Особенности формирования и распределения финансовых результатов на предприятиях России и Германии

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Хлынцева, Анастасия Анатольевна  
  
2003

**Автор научной работы:**

Хлынцева, Анастасия Анатольевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

173

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Хлынцева, Анастасия Анатольевна

ВВЕДЕНИЕ.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РОССИИ И ГЕРМАНИИ.

§ 1 Сущность финансовых результатов деятельности предприятий в России и Германии.

§ 2 Нормативное регулировании формирования и распределения финансового результата на предприятиях России и Германии.

§ 3 Факторы, влияющие па величину финансовых результатов.

2. ФОРМИРОВАНИЕ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РОССИИ.

§ 1 Порядок формирования финансового pi зулбтата.

§ 2 Отражение результатов деятельности предприятия в отчете о прибылях и убытках.

§ 3 распределение финансового результата.

§ 4 Учетные способы регулирования величины финансовых результатов в бухгалтерской отчетности.

3. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ГЕРМАНИИ.

§ I О тражение финансово! < > и зулбтата в б viai ice и в отчете о прибылях и убытках.

§ 2 Расчет финансового результата отчеп к мчи и-риода.

§3 Распределение прибыли oi четного периода.

§4 Варьирование величиной финансового результата.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Особенности формирования и распределения финансовых результатов на предприятиях России и Германии"

Экономика России, выйдя из изоляции, нуждается в расширении и усовершенствовании принятых способов ведения бухгалтерского учета на основе изучения опыта других развитых стран в целом, и особенностей порядка формирования финансового результата, в частности. Попытки внедрения в России международных стандартов бухгалтерского учета начали предприниматься уже в начале девяностых годов, однако именно сейчас этот процесс получил объективное развитие. Конечно, в разных странах существуют разные традиции бухгалтерского учета. И если рассматривать процесс перехода на международные стандарты учета в ближайшей перспективе, то, конечно, в большинстве стран, в том числе и в России, их придется адаптировать с учетом местных традиций. Но, несомненно, очень полезным является рассмотрение практики других зарубежных стран.

Выбор Германии для этих целей обусловлен, прежде всего, расширяющимся экономическим сотрудничеством с этой страной и, имея давние и самобытные традиции, немцы и немецкая практика оказали в свое время существенное влияние и на формирование российской системы бухгалтерского учета.

Поставленная задача становится еще более актуальной при росте торгового оборота между двумя вышеназванными странами. Президент РФ В.В. Путин особо подчеркивает важность экономического сотрудничества между Россией и Германией: «Германия - один из крупнейших наших партнеров и в экономической, и политической сфере. Торговый оборот вырос у нас за последние два года на 80 процентов и составляет 25 миллиардов евро. Германия -крупнейший инвестор в российскую экономику - свыше 6 миллиардов евро. Но по количеству прямых инвестиций Германия занимает пятое место, и это лишний раз говорит о том, что вам есть над чем поработать» (из выступления Президента Российской Федерации В.В.Путина на совместной с Президентом ФРГ

Й. Pay встрече с российскими менеджерами, Москва, Кремль, 03 сентября 2002 года).

Финансовый результат является обобщающим показателем деятельности предприятия в целом и характеризует абсолютную эффективность его хозяйствования. В условиях рыночной экономики прибыль составляет основу экономического развития предприятия. Рост прибыли создает финансовую базу для самофинансирования, расширенного воспроизводства, решения проблем социальных и материальных потребностей предприятия. За счет прибыли выполняется также частьобязательств предприятия перед бюджетом, банками и другими предприятиями и организациями. Таким образом, показатели прибыли становятся важнейшими для оценки финансовой и производственной деятельности предприятия. Для эффективного управления финансовым результатом, как финансовым ресурсом, необходимо точно представлять схему его формирования и возможные направления его использования. Кредиторы, акционеры и другие пользователи финансовойотчетности должны четко представлять, что стоит за этим показателем и какие факторы повлияли на его величину.

В отличие от англо-американских стран в Германии, как и в России, бухгалтеры ориентированы на возможно более точное соблюдение норм законодательства, прежде всего налогового. И, несмотря на то, что в последнее время процесс гармонизации требований к бухгалтерскому учету в рамках Европейского Сообщества потребовал от Германии пересмотра национальных норм, нужно отметить, что англо-американские принципы учета не вполне укоренились в Германии и в учете немецких предприятий присутствуют свои отличительные особенности.

