе по финансовому и управленческому учету.

Между стандартами различных видов существует тесная взаимосвязь. Национальные стандарты учета могут быть как первичными, так и вторичными по отношению к международным. В странах со сложившимися традициями стандартизации учета, например США, Канаде, Великобритании и других, национальные стандарты чаще первичны. Они учитываются при разработке международных стандартов учета: анализируются национальные стандарты различных стран, изучается сложившаяся практика ведения учета того или иного объекта, а затем формируются правила учета международного уровня. Вместе с тем гармония достигается далеко не всегда. Например, глубокие противоречия проявляются при сопоставлении национальных стандартов США (GAAP) и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Одна и та же компания, составившая финансовую отчетность согласно МСФО и GAAP, может показывать в одном случае прибыль, а в другом – убытки, что и произошло при сопоставлении двух вариантов финансовой отчетности компании «Даймлер – Бенц», которая с 1993 г. участвует в листинге (стала котировать свои акции) на NYSE – Нью-йоркской фондовой бирже. Этот случай особо ярко показал необходимость сближения национальных стандартов США и МСФО.

В странах, где стандартизация учета началась в более поздние периоды, национальные стандарты вторичны по отношению к международным и в большей степени соответствуют им. Однако и в этом случае исключить полностью отдельные противоречия нельзя. Например, в МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи» дается разное толкование терминов «правительственная субсидия» (как целевые поступления) и «правительственная помощь» (как льготы при налогообложении, наличие государственного заказа и т.п.). В российском национальном стандарте ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» правительственная помощь рассматривается «в форме субвенций, субсидий (бюджетных средств), бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств), включая предоставление в виде ре-

сурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), и в прочих формах»[10].

Приведенные различия нельзя считать оправданными. Они могут вызвать непонимание пользователями отдельных элементов финансовой отчетности

Периодически международные стандарты пересматриваются. Так, стандарты, разработанные в 70–80-е годы, в основном пересмотрены на основе развития теории и практики учета в отдельных странах, введены в действие с 1 января 1995 г. (одна часть) и с 1 января 1999 г. (другая часть).

Как уже отмечалось выше, международные стандарты имеют довольно обобщенный характер. Это позволяет в большинстве случаев сохранять национальные особенности учета при применении МСФО, например, МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции», который требует, чтобы компании, работающие в этих условиях, пересчитывали информацию, дает достаточный простор для национальных вариантов способов корректировки отчетности. В Аргентине, Боливии, Бразилии, Чили компании, работающие в условиях значительных темпов инфляции, обязаны представлять бухгалтерскую отчетность, пересчитанную с помощью общего индекса цен. В ряде других стран выборочно корректируются только отдельные статьи баланса, дающие информацию об основных средствах, капитальных и финансовых вложениях. В странах, где темпы инфляции незначительны, компаниям предоставляется возможность самостоятельно принимать решения о целесообразности отражения в учете и отчетности последствий инфляции.

Международные и национальные стандарты учета – это системы, внутри которых действует механизм взаимодействия и взаимозависимости отдельных стандартов, например, упоминавшийся уже МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» связан с несколькими другими, например с МСФО 1 «Представление финансовых отчетов». Это обусловлено тем, что порядок и состав представляемой отчетности в условиях гиперинфляции не меняются. Этот же стандарт взаимодействует с МСФО 12 «Налоги на прибыль», МСФО

15 «Информация, отражающая влияние изменения цен», МСФО 21 «Учет влияния изменения валютных курсов».

Международные и национальные стандарты дополняются интерпретациями и методическими рекомендациями (инструкциями по их применению).

Отметим, что в соответствии с МСФО, руководство предприятий самостоятельно формируют учетную политику. При этом, как сказано в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», руководители компании должны выбрать и применять учетную политику таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала всем требованиям каждого применяемого международного стандарта финансовой отчетности.

2.3 ОРГАНИЗАЦИИ, УПОЛНОМОЧЕННЫЕ РАЗРАБАТЫВАТЬ НАЦИОНАЛЬНЫЕ, РЕГИОНАЛЬНЫЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОГО (БУХГАЛТЕРСКОГО) УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

2.3.1 Организационные структуры по разработке международных и национальных стандартов финансовой отчетности

Разработка национальных стандартов в каждой отдельно взятой стране осуществляется по-разному. На процесс стандартизации большое влияние оказывают концепции организации бухгалтерского учета, исторически сложившиеся традиции и опыт. Органами стандартизации могут выступать бухгалтерские и аудиторские профессиональные организации, государственные органы, комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку, банки, налоговые органы, научные учреждения. По оценке специалистов[11], в мировой практике ведущая роль в стандартизации учета принадлежит профессиональным бухгалтерским организациям – 32%, активность законодательных органов оценивается в 6 – 18%, комиссий по ценным бумагам – 14%, центральных банков – 13%, налоговых органов – 9%.

Внутренние стандарты учета разрабатываются и утверждаются соответствующими организациями отдельных стран.

Рассмотрим более подробно американские стандарты и стандарты Великобритании как характерный пример сочетания профессиональных национальных учетных стандартов с законодательными требованиями Директив ЕС^[12].

В США в качестве национальных стандартов выступают Общепринятые принципы учета – Generally Accepted Accounting Principles – GAAP. Данные стандарты касаются вопросов оценки (measurement), признания (recognition), раскрытия (disclosure) и представления (presentation) информации в финансовом учете и отчетности и могут быть разделены на обязательные (mandatory) и предпочтительные (preferable). GAAP определяют условия, правила и процедуры существующей учетной практики, представляют пакет документов, которые разрабатывались по прецедентному принципу: возникающая проблема – приемлемое решение. В связи с этим вопросы, касающиеся одного объекта учета, рассматриваются в нескольких документах, разработанных в разное время разными организациями (например, девять документов в той или иной степени затрагивают порядок учета запасов).

К процессу разработки правил и подходов к учету в США имеют отношение следующие организации:

Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA);

Комитет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board – FASB);

Комиссия по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission – SEC);

Комитет по стандартам учета для государственных органов (Governmental Accounting Standards Board – GASB);

Налоговая служба (Internal Revenue Service – IRS);

Американская бухгалтерская ассоциация (American Accounting Association – AAA).

Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA) – это национальная профессиональная организация бухгалтеров (степень дипломированного общественного бухгалтера CPA – Certified Public Accountant – является аналогом российской квалификации аудитора), которая сыграла решающую роль в разработке американских стандартов. В США процесс разработки стандартов учета начался в конце 30-х годов XX века, когда AICPA создал специальный орган для разработки общепринятых учетных принципов – Комитет по бухгалтерским процедурам (Committee on Accounting Procedure – CAP). Основной задачей этого Комитета являлось уменьшение количества различных трактовок и несоответствий в бухгалтерской практике (считалось, что кризис 30-х годов в США обусловлен, в частности, отсутствием единообразных и строгих правил учета и составления отчетности). За двадцать лет существования этот Комитет разработал 51 документ под общим названием Бюллетень бухгалтерских исследований (Accounting Research Bulletin – ARB), однако узко проблемный подход и рекомендательный характер бюллетеней не позволили Комитету разработать систему стандартов. В 1959 г. вместо него был создан Комитет по бухгалтерским принципам (Accounting Principles Board – APB), задачами которого являлись создание концептуальных основ учета, разработка принципов, определение не обходимых и уместных практических методов учета для решения конкретных бухгалтерских проблем. Этот Комитет имел гораздо больше полномочий и ответственности, чем предыдущий. Документы APB выпускались в форме Мнений (Opinions APB) и Положений (Statements APB). С 1959-го по 1973 г. были выпущены 31 Мнение и 4 Положения. Кроме того, были выпущены Учетные интерпретации AICPA (Accounting Interpretations AICPA).

С конца 60-х годов XX века процесс разработки стандартов APB стал подвергаться резкой критике в связи с недостаточным участием других организаций в этом процессе, качеством Мнений, неспособностью разработать концептуальные основы учета, малой продуктивностью Комитета.

В 1973 г. Комитет по бухгалтерским принципам был упразднен и сформирован новый независимый орган, который занимается разработкой стандартов до настоящего времени, – Комитет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board – FASB). Этот Комитет является официальным разработчиком стандартов учета в США. Бюллетени бухгалтерских исследований, Мнения APB и другие документы, которые не были изменены или отменены последующими решениями FASB, действуют до сих пор и составляют первый, основной уровень US GAAP. В настоящее время имеют силу 43, 45, 46-й и 51-й Бюллетени по бухгалтерским исследованиям и 19 Мнений APB.

Несмотря на то, что официальные функции по разработке стандартов были переданы FASB, AICPA до сих пор играет заметную роль в процессе стандартизации учета. В его составе создан Исполнительный комитет по бухгалтерским стандартам (Accounting Standards Executive Committee – AcSEC) с целью представления AICPA в сфере финансового учета и отчетности. С 1974 г. AICPA выпускает такие документы, как Заявления о позиции (Statements of Position – SOPs), представляющие руководства по вопросам финансового учета и отчетности, Практические бюллетени (Practice Bulletins) – руководства по решению узкоспециализированных вопросов учета, Отраслевые руководства по учету и аудиту (Industry Audit and Accounting Guides) – руководства по учету и аудиту в отдельных отраслях, Доклады о проблемах (Issue Papers) – исследования по учетным проблемам, которые требуют решения.

Комитет по стандартам финансово учета (FASB) – основная организация, занимающаяся разработкой стандартов в США. Он имеет статус независимой профессиональной организации и выпускает различные документы, регулирующие ведение учета и составление финансовой отчетности. Полномочия FASB как разработчика стандартов предписываются решением Комиссии по ценным бумагам и биржам и Правилами этики AICPA (Правилom №203, требующим соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам).

FASB является основной частью структуры, в которую также входят Фонд финансового учета (Financial Accounting Foundation – FAF), основными задача-

ми которого являются назначение членов FASB и FASAC, поиск финансовых ресурсов и общее наблюдение за деятельностью FASB, и Консультативный совет по стандартам учета (Financial Accounting Standards Advisory Council – FASAC), занимающийся консультационными и организационными вопросами. В 1984 г. FASB была создана Рабочая группа по возникающим проблемам (Emerging Issues Task Force – EITF), основной задачей которой являлось определение новых проблем в применении действующих стандартов, которые должны быть решены Комитетом.

FASB разрабатывает следующие документы:

- Положения о концепциях финансового учета (Statements of Financial Accounting Concepts), которые представляют собой концептуальные основы, являющиеся базой для стандартов, или принципы учета (в настоящее время действует 6 Положений);
- Положения о стандартах финансового учета (Statements of Financial Accounting Standards) – собственно стандарты учета (в настоящее время действует примерно 140 стандартов);
- Интерпретации (Interpretations) являются модификациями или дополнениями существующих стандартов (в настоящее время действует около 30 Интерпретаций);
- Технические бюллетени (Technical Bulletins) – руководства к использованию стандартов, решению отдельных учетных проблем (в настоящее время действует более 30 Технических бюллетеней);
- Положения по учету новых ситуаций (Emerging Issues Task Force Statements) касаются вопросов учета новых и необычных бухгалтерских операций.

Таким образом, финансовый учет в США регулируется большим количеством документов неодинаковой значимости. ГААП имеет свою иерархию: чем выше уровень, тем более обязательными являются документы.

1. Категория А включает Положения о стандартах финансового учета (FASB), Интерпретации (FASB), Мнения (APB), Бюллетени бухгалтерских исследований (CAP, AICPA).

2. Категория В включает Технические бюллетени (FASB), Заявления о позиции (AICPA) и Отраслевые руководства по учету и аудиту (AICPA).

3. Категория С включает Практические бюллетени (AICPA) и Положения по учету новых ситуаций (EITF).

4. Категория D включает Учетные интерпретации (AICPA) и другие документы, а также общепринятую практику учета.

Комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC) – независимая регулирующая организация, созданная правительством США, основной функцией, которой является регулирование процесса выпуска и продажи ценных бумаг. Она определяет требования к финансовой отчетности и учетным стандартам для компаний, котирующих свои акции на биржах. Кроме того, SEC выпускает собственные документы, касающиеся регулирования финансовой отчетности зарегистрированных компаний. Требования Комиссии являются обязательными для таких компаний. SEC тесно сотрудничает с профессиональными бухгалтерскими организациями и обязывает компании использовать действующие стандарты учета.

Остальные организации играют менее значимую роль в процессе стандартизации финансового учета коммерческих предприятий. Комитет по стандартам учета для государственных органов (GASB) занимается разработкой стандартов учета и отчетности для органов государственной власти. Налоговая служба (IRS) устанавливает правила налогового учета (отметим, что налоговый учет в США в большой степени отделен от финансового). Основной целью Американской бухгалтерской ассоциации (AAA) является развитие теории бухгалтерского учета.

Таким образом, система стандартов учета США, с одной стороны, достаточно объемна и сложна, что создает определенные сложности в применении

действующих документов, с другой стороны, сильно детализирована, что позволяет найти учетное решение многих проблем.

В Великобритании в отличие от США учет регулируется рядом документов, имеющих статус законов или разрабатываемых профессиональными организациями. Иногда их также называют GAAP, однако расшифровывают как Общепринятая практика учета (Generally Accepted Accounting Practice).

Отметим документы, которые регулируют учетную практику в Великобритании.

1. Законы о компаниях (Company Acts);

2. Стандарты (Standards):

- Положения о стандартной практике учета (Statements of Standard Accounting Practice – SSAP);

- Положения о рекомендованной практике (Statements of Recommended Practice – SORP);

- Стандарты финансовой отчетности (Financial Reporting Standards – FRS).

3. Требования биржи ценных бумаг (Stock Exchange).

4. Рекомендации учетных организаций:

- Института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (Institute of Chartered Accountants of England & Wales – ICAE&W);

- Института дипломированных бухгалтеров Шотландии (Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS);

- Института дипломированных бухгалтеров Ирландии (Institute of Chartered Accountants of Ireland – ICAI);

- Уполномоченного института бухгалтеров по управленческому учету (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA).

5. Европейские Директивы (EC Directives) и международные стандарты (International Financial Reporting Standards – IFRS).