По тематике формирования финансового результата опубликовано много работ, имеющих большое научное и практическое значение как в России так и в Германии. Существенный вклад в разработку вопроса формирования и распределения финансового результата внесли: Ануфриев В.Е., Безруких П.С. Бет-ге Й., Бланк И.А., Брызгалин А.В., Друри К., Кененберг А.Г., Кондраков Н.П.,

В.Е. Леонтьев, Макаръева В.И., Нидлз Б., Николаева С.А., Палий В.Ф., Сайфу-лин Р.С., Соколов В.Я. Хабарова Л.П., Шеремет А.Д. и др., однако в перекрестном контексте с сравнительным анализом и комментариями этот вопрос фактически не освещен, но имеет большое практическое значение, поскольку при «читаемости» и «прозрачности» бухгалтерских цифр в отчетах возникает большая вероятность совместного международного сотрудничества.

Цели и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является изучение и обобщение опыта по формированию финансового результата в России и Германии с одновременной сравнительной аналитикой на базе сложившегося исторического опыта и нормативных актов, регулирующих этот процесс в обеих странах, и выявлением сложившихся противоречий для практического использования полученной информации в международном сотрудничестве компаний, что является одним из шагов для приближения к международным стандартам бухгалтерского учета.

Исходя из поставленной цели, решались следующие задачи:

- изучить теоретическую базу по вопросу формирования прибыли на предприятиях, систематизировать полученную информацию;

- изучить и обобщить нормативную базу, регламентирующую учет формирования финансового результата в России и Германии;

- сравнить исторически сложившиеся особенности формирования финансового результата в этих странах и выявить «пробелы» в российском законодательстве, дать рекомендации;

- изучить особенности распределения финансового результата в России и Германии в сравнительном контексте;

- на основе изученной нормативной базы и анализа сложившейся экономической ситуации рассмотреть факторы, влияющие на величину финансового результата и показать варианты регулирования величины финансового результата.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования явились проблемы взаимной читаемости бухгалтерской отчетности и понимания, что стоит за величиной финансового результата в бухгалтерской отчетности при экономическом сотрудничестве между немецкими и российскими компаниями. Исследование было проведено на основе нормативной документации России и Германии, регулирующей бухгалтерский учет в целом, и формирование финансового результата, в частности, с использованием практических материалов немецкой компании по производству и реализации бытовой техники «Миле», его российского представительства в Москве, ОАО «Полиграфический комплекс «Пушкинская площадь» и отчетности ряда других отечественных компаний.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой проведенного исследования послужили труды ведущих отечественных и зарубежных ученых экономистов по вопросам организации учета в целом, и особенностей формирования и распределения финансового результата, в частности; законодательные и нормативные акты, регламентирующие ведение бухгалтерского учета и правила составления бухгалтерской отчетности на территории российской Федерации и Германии; периодические издания; методические разработки; инструктивные и справочные материалы. В процессе исследования использованы данные бухгалтерского, оперативно-технического и статистического учета, отчетности промышленного предприятия, материалы научных и научно-практических конференций по вопросам учета и экономического анализа.

В ходе исследования использовались общенаучные приемы анализа и синтеза, дедукции и индукции, системного подхода, научной абстракции; такие экономико-математические приемы исследования как наблюдение, группировка, детализация, сравнение; а также специальные приемы и процедуры - счета, двойная запись, документирование, оценка, балансовое обобщение, отчетность.

Информационной базой послужили данные первичных и сводных учетных документов, регистров синтетического и аналитического учета, годовой бухгалтерской отчетности ряда промышленных предприятий.

Научная новизна исследования. В диссертации дано теоретическое обобщение изученного материала в сфере формирования и распределения финансовых результатов на предприятиях России и Германии и проведен сравнительный анализ, сопровождающийся аналитическими комментариями. В результаты исследования получены следующие результаты, содержащие научную новизну:

- систематизирована информация по рассматриваемому вопросу, даны определения различных категорий «прибыли»;

- проанализирована законодательная база по вопросу учета финансового результата, выявлены некоторые несоответствия и взаимные противоречия, даны рекомендации по устранению выявленных недочетов;

- выявлены особенности формирования и распределения финансового результата в России и Германии в сравнительном контексте;

- на основе изученной нормативной базы и анализа сложившейся экономической ситуации изучены факторы, влияющие на величину финансового результата и предложены варианты регулирования его величины на предприятиях России и Германии;

- обобщен положительный опыт формирования и распределения финансового результата в Германии.

Практическая значимость диссертационной работы состоит в том, что проведенные исследования позволяют систематизировать опыт двух стран в вопросах формирования финансового результата для дальнейшего международного сотрудничества и «читаемости» финансовых документов при создании совместных предприятий. Результаты исследования могут быть использованы в работе Международной общественной организации "Ассоциация бухгалтеров и аудиторов "Содружество" в рамках одной из задач ассоциации - содействия внедрению в практику новых форм и методов бухучета и аудита в соответствии с международными стандартами.

Полученные в диссертационном исследовании выводы позволяют расширять и усовершенствовать принятые в России способы ведения бухгалтерского учета на основе изучения опыта других развитых стран, использовать их практику перехода с национальных стандартов на МСФО.

Проведенная работа выявляет и позволяет устранить пробелы в понятийном аппарате по вопросу формирования финансового результата в законодательных документах Российской Федерации.

Апробация и реализация результатов исследования. Основные положения и результаты исследования апробированы и предложены для практического использования в деятельности предприятий при международном сотрудничестве. Основные положения диссертации нашли отражение в 4 научных публикациях автора общим объемом 1,9 п.л. и обсуждались на Татуровских чтениях, теоретических и методических семинарах кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова (2000 - 2003).

Объем и структура работы. Диссертационная работа изложена на 173 станицах, содержит 8 рисунков и 9 таблиц. Она состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Хлынцева, Анастасия Анатольевна

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Осознавая важность рассмотрения особенностей бухгалтерского учета других национальных систем с целью совершенствования и ускорения перехода на международные стандарты ведения бухгалтерского учета в России, с одной стороны, и, учитывая, что финансовый результат является целью существования коммерческой организации и показателем эффективности ее функционирования, с другой, целью диссертационного исследования явилось изучение и обобщение опыта по формированию и распределению финансового результата в России и Германии с одновременной сравнительной аналитикой на базе сложившегося исторического опыта и нормативных актов, регулирующих этот процесс в обеих странах.

Прежде всего, заметим, что большинство отличий в порядке формирования финансового результата на предприятиях России и Германии связано с тем, что исторически, в силу понятных причин, сложилось так, что в России (а ранее в СССР) бухгалтерский учет выполнял контрольную функцию для государства. Все отражение хозяйственных операций было строго регламентировано. Идентичное отражение операций фактически во всех сферах деятельности способствовало жесткому контролю. В Германии же бухгалтерский учет, в первую очередь, несет управленческую функцию, т.е. посредством данных бухгалтерского учета осуществляется управление предприятием. Налоговый кодекс предусматривает отдельный учет для целей налогообложения посредством специальных счетов, и, как правило, с финансовым учетом не пересекается.

В связи с переходом России в последнее десятилетие к рыночной экономике бухгалтерский учет также пытается развиваться. Появился термин «Управленческий учет», который выполняет недостающую для постсоветского бухгалтерского учета управленческую функцию. Хотя и появилось несколько вариантов отражения операций в бухгалтерском учете, однако, для целей налогообложения чаще всего приемлем один. Например, Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» разрешает начислять амортизацию по основным средствам несколькими способами, однако для целей налогообложения применяется, как правило, линейный способ и т. д. Бухгалтера, запутанные многочисленными изменениями, поправками и противоречиями в законодательной базе по регулированию бухгалтерского учета в России, предпочитают вести бухгалтерский учет, максимально приближенный к налоговому. Вступивший в действие Налоговый Кодекс только усложнил учетные процедуры на предприятиях.

Изучая нормативную базу Российской Федерации в вопросе учета, формирования и распределения прибыли, нельзя не обратить внимания на назревшую необходимость унификации ее понятийного аппарата, с помощью которого разрабатываются нормативные акты, регулирующие финансово-хозяйственную деятельность. С этой целью предлагается в основополагающем документе по ведению бухгалтерского учета - в Положении по ведению бухгалтерского учета ибухгалтерской отчетности в РФ, в разделе «Прибыль (убыток) организации» привести все основные понятия системы учета финансового результата, которые будут проецироваться на остальные положения по бухгалтерскому учету и находить развитие в методических рекомендациях или методических указаниях.