До 1981 г. в Великобритании практически не существовало законодательного регулирования состава финансовой отчетности, которая должна представляться компаниями. В 1981 г. был принят Закон о компаниях (Company Act

1981), который включал требования 4-й Директивы ЕС относительно форм финансовой отчетности. В 1985 г. вступил в силу Закон о компаниях (Company Act 1985), объединивший требования Законов 1947-го, 1948-го, 1967-го, 1980-го и 1981 гг. и определивший правила и формы финансовой отчетности, которая должна представляться компаниями (кроме банков и страховых компаний) и быть заверена аудиторами. Закон о компаниях 1985 г. был изменен и дополнен в 1989 г. (Company Act 1989) с учетом требований 7-й (консолидированная отчетность) и 8-й (аудит) Директив ЕС. Законодательно было закреплено требование честного и правдивого представления (true and fair view) информации в финансовой отчетности, специфицированы основные принципы учета. Кроме того, Закон о компаниях 1989 г. предписывал обязательность использования учетных стандартов, разрабатываемых профессиональными организациями.

Кроме законодательного регулирования общего содержания финансовой отчетности и принципов ее подготовки, практика финансового учета в Великобритании регулируется документами (стандартами), которые разрабатываются профессиональными бухгалтерскими организациями. Начало процесса разработки стандартов финансового учета относится к 1970 г., когда Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (Institute of Chartered Accountants of England & Wales – ICAE&W) образовал специальный Комитет по разработке стандартов учета (Accounting Standards Steering Committee – ASSC). В дальнейшем к названному Институту присоединились другие ведущие профессиональные организации: Институт дипломированных бухгалтеров Шотландии (Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS), Институт дипломированных бухгалтеров Ирландии (Institute of Chartered Accountants of Ireland – ICAI), Уполномоченный институт бухгалтеров по управленческому учету (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA), Уполномоченная ассоциация дипломированных бухгалтеров (Chartered Association of Certified Accountants) и некоторые другие, которые образовали Комитет по учетным стандартам (Accounting Standards Committee – ASC), подчиняющийся Консультативному комитету названных профессиональных организаций. За время своего сущест-

ования (до июля 1990 г.) Комитет по учетным стандартам выпустил ряд документов: Положения о стандартной практике учета (Statements of Standard Accounting Practice – SSAP), включающие 25 Положений, обязательных к исполнению по наиболее важным вопросам учета, и Положения о рекомендованной практике (Statements of Recommended Practice – SORP), включающие 17 Положений (не обязательных) по отдельным специфическим вопросам.

С начала 90-х годов XX века деятельность указанного Комитета подверглась критике, поскольку он недостаточно быстро реагировал на возникающие проблемы, его члены работали не на постоянной основе, многие фундаментальные вопросы не были решены. Вместо него была образована независимая организация – Совет по учетным стандартам (Accounting Standard Board – ASB), который является частью структуры (рис. 1.5), регулирующей разработку стандартов учета в настоящее время.



Рисунок 1. Организации, отвечающие за разработку и применение учетных стандартов в Великобритании

Основными обязанностями Совета по финансовой отчетности (FRC) являются общее наблюдение за процессом разработки стандартов, руководство

организациями, разрабатывающими стандарты, поиск источников финансирования и др.

Организацией, которая несет полную ответственность за разработку стандартов учета, является Совет по учетным стандартам (ASB), не зависящий от профессиональных бухгалтерских организаций и не подчиненный им. Этим Советом были подтверждены, дополнены, изменены или отменены действующие в то время Положения о стандартной практике учета. В настоящее время Совет выпускает Стандарты финансовой отчетности (Financial Reporting Standards – FRS). На начало 2002 г. действовало 9 SSAP (4, 5, 9, 13, 17, 19, 20, 21, 25 – e) и 19 FRS. Кроме того, Совет подтвердил действенность Положений о рекомендованной практике и учредил комитеты, которые должны оказывать ему помощь в разработке данных положений.

Рабочая группа по возникающим проблемам (UTIF) является подкомитетом ASB, основная ее задача состоит в разработке решений по возникающим проблемам, как правило, касающимся применения существующих стандартов.

Основной задачей Комиссии по наблюдению за финансовой отчетностью (FRRP) является наблюдение за применением существующих стандартов – выявление и отслеживание отклонений от действующих правил учета. Комиссия имеет право подать в суд на компанию, не соблюдающую учетные стандарты.

Таким образом, в Великобритании сложился достаточно интересный подход к регулированию учета, когда стандарты разрабатываются профессиональными организациями, их применение требуется законодательством, а отслеживание отклонений от действующих стандартов находится в ведении бухгалтеров.

Для компаний, котирующих акции на бирже, обязательным является выполнение правил Биржи ценных бумаг, требования которой касаются как регистрации компаний, так и составления финансовой отчетности и порядка ее представления.

Рекомендации профессиональных бухгалтерских организаций (Института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса, Института дипломированных

бухгалтеров Шотландии и др.) не являются обязательными, но представляют собой рекомендации по отдельным профессиональным вопросам для членов этих организаций.

Стандарты учета Великобритании находятся под сильным влиянием МСФО, разрабатываются с учетом международных тенденций и часто содержат ссылки на МСФО. Существует вероятность того, что к 2005 г. все компании в Великобритании должны будут составлять отчетность в соответствии с международными стандартами.

Отметим, что налоговый учет в Великобритании, как и в США, отделен от финансового и регулируется отдельным законодательством.

Таким образом, даже на примере США и Великобритании, относительно близких с точки зрения подходов к учету, становится очевидным, что учетная практика и способы регулирования учета в странах существенно различаются.

В Российской Федерации процесс стандартизации бухгалтерского учета осуществляется по мере дальнейшего развития рыночных отношений и с учетом мнения Международного центра по реформе системы бухгалтерского учета (МЦРСБУ). Однако специалисты этого органа считают, что необходима полная замена российской системы регулирования бухгалтерского учета на МСФО. Другими словами, российские стандарты учета (ПБУ) должны повторять МСФО (что соответствует отказу от ПБУ). С категоричностью такого подхода трудно согласиться. Российский учет имеет свой путь развития, свои достижения и культуру, отказываться от которых было бы непростительно.

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности ставит задачи «сформулировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов» и «обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне... При этом будут приняты во внимание исторические и культурные традиции регулирования общественной жизни в России...».

В России стандартизацией учета занимаются в основном государственные органы. Главным органом стандартизации в нашей стране признается Министерство финансов Российской Федерации, которое разрабатывает и утверждает национальные стандарты учета (ПБУ) после соответствующей проверки и регистрации в Минюсте РФ.

Обсуждение проектов стандартов учета организуется ведущими специалистами на заседаниях Методологического совета Минфина России по бухгалтерскому учету.

В дальнейшем, по мере становления бухгалтерской профессии степень участия профессиональных организаций в стандартизации учета будет возрастать.

2.3.2 Комитет по разработке МСФО (IASCF): его устав и деятельность

Как уже отмечалось, международные стандарты разрабатываются и утверждаются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

В соответствии с Уставом, деятельность КМСФО направлена на достижение следующих целей:

(а) развивать, путем разработки и публикации, в интересах общества, единый комплект высококачественных, понятных и применимых глобальных стандартов бухгалтерского учета, которые требуют представления в бухгалтерских балансах и других финансовых отчетах высококачественной, прозрачной и сравнимой информации, способной помочь участникам международных рынков капитала и другим пользователям принимать экономические решения;

(b) способствовать распространению использования и строгому выполнению указанных стандартов; и

(с) осуществлять конвергенцию (максимальное сближение) национальных, и международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности для качественных решений.