Понятие бухгалтерской прибыли определено Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина № 34н от 29.07.1998) и представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса.

Валовая прибыль - равна выручке от продаж товаров, продукции, работ, услуг (за исключением НДС, акцизов) минус себестоимость проданных товаров, продукции, работ услуг (кроме коммерческих и управленческих расходов).

Прибыль (убыток) от продаж - равна валовая прибыль за минусом коммерческих и управленческих расходов.

Прибыль до налогообложения - больше прибыли от продаж на сумму процентов к получению, доходов от участия в других организациях, прочих операционных доходов и внереализационных доходов и меньше на сумму процентов к уплате, прочих операционных и внереализационных расходов. Анализ нормативных документов дает право предполагать что понятия бухгалтерская прибыль и прибыль до налогообложения совпадают. В целях составления бухгалтерской отчетности прибыль до налогообложения увеличивается (уменьшается) на разницу по операциям чрезвычайного характера.

Чистая прибыль отчетного периода - средства, полученные как разность между конечным финансовым результатом (бухгалтерской прибылью или прибылью до налогообложения в форме №2) и суммой налога на прибыль и иных аналогичных обязательств.

Нераспределенная прибыль - это чистая прибыль организации с учетом отчислений в резервы, образуемых в соответствии с законодательством или в соответствии с учредительными документами, а также с учетом покрытия прошлых убытков и выплаты дивидендов по решению годового собрания акционеров; если годовое собрание акционеров происходит после даты, предусмотренной для сдачи годовой бухгалтерской отчетности, то нераспределенная прибыль в части итогов по отчетному периоду соответствует чистой прибыли. Термин «нераспределенная прибыль» в экономической литературе часто коррелируется с термином «прибыль, оставшаяся в распоряжении организации». Поскольку нераспределенная прибыль показывается в третьем разделе «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса, то ее часто называют также балансовой прибылью.

Под базовой прибылью (убытком) понимается часть прибыли (убытка) отчетного периода, приходящаяся (приходящегося) на одну обыкновенную акцию в обращении.

Разводненная прибыль (убыток) - это показатель, который отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на одну обыкновенную акцию в последующем отчетном периоде.

Переходя к обобщению особенностей формирования и распределения финансового результата на предприятиях России и Германии следует отметить, что само развитие бухгалтерского учета в рассматриваемых странах наложило свои отпечатки на учет в целом, и процесс формирования финансового результата в частности. Основные нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет в Германии: Торговый кодекс и Закон об акционерных обществах, - начали свое функционирование еще в конце 19 века и претерпевают несущественные изменения вплоть до сегодняшних дней, что соответствует немецкой национальной консервативности и последовательности. В России быстрота смены законодательства в области регулирования бухгалтерского учета и отчетности за последние 10-15 лет поражает своими темпами. Такое законотворчество характерно для всех стран с переходной экономикой, когда за исторически короткий промежуток времени пересматриваются основные экономические устои общества. Наметившаяся во второй половине 20 века тенденция перехода национальных систем бухгалтерского учета к международным стандартам ведения бухгалтерского учета и составления отчетности также повлияла на последние изменения в законодательстве многих стран.

Изучая особенности формирования и распределения финансового результата в Германии и России следует отметить логическую стройность нормативного регулирования бухгалтерского учета в Германии в целом, и вопроса формирования и распределения финансового результата в частности. Если в Германии основным нормативным документом, регулирующим ведение бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, является Торговый Кодекс, то в России существует многочисленное множество законодательных документов (приказов, методических рекомендаций, указаний, распоряжений), среди которых непросто сориентироваться рядовому бухгалтеру.

Среди положительных моментов в организации бухгалтерского учета в Германии нужно отметить отсутствие активно-пассивных счетов. Счета могут быть либо активными, либо пассивными, а классы счетов являются непосредственной основой составления финансовой отчетности. В перспективе российский бухгалтерский учет в рамках реформирования и приближения к международным стандартам тоже должен придти к отказу от активно-пассивных счетов.

В отличие от российского законодательства, существующая в Германии система начислений на воспроизводство основных средств обеспечивает источник гораздо в большей степени, чем в России. С точки зрения быстрого воспроизводства основных средств и технического перевооружения российским предприятиям нужно дать больше прав в определении срока эксплуатации объекта, возможностей использования ускоренной амортизации, а также способов начисления амортизации, но, с другой стороны, возможно нецелевое использование амортизационных отчислений с целью занижения прибыли.

В целом, национальный консерватизм немцев положительным образом просматривается и в организации бухгалтерского учета, однако и здесь встречаются «перекосы». К примеру, немецкое понимание правила составления бухгалтерской отчетности - истинности и справедливости (достоверности и добросовестности)- трактуется как четкое соблюдение требований нормативных документов, даже если последние допускают, например, создание скрытых резервов. Скрытые резервы возникают, в том числе, и как следствие занижений в оценке активов (к примеру, методы оценки товарно-материальных запасов открывают бухгалтерам разнообразные пути занижения стоимости запасов) и завышений в оценке обязательств.

Среди западных систем бухгалтерского учета немецкая выделяется особой ролью законодательного регулирования, склонностью к строгому следованию формальным предписаниям, последовательным консерватизмом. Консерватизм проявляется в оценке основных средств (возможность сверхнормативных безвозвратных списаний, создания различных резервов), в оценке товарно-материальных запасов (нетрадиционный способ определения наименьшей величины изсебестоимости и рыночной стоимости), в оценке ценных бумаг (отдельная оценка по каждому виду бумаг, в противоположность англоамериканскому портфельному подходу) и т. п.

С точки зрения взаимодействия налогового и бухгалтерского учета Россия пошла путем их полного разделения (с введением в действие Налогового Кодекса, который предусматривает ведение отдельного налогового учета). В Германии отдельного налогового учета в том понимании, в котором он существует в других западных странах, нет, хотя при этом есть два типа счетов - коммерческие и налоговые. В этом вопросе нельзя однозначно сказать, какой тип учета был бы для России предпочтительней, поскольку и у раздельного и у общего учета есть свои минусы и плюсы, которые необходимо рассматривать в контексте с особенностями развития учета в конкретной стране, опытом других стран и законодательно установленными механизмами организации раздельного учета.

Предусмотренная немецким законодательством возможность создания различных резервов позволяет существенно занижать прибыль, что дает возможность компаниям варьировать величиной отражаемого в отчетности финансового результата. Если по истечении определенного периода (обычно 5-6 лет) данные отчисления не были израсходованы, они присоединяются к подлежащей обложению прибыли. Таким образом, смысл образования резервов в данном случае заключается в отсрочке уплаты налогов.

Достаточно интересной для российского налогообложения может оказаться немецкая практика устранения двойного экономического налогообложения прибыли - на уровне компаний и на уровне акционеров (прибыль, полученная в результате финансово-хозяйственной деятельности, облагается налогом на прибыль с юридического лица на уровне компаний, и та же прибыль, уже в форме дивидендов, облагается налогом на доходы с физического лица на уровне акционеров). В Германии до 1 января 2001 года действовали две разные ставки налога: на распределяюмую на дивиденды прибыль - меньшая ставка, и на остающуюся в распоряжении компании прибыль - большая, такая система позволяла устранить двойное налогообложение прибыли.

Говоря об отличиях формирования финансового результата в России и Германии, прежде всего следует отметить о возможности в Германии составлять отчет о прибылях и убытках методом общих затрат (исчисление финансового результата от производства продукции) и методом прямых затрат (исчисление финансового результата от реализации продукции). Эти методы косвенно пересекаются с принятыми в международной практике функциональным и затратнымформатами, которые предполагают определенный способ учета затрат: по функциональному признаку (месту возникновения затрат) и по затратному признаку (классификация затрат в соответствии с их экономическим содержанием).

В итоге оба этих метода должны приводить к одинаковому финансовому результату, однако состав запасов будет оценен по-разному. Метод прямых затрат по сравнению с методом общих затрат интересней для интернациональных предприятий, т.к. он преобладает в англо-американской системе и позволяет в большей степени варьировать величиной финансового результата.