КМСФО функционирует благодаря финансовой поддержке со стороны профессиональных бухгалтерских и других организаций, входящих в его Правление, Международной федерации бухгалтеров (МФБ) и взносам компаний, финансовых институтов и бухгалтерских фирм и других организаций. Кроме того, КМСФО получает доход от продажи своих публикаций.

Организационная структура Комитета по международным стандартам финансовой отчетности представлена на рисунке 2.

Попечители (Trustees):

19 человек

- назначают членов Консультационного совета по стандартам, Комитета по интерпретациям и Совета по разработке МСФО
- осуществляют мониторинг эффективности деятельности КМСФО;
- привлекают финансирование деятельности структур КМСФО

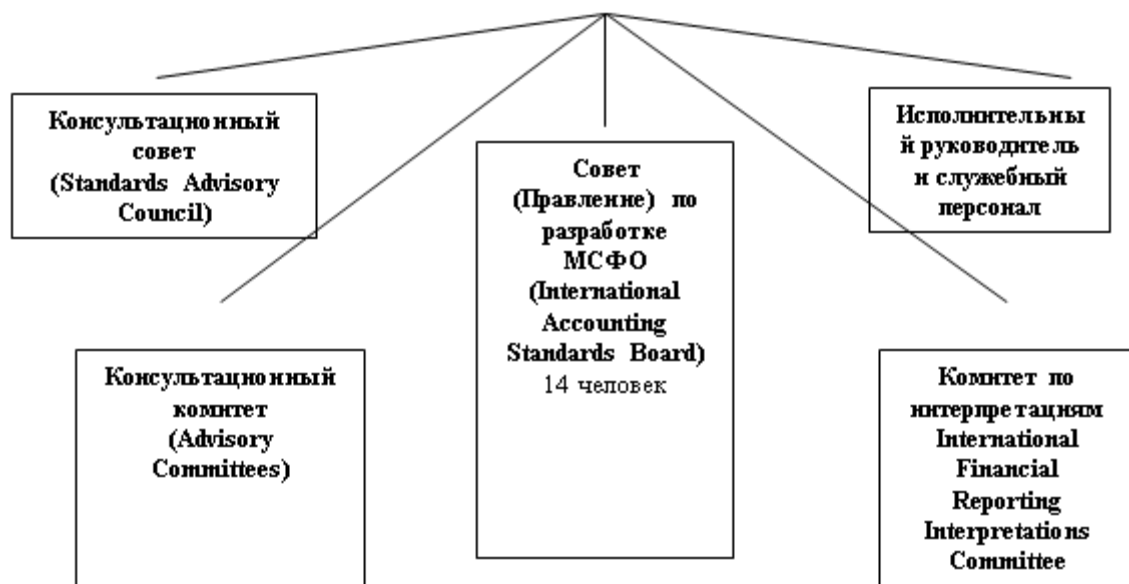


Рисунок 2. Структура Комитета по международным стандартам финансовой отчетности

Основной организацией КМСФО является Правление по разработке МСФО (International Accounting Standards Board – IASB). Задачи Правления – разработка и публикация международных стандартов высокого качества, обеспечивающих прозрачность и сравнимость финансовой отчетности компаний. Правление состоит из 14 членов, представляющих 9 стран, 12 из которых работают на постоянной основе.

Члены Правления назначаются попечителями (иногда на русский язык они переводятся как «доверенные лица»), которые отслеживают эффективность его работы, занимаются поиском финансирования, санкционируют бюджет Правления и несут ответственность за конституциональные изменения. Попечители представляют различные регионы (6 членов – из Северной Америки, 6 – из Европы, 4 – из стран Тихоокеанского региона (Юго-Восточная Азия), 3 – из других регионов) и включают специалистов бухгалтерской профессии, международных организаций, пользователей и составителей финансовой отчетности.

Комитет по интерпретациям (в английском варианте до недавнего времени этот орган назывался Standing Interpretations Committee; в настоящее время его название изменилось на International Financial Reporting Interpretations Committee – дословно Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности) отвечает за разработку интерпретаций по применению международных стандартов и регламентации других вопросов на основе концептуальных основ. Комитет публикует проекты интерпретаций, рассматривает комментарии заинтересованных сторон, а затем получает от Правления одобрение финального варианта интерпретаций.

Консультационный комитет. В 1981 г. Правление КМСФО учредило консультативную группу (в настоящее время – консультационный комитет), которая включает представителей международных организаций составителей и пользователей финансовой отчетности, бирж и организаций, регулирующих обращение ценных бумаг. Комитет также включает представителей или наблюдателей от агентств развития, организаций, устанавливающих стандарты, и межправительственных организаций. В настоящее время членами Консультацион-

ного комитета являются: Международная федерация фондовых бирж, Европейская комиссия, Комитет по стандартам финансового учета, Международная федерация развития бухгалтерского образования и исследований, Международная банковская ассоциация, Международная ассоциация адвокатов, Международная торговая палата, Международная конфедерация свободных профсоюзов и Всемирная конфедерация труда, Международный форум ассоциаций актуариев, Международный комитет по стандартам оценки, Международная финансовая корпорация, Мировой банк. Наблюдатели: Организация экономического сотрудничества и развития, Отделение ООН по транснациональным корпорациям и инвестициям.

Консультационный комитет собирается два раза в год для обсуждения с Правлением технических вопросов в проектах КМСФО, его программ и стратегии. Этот комитет играет важную роль в деятельности КМСФО по разработке Международных стандартов финансовой отчетности и по обеспечению их принятия в качестве окончательных стандартов.

Консультационный совет. В 1995 г. КМСФО учредил Международный консультационный совет, в который вошли выдающиеся деятели, занимающие высокое положение в бухгалтерском деле, бизнесе, и другие пользователи финансовых отчетов. Роль Консультационного совета заключается в обеспечении принятия МСФО и повышении доверия к работе КМСФО путем:

- 1) оценки и комментирования стратегии и планов КМСФО, с тем чтобы убедиться, что потребности КМСФО будут удовлетворены;
- 2) подготовки годового отчета об эффективности работы КМСФО по достижению поставленных целей и выполнению своих обязательств;
- 3) пропаганды участия в работе КМСФО и ее признания бухгалтерами, деловыми кругами, пользователями финансовых отчетов и другими заинтересованными сторонами;
- 4) поиска и получения финансирования для работы КМСФО таким образом, чтобы это не подрывало независимость КМСФО;
- 5) проверки бюджета и финансовых отчетов КМСФО.

Консультационный совет обеспечивает независимость и объективность КМСФО при принятии технических решений по предложенным Международным стандартам финансовой отчетности. Консультационный совет не участвует в принятии этих решений и не стремится влиять на них.

Служебный персонал КМСФО. Работа Комитета обеспечивается небольшим штатом сотрудников, базирующимся в Лондоне и возглавляемым исполнительным руководителем. Технический персонал и другие управляющие проектами в настоящее время представлены специалистами из Канады, Франции, Германии, Новой Зеландии, Великобритании и США.

В 2001 году IASC был реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB). В апреле 2001 года IASB принял существовавшие IAS и продолжил работу, выпуская вновь создаваемые стандарты под названием IFRS.

2.4 ПОРЯДОК РАЗРАБОТКИ И УТВЕРЖДЕНИЯ К ИСПОЛЬЗОВАНИЮ НОВОГО МСФО (ОБНОВЛЕННОЙ РЕДАКЦИИ СУЩЕСТВУЮЩЕГО МСФО)

2.4.1 Этапы подготовительной работы

Созданию стандартов учета любого уровня предшествует большая подготовительная работа. Условно весь этот процесс можно разбить на следующие этапы.

Этап 1. Выбор объекта стандартизации. На этом этапе определяются наиболее важные элементы учета, которые нуждаются в стандартизации на международном уровне.

Этап 2. Определение содержания работы. На этом этапе определяется круг вопросов в сферах права, бухгалтерского учета, налогообложения и др., которые необходимо будет решать при разработке стандарта. Это требует от разработчика высокой квалификации и значительного опыта.

Этап 3. Изучение научных разработок и практических решений по рассматриваемой проблеме. Создание чего-либо нового в любой области всегда опирается на достигнутый человечеством опыт. В частности, при разработке национальных стандартов учета – ПБУ в России тщательно изучаются международные стандарты, национальные стандарты США (US GAAP), стандарты учета других стран, Европейские Директивы учета и т.д. Кроме того, исследуются теоретические и практические достижения специалистов мира в этой области.

Этап 4. Анализ собранного материала. Собранный материал систематизируется, классифицируется и обобщается. При этом определяются ключевые точки предстоящей процедуры разработки стандарта.

После завершения подготовительной работы приступают к созданию стандарта учета.

2.4.2 Процедура создания МСФО

Процедура разработки Международного стандарта финансовой отчетности состоит в следующем:

(а) Правление учреждает Подготовительный комитет. Каждый Подготовительный комитет возглавляется представителем Правления и, как правило, включает представителей объединений бухгалтеров / аудиторов, по крайней мере, из трех других стран. Кроме того, в Подготовительные комитеты могут входить представители других организаций, которые либо представлены в Правлении, либо специализируются на данной теме;

(b) Подготовительный комитет определяет круг спорных вопросов, связанных с данной темой, и рассматривает их с точки зрения «Принципов составления и представления финансовой отчетности». Кроме того, Подготовительный комитет изучает соответствующие требования и практику бухгалтерского учета на национальном и региональном уровне. Рассмотрев всех спорные во-

просы, Подготовительный комитет может представить Правлению свою «Схему вопроса» (Point Outline);

(с) получив замечания Правления по «Схеме вопроса», Подготовительный комитет составляет и публикует «Проект основных принципов» (Draft Statement of Principles). В этом документе определяются основополагающие принципы нового стандарта, на основе которых формируется «Предварительный проект» (Exposure Draft). В нем также описываются альтернативные решения и приводятся аргументы «за» и «против» их принятия. Комментарии от всех заинтересованных сторон приветствуются в течение всего периода обсуждения проекта, протяженность которого обычно составляет около трех месяцев. Для внесения изменений в действующий Международный стандарт финансовой отчетности Правление может поручить Подготовительному комитету разработать «Предварительный проект» без опубликования «Проекта основных принципов» или какого-либо другого документа;

(d) Подготовительный комитет рассматривает замечания по «Проекту основных принципов» или другому документу и, как правило, принимает окончательный вариант «Основных принципов», который представляется Правлению на утверждение и используется в качестве основы для подготовки «Предварительного проекта» предлагаемого Международного стандарта финансовой отчетности. Желаящие могут получить окончательный вариант «Основных принципов», однако официально данный документ не подлежит опубликованию;

(e) Подготовительный комитет разрабатывает «Предварительный проект» для утверждения Правлением. Отредактированный «Предварительный проект» подлежит публикации, если за него выскажутся две трети членов Правления. На протяжении всего периода обсуждения «Предварительного проекта», составляющего не менее одного–трех месяцев, принимаются комментарии от всех заинтересованных сторон;

(f) Подготовительный комитет рассматривает полученные комментарии и представляет проект «Международного стандарта финансовой отчетно-

сти» на рассмотрение Правлением. Стандарт с соответствующими поправками публикуется, если его утверждает большинство в три четверти голосов Правления.

В процессе данной работы Правление может либо установить необходимость проведения дополнительных консультаций по рассматриваемой теме, либо принять решение об опубликовании «Исходного документа» (Issues Paper) или «Дискуссионного документа» (Discussion Paper). Возможно, для подготовки Международного стандарта финансовой отчетности придется опубликовать два и более «Предварительных проекта». Исключение составляют те случаи, когда Правление рассматривает относительно несущественные вопросы: тогда Подготовительный комитет может не создаваться. Тем не менее, перед подготовкой окончательного варианта Стандарта Правление всегда публикует «Предварительный проект».

2.5 КЛАССИФИКАЦИЯ МСФО

Стандарты учета разрабатывались в разные годы и с различными функциональными целями. Вместе с тем, проанализировав международную и национальные системы стандартизации, можно сделать вывод об однотипности их структур и возможности классифицировать стандарты по одинаковым признакам.

Всю совокупность стандартов можно классифицировать по их назначению и экономическому содержанию.

2.5.1 Классификация МСФО по назначению

Классификация стандартов по их назначению предполагает, что классификационным признаком выступает цель или назначение стандарта. По этому признаку можно выделить следующие блоки.

Блок 1 – стандарты, формирующие международные принципы бухгалтерского учета. Блок содержит следующие международные стандарты финансовой отчетности (в дальнейшем МСФО) – МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of financial statements), который переоформлен и действует с 1.01.98 г. Информация, заложенная в этот стандарт, имеет базовое, основополагающее значение для бухгалтерского учета. В эту же группу можно включить МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» (Net Profit or Lost for the Period, Fundamental Error and Changes in Accounting Policies).

Блок 2 – стандарты, регламентирующие состав и содержание финансовой отчетности. В блок входят стандарты: МСФО 10 «Условные события, произошедшие после отчетной даты» (Contingencies and Events Occuring After the Balance Sheet Date); МСФО 14 «Сегментная отчетность» (Reporting Financial Information by Segment); МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» (Concolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries); МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» (Financial Reporting in Hyperinflationary Economics); МСФО 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов» (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions); МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures).

Эта группа стандартов имеет базовое, основополагающее значение, ибо именно она считается ключом к пониманию финансовой отчетности любого государства, применяющего при организации бухгалтерского учета международные стандарты.

Блок 3 – стандарты, определяющие правила учета отдельных объектов. Самая многочисленная группа, которая в свою очередь может подразделяться на подгруппы. В эту группу входят стандарты, упорядочивающие учет инвестиций и текущих активов, доходов и расходов, налоговых и пенсионных обя-

зательств, правительственных субсидий и т.д. Например, МСФО 2 «Товарно-материальные запасы» (Inventories); МСФО 7 «Отчеты о движении денежных средств» (Cash Flow Statements); МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен» (Information Reflecting the Effects of Changing Prices); МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates) и др.

2.5.2 Классификация МСФО по экономическому содержанию

Классификация стандартов по экономическому содержанию предполагает группировку стандартов по экономическому признаку. Дело в том, что стандарты разрабатываются для разрешения определенных учетных проблем, которые возникают в ходе экономических отношений. Как известно, любая производственно-хозяйственная и финансовая деятельность вызывает целый комплекс экономических отношений. Прежде всего к ним относятся:

- отношения между государством и предприятием. В их основе – взаимодействие интересов государства, моделирующего развитие экономики и формирующего общенациональный бюджет, и интересов предприятия, стремящегося к развитию и приросту собственного капитала;
- отношения между товаропроизводителями и потребителями. Они строятся на сочетании и противодействии интересов «продавца» и «покупателя», регулируемых спросом и предложением товаров;
- отношения между предприятиями по горизонтали, т.е. между предприятиями-партнерами. Основываются на экономическом интересе обеих сторон осуществить выгодную сделку;
- отношения между структурными звеньями фирм (сегментами компаний). Опираются на сочетание экономического интереса каждого подразделения в собственном развитии и в развитии всей компании;

- отношения между участниками-вкладчиками в объединенный капитал акционерного общества. Основываются на интересе в получении выгод пропорционально вложенному капиталу;
- отношения между работодателем и работником. Базируются на анализе отношений, складывающихся между покупателем и продавцом, и основаны, как уже отмечалось, на сочетании и противодействии их интересов;
- отношения между странами. Современная мировая экономика имеет высокий уровень интеграции. Взаимодействие крупных компаний различных стран затрагивает интересы не только отдельных фирм, но и в целом стран, континентов.

Можно выделить и другие группы экономических отношений, возникающих в ходе производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. Однако даже простое перечисление основных слагаемых этого комплекса показывает, какие разнообразные и противоречивые стороны заинтересованы в оперативном и достоверном учете фактов хозяйственной жизни предприятия, какие сложности могут возникнуть в результате неодинакового понимания отдельных терминов и экономических явлений, а также при применении различных методов учета.

Группировка экономических отношений предопределяет и классификацию стандартов по экономическому содержанию. По нашему мнению, возможно выделение следующих групп.

Первая группа – базовые стандарты учета, раскрывающие основополагающие принципы учета, учетной политики и финансовой отчетности.

Вторая группа – стандарты, регламентирующие учет операций, затрагивающих интересы государства и предприятия. К этой группе можно отнести стандарты по учету доходов, налогов, государственных инвестиций и т.д.

Третья группа – стандарты, устанавливающие правила учета по вопросам, затрагивающим интересы партнеров по бизнесу. В эту группу целесообразно включить стандарты по учету результатов от совместной деятельности, инвестиций в другие компании и т.д.

Четвертая группа – стандарты, направленные на учет операций внутри компаний: по учету деятельности сегментов, по учету операций при слиянии компаний и др.

Пятая группа – стандарты, предусматривающие регламентацию при учете затрат на оплату труда и пенсионное обеспечение.

Шестая группа – стандарты, отражающие отраслевую специфику. Например, специфику учета в банковском деле, в страховании, в строительстве и т.д.

Седьмая группа – стандарты, рассматривающие правила ведения учетных операций, выражающих интересы государства и предпринимателей на международном уровне: определяющие учет валютных операций, учет деятельности совместных предприятий и т.д.

Следует отметить, что деление стандартов на указанные группы условное. Однако такая классификация позволяет более четко представить весь спектр взаимосвязанных экономических интересов, который обуславливает построение стандартов учета.

Классификация стандартов по их назначению и экономическому содержанию распространяется как на международные, так и на внутренние стандарты.

2.6 СТАНДАРТИЗАЦИЯ РОССИЙСКОГО УЧЕТА

Российский бухгалтерский учет во времена плановой экономики отвечал требованиям собственника и основного пользователя финансовой отчетности – государства. В основе его построения традиционно лежала европейская (континентальная) концепция, согласно которой государство, а не общественные организации регламентирует основные нормы бухгалтерского учета. На основе инструкций и рекомендаций действовала единая методология учета формы финансовой отчетности. Вместе с тем существовавшую в тот период методологическую базу считать своеобразной системой стандартизации было бы неверно. Прежде всего, у предприятий отсутствовала возможность выбора методов, способов, вариантов учета, которая основана на признании единых общепринятых

принципов учета. Кроме того, по статусу и содержанию ранее существовавшие документы не могли отвечать требованиям, предъявляемым к стандартам.

Первые российские стандарты – Положения по бухгалтерскому учету – появились в 1994 г. Это ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия», (пересмотренное в 2008 г.) и ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство». Оба национальных стандарта разработаны в рамках Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики, отвечающую требованиям развития рыночной экономики, и введены в действие с 1 января 1995 г.

В последующем изданы Положения по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» – ПБУ 3/95 (пересмотренное в 2000 г.), а также ПБУ 4/96 «Бухгалтерская отчетность организации» (пересмотренное в 1999 г.).

Новый этап в стандартизации российского учета связан с подготовкой и принятием Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. В этот период появляется ПБУ 5/98 «Учет материально-производственных запасов» (пересмотрено в 2001 г.) и ПБУ 6/97 «Учет основных средств» (пересмотрено в 2001 г.).

Положениями по бухгалтерскому учету ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» и ПБУ 8/98 «Условные факты хозяйственной деятельности» (пересмотрено в 2001 г.) введены новые понятия в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета и раскрыта возможность посредством бухгалтерского учета отражать их последствия в финансовой отчетности.

Важным моментом в процессе стандартизации российского учета представляются разработка и введение с 1 января 2000 г. в действие ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Эти документы определили базовые категории бухгалтерского учета финансовых результатов, а также структуру и содержание формы №2 финансовой отчетности.

Выпуск ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», 14/2007 «Учет нематериальных активов», ПБУ

15/2001 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», ПБУ 16/2002 «Информация по прекращаемой деятельности», ПБУ 17/2002 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль», ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений», свидетельствует о дальнейшем развитии стандартизации учета согласно Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

В 2003 г. предполагается разработать и ввести в действие для отчетов за период, начинающийся с 01 января 2004 г. следующие российские стандарты: ПБУ по формированию промежуточной бухгалтерской отчетности; ПБУ по учету и представлению в отчетности инвестиций в совместную деятельность и в зависимые организации, а так же методические рекомендации по формированию бухгалтерской отчетности при реорганизации предприятия, о формировании консолидированной отчетности Группой предприятий в соответствии с МСФО, методические указания по учету влияния инфляции на показатели бухгалтерской отчетности; методические рекомендации по учету и калькулированию затрат на производство продукции, работ, услуг.

Как показывает анализ, российские стандарты учета взаимодействуют с международными следующим образом. По варианту 1 – одному международному стандарту учета соответствуют два или несколько национальных стандартов. Например, МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» в российском учете раскрывается ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (в части применяемых принципов учета) и ПБУ 4/98 «Отчетность организации» (в части состава и содержания отчетности).

По варианту 2 – двум или более международным стандартам учета соответствует один ПБУ. Так, в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» изложены принципы учета, в МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» показаны факторы, влияющие на изменения учетной политики и порядок отражения влияния изменений в финансовой отчетности. Все это нашло отражение в ПБУ 1/98

«Учетная политика организации». Или еще один пример. ПБУ 6/97 «Учет основных средств» разработан на основе нескольких международных стандартов: МСФО 4 «Амортизация», МСФО 16 «Основные средства», МСФО 17 «Аренда».

Согласно варианту 3 Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) соответствует одному международному стандарту учета. Такие схемы взаимосвязи встречаются часто. Например, МСФО 2 «Запасы» и ПБУ 5/98 «Учет материально-производственных запасов»; МСФО 14 «Сегментная отчетность» и ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»; МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» и ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» и др.

Национальные российские стандарты не копируют международные, а имеют свои особенности, позволяющие сохранить исторически сложившуюся культуру бухгалтерского учета.

2.7 МЕСТО СТАНДАРТОВ В СИСТЕМЕ КОНЦЕПЦИЙ И НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ

Стандарты учета – главные звенья системы регулирования бухгалтерского учета.

Под концепцией (от лат. *conceptio* – понимание, система) следует понимать систему взглядов на процессы и явления в обществе. Применительно к бухгалтерскому учету это означает систему взглядов на цели, задачи учета, приоритетность пользователей, состав и содержание отчетной информации, периодичность финансовой отчетности и др.

Концепции учета можно подразделить на общие и частные.

Общие концепции учета отражают системы взглядов в нескольких странах; частные – систему взглядов в одной стране.

Из всего многообразия концепций бухгалтерского учета выделяют две общие концепции, доминирующие в мировой теории,

Континентальная (европейская) концепция (модель) учета основана на том, что степень вмешательства государства в учетную практику высока. Она предполагает применение всеми предприятиями государства единого плана счетов, одинаковых процедур отражения операций. Модель исходит из того, что бухгалтерская отчетность должна ориентироваться на удовлетворение информационных потребностей налоговых и иных государственных органов. В результате практика учета в одних странах существенно отличается от практики учета в других странах. Эта модель учета лежит в основе организации бухгалтерского учета в Германии, Австрии, других странах Европы, а также в Японии.

Сущность американской концепции заключается в том, что отчетность сориентирована на удовлетворение информационных потребностей инвесторов и кредиторов предприятия. Задачи налоговой системы решаются отдельно и независимо от решения задач финансового учета. Система финансового учета базируется на общепринятых учетных принципах GAAP (Generally Accepted Accounting Principals). Этой модели придерживаются в США, Великобритании, Нидерландах, Канаде, Индии, Австралии, ЮАР и др.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

СПИСОК ДЕЙСТВУЮЩИХ В НАСТОЯЩЕЕ ВРЕМЯ СТАНДАРТОВ

IFRS

IFRS 1 Первое применение Международных стандартов финансовой отчётности (First Time Application of International Financial Reporting Standards)

- IFRS 2 Платёж, основанный на акциях (Share-Based Payments)
- IFRS 3 Объединения бизнеса (Business Combinations)
- IFRS 4 Договоры страхования (Insurance Contracts)
- IFRS 5 Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)

- IFRS 6 Разведка и оценка запасов полезных ископаемых (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources)

- IFRS 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации (Financial Instruments: Disclosures)

- IFRS 8 Операционные сегменты (Operating segments)
- IFRS 10 Консолидированная финансовая отчётность
- IFRS 11 Совместная деятельность
- IFRS 12 Раскрытие информации об участии в других предприятиях
- IFRS 13 Оценка справедливой стоимости

IAS

- IAS 1 Представление финансовой отчётности (Presentation of Financial Statement)

- IAS 2 Запасы (Stocks)
- IAS 7 Отчёты о движении денежных средств (Cash Flow Statements)
- IAS 8 Учётная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)

- IAS 10 События после окончания отчётного периода (Events After the Balance Sheet Date)
- IAS 11 Договоры на строительство (Construction Contracts)
- IAS 12 Налоги на прибыль (Income Taxes)
- IAS 16 Основные средства (Property, Plant and Equipment)
- IAS 17 Аренда (Leases)
- IAS 18 Выручка (Revenue)
- IAS 19 Вознаграждения работникам (Employee Benefits)
- IAS 20 Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи (Accounting for Governments Grants and Disclosure of Government Assistance)
- IAS 21 Влияние изменений обменных курсов валют (The Effects of Changing in Foreign Exchange Rates)
- IAS 23 Затраты по займам (Borrowing Costs)
- IAS 24 Раскрытие информации о связанных сторонах (Related Party Disclosures)
- IAS 26 Учёт и отчётность по пенсионным планам (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)
- IAS 27 Консолидированная и отдельная финансовая отчётность (Consolidated and Separate Financial Statements)
- IAS 28 Инвестиции в ассоциированные предприятия (Investments in Associates)
- IAS 29 Финансовая отчётность в гиперинфляционной экономике (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)
- IAS 31 Участие в совместном предпринимательстве (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)
- IAS 32 Финансовые инструменты — представление информации (Financial Instruments: Presentation)
- IAS 33 Прибыль на акцию (Earnings per Share)

- IAS 34 Промежуточная финансовая отчётность (Interim Financial Reporting)
- IAS 36 Обесценение активов (Impairment of Assets)
- IAS 37 Резервы, условные обязательства и условные активы (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)
- IAS 38 Нематериальные активы (Intangible Assets)
- IAS 39 Финансовые инструменты — признание и измерение (Financial Instruments: Recognition and Measurement)
- IAS 40 Инвестиционное имущество (Investment Property)
- IAS 41 Сельское хозяйство (Agriculture)

Помимо стандартов, обязательными для применения являются толкования, раскрывающие тот или иной вопрос применения стандартов:

- IFRIC 1 Изменения в обязательствах по демонтажу и ликвидации основных средств, восстановлению среды и иных аналогичных обязательствах (Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities)
- IFRIC 2 Доли участия в кооперативах и подобные финансовые инструменты (Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments)
- IFRIC 4 Определение наличия в сделке отношений аренды (Determining whether an Arrangement contains a Lease)
- IFRIC 5 Права на доли, возникающие в связи с фондами вывода из эксплуатации, восстановления и экологической реабилитации (Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds)
- IFRIC 6 Обязательства, возникающие в связи с участием в специализированном рынке — отходы электротехнического и электронного оборудования (Liabilities arising from Participating in a Specific Market — Waste Electrical and Electronic Equipment)
- IFRIC 7 Применение подхода, требующего пересчёта финансовой отчётности в соответствии с IAS 29 Финансовая отчётность в условиях гипер-

инфляции (Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)

- IFRIC 8 Сфера применения IFRS 2 (Scope of IFRS 2)
- IFRIC 9 Ссылки на пересмотр результатов анализа встроенных производных инструментов (Reassessment of Embedded Derivatives)
- IFRIC 10 Промежуточная финансовая отчётность и обесценение (Interim Financial Reporting and Impairment)
- IFRIC 11 IFRS 2 — Операции с акциями группы и казначейскими акциями (IFRS 2 — Group and Treasury Share Transactions)
- IFRIC 12 Договоры концессии по предоставлению услуг (Service Concession Arrangements)
- IFRIC 13 Программы лояльности клиентов (Customer Loyalty Programmes)
- IFRIC 14 IAS 19 — Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь (IAS 19 — The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction)
- IFRIC 15 Договоры на строительство недвижимости (Agreements for the Construction of Real Estate)
- IFRIC 16 Хеджирование чистой инвестиции в зарубежную деятельность (Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation)
- IFRIC 17 Распределения акционерам в неденежной форме (Distributions of Non-Cash Assets to Owners)
- IFRIC 18 Получение активов от клиентов (Transfers of Assets from Customers)
- SIC 7 Введение евро (Introduction of the Euro)
- SIC 10 Государственная помощь: отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью (Government Assistance — No Specific Relation to Operating Activities)

- SIC 12 Консолидация: организации специального назначения (Consolidation — Special Purpose Entities)
- SIC 13 Совместно контролируемые организации: неденежные вклады со стороны предпринимателей (Jointly Controlled Entities — Non-Monetary Contributions by Venturers)
- SIC 15 Операционная аренда. Стимулы (Operating Leases — Incentives)
- SIC 21 Налоги на прибыль: возмещение переоценённой стоимости активов, не подлежащих амортизации (Income Taxes — Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets)
- SIC 25 Налоги на прибыль: изменения в налоговом статусе компании или её акционеров (Income Taxes — Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders)
- SIC 27 Оценка существа операций, облечённых в юридическую форму аренды (Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease)
- SIC 29 Договоры концессии по предоставлению услуг: Раскрытие информации (Service Concession Arrangements: Disclosures)
- SIC 31 Выручка: бартерные операции, включающие рекламные услуги (Revenue — Barter Transactions Involving Advertising Services)
- SIC 32 Нематериальные активы: затраты на Интернет-сайт (Intangible Assets — Web Site Costs)

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

ТАБЛИЦА ЗАРУБЕЖНЫЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ,
ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИЕ НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И
ГАРМОНИЗАЦИЮ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Страна / Регион стран	Национальные / международные стандарты	Организации, регулирующие отчетность
USA – США	US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) – Общепринятые принципы финансо- вого учета в США	<p>Комитеты / Бюро:</p> <p>1) FASB (The Financial Accounting Standards Board) – Комитет по стандартам финансового учета;</p> <p>2) GASB (The Government Accounting Standards Board) – Комитет по стандартам бухгалтерского учета для государственных органов.</p> <p>Профессиональные организации:</p> <p>3) AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants) – Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров;</p> <p>4) AAA (The American Accounting Association) – Американская Бухгалтерская Ассоциация;</p> <p>Государственные органы:</p> <p>5) SEC (The Security Exchange Commission) – Комиссия по ценным бумагам и биржам</p>

Великобритания	<p>Company Act 1981 – Закон о компаниях 1981 г.(включает основные положения 4-ой Директивы ЕС)</p> <p>UK SSAP (United Kingdom Statements of Standard Accounting Practice) – Положения о стандартной практике учета</p> <p>UK FRS (Financial Reporting Standards) – Стандарты финансовой отчетности</p> <p>UK SORP (Statements of Recommended Practice) – Положения о рекомендованной практике</p>	<p>Государство:</p> <p>1) Парламент</p> <p>Комитеты / Советы:</p> <p>2) ASB (Accounting Standard Board) – Совет по учетным стандартам</p> <p>Профессиональные организации:</p> <p>3) ICAEW (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) – Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса;</p> <p>4) ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland) – Институт дипломированных бухгалтеров Шотландии;</p> <p>5) ICAI (Institute of Chartered Accountants of Ireland) – Институт дипломированных бухгалтеров Ирландии;</p> <p>6) ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants) Ассоциация (Присяжных) дипломированных бухгалтеров.</p>
Германия	<p>ADHGB (das Allgemeone DeutscheHandelsgesetzbuch) Всеобщий Торговый кодекс Германии</p> <p>Deutsches Rechnungslegungsstandards (Стандарты бухгалтерского учета в Германии)</p> <p>GoB (Общепринятые принципы бухгалтерского учета)</p>	<p>Государство</p> <p>Комитеты / Советы:</p> <p>DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee) – Комитет по стандартам бухгалтерского учета в Германии</p>
Европейское сообщество	Директивы ЕС в области гармонизации национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в странах – участницах ЕС	Комиссия ЕС
Глобальный уровень		IOSCO (International Organization of Security Commissions) Международная Организация Комиссий по Ценным Бумагам и Биржам
	IFRS (International Financial Report Standards) – МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности)	IASB (International Accounting Standards Board) СМСФО (Совет по Международным Стандартам Финансовой отчетности)

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гуляев Н. С. Ветрова Л. Н. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах – М.: КНОРУС, 2009. – 144 с.
2. Дымова И. А. Бухгалтерская отчетность и принципы ее составления в соответствии с международными стандартами. Методика трансформации. – М.: Современная экономика и право, 2011. – 160 с.
3. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – М.: Дело, 2008. – 156 с.
4. Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: Учеб. пособие. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2011. – 336 с.
5. Маренков Н. Л., Веселова Т. Н. Международные стандарты бухгалтерского учета и аудита в российских фирмах: Учеб. пособие. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – М.: – Едиториал УРСС, 2012. – 200 с.
6. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С. А. Николаевой Изд. 3-е перераб. и доп. – М.: Анаметика – Пресс, 2013. – 672 с.
7. Морозова Ж. А. Международные стандарты финансовой отчетности – М.: Бератор – Пресс, 2012. – 256 с.
8. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие, Изд. 3-е – М.: Эдитор УРСС, 2011 – 240 с.
9. Палий В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 456 с.
10. Рожнова О. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: М.: Экзамен, 2012. – 288 с.
11. Соловьева О. В. Зарубежные стандарты учета и отчетности: Учеб. пособие. – М.: Аналитика-Пресс, 2008. – 288 с.

12. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. СПб.: Питер, 2013. – 272 с.
13. Учет по международным стандартам: Учеб. пособие.– 3-е Изд./ Под ред. Л. В. Горбатовой – М.: Фонд развития бухгалтерского учета; Издательский дом «Бухгалтерский учет», 2013. – 504 с.
14. Сайт по международным стандартам СтААР – [http:// www. gaap. ru/](http://www.gaap.ru/)
15. Международный центр реформы системы бухгалтерского учета [http:// www. icar. ru/](http://www.icar.ru/)
16. Международный комитет по МСФО [http:// www. iask.org. u K ru/](http://www.iasb.org.uk/)
17. Корпоративный менеджмент – [http:// www. cfin. ru/](http://www.cfin.ru/)
18. МСФО – [http:// www. ifns. ru/](http://www.ifrs.ru/)

Лицензия РБ на издательскую деятельность №0261 от 10.04.1998 г.

Подписано в печать 15. 02. 2014 г. Формат бумаги А5.

Усл. печ. лист 18,25. Бумага офсетная.

Печать трафаретная. Гарнитура Times. Заказ № 112/1. Тираж 100 экз.

Издательство Башкирского государственного университета

450074, РБ, г. Уфа, ул. З. Валиди, 32