Для тех, кто проверяет годовой баланс эти существующие возможные вариации являются значительным недостатком данного метода. Особенно затрудняются сравнительный анализ деятельности предприятия и сопоставление показателей за разные периоды времени. Предприятие, которое выбирает способ издержек оборота, должно принимать во внимание, что временные и вещественные ограничения расходов, а также их дифференцирование по сравнению с методом общих издержек требуют дополнительных усилий от служащих бухгалтерии предприятия.

Если сравнивать Российскую практику формирования финансового результата, то у нас, грубо говоря, используется лишь метод прямых затрат, когда выручка от реализации продукции сопоставляется с затратами на ее производство, а издержки на произведенную, но не реализованную продукцию остаются в активе баланса как незавершенное производство и готовая продукция. Однако в учетной политике предприятия по российскому законодательству могут предусмотреть метод калькуляции полной и неполной себестоимости. При использовании метода неполной себестоимости затраты периода (это, как правило, постоянные затраты, формируемые на сч. 26 «Общехозяйственные расходы» и коммерческие расходы, формируемые на сч. 44) при формировании финансового результата сразу списываются на счет «Продажи». В новой форме «Отчета о прибылях и убытках» коммерческие и управленческие расходы вынесены в отдельные строки и в случае, если учетной политикой организации определен метод формирования неполной себестоимости, эти расходы уменьшают валовую прибыль от основного вида деятельности как затраты периода. Этот метод нельзя сравнивать с методом общих затрат, т.к. при его использовании прямые затраты произведенной, но не реализованной продукции учитываются в составе запасов готовой продукции, а не списываются на продажи.

Составление отчета о прибылях и убытках в Германии отличается и принципами разделения доходов и расходов и составом некоторых статей. К примеру, в РФ, налоги, включаемые в себестоимость изготовления продукции показываются в составе статьи «Себестоимость проданных товаров», в Германии все налоги (за исключением НДС) отражаются в предпоследней статье отчета «Прочие налоги». До сих пор остается дискуссионным вопрос о целесообразности включать в эту статью акцизов в качестве компенсационной статьи по завышенной на эту же сумму выручки от продаж.

Помимо этого, в Германии бухгалтерам представлена большая свобода выбора методов оценки имущества и обязательств, а также отражения экономических составляющих в той или иной статье бухгалтерской отчетности, что приводит к возможности создания скрытых резервов и сложности «чтения» бухгалтерской отчетности внешним пользователям.

Говоря об особенностях распределения финансового результата, следует отметить более четкую проработанность этого вопроса в Германии, где защите интересов собственников и кредиторов уделяется большее внимание, что выражается в обязательном размере резервного фонда (в России - не менее 5% от уставного капитала, в Германии - не менее 10%). В Германии также предусмотрен резерв на собственные акции, размер которого должен покрывать средства, потраченные на покупку своих акций. Этот резерв рассматривается как корректировочная статья к уставному капиталу. В российском балансе с появлением новых форм отчетности (в соотв. с приказом № 67 от 22.07.2003) в разделе «Капитал и резервы» также появилась строка «Собственные акции, выкупленные у акционеров», где также отражается сумма средств, направленных на эти цели, но отдельного резерва российским законодательством не предусматривается.

В диссертационном исследовании выявлены и обозначены факторы, влияющие на величину финансового результата в России и Германии (на их основе разработана факторная модель), среди которых можно выделить факторы внутреннего и внешнего воздействия. Знание этих факторов позволяет сознательно и целенаправленно принимать организационно-технические и хозяйственно-управленческие решения, создавать благоприятные условия для реализации программ увеличения прибыли.

Одним из основных факторов внешнего воздействия является действующее законодательство, где ключевую роль играет нормативная база по ведению бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. На основе изученной нормативной базы Российской Федерации выделены учетные способы регулирования величины финансовых результатов в бухгалтерской отчетности. В зависимости от выбора конкретных элементов возможных способов ведения бухгалтерского учета и периода отражения в бухгалтерском учете возможно воздействие на показатели финансовых результатов, представляемых в бухгалтерской отчетности. В диссертационной работе также приведены методы воздействия на величину финансовых результатов с учетом национальной специфики и возможностей немецкого законодательства.

Развитие бухгалтерского учета в Германии связано, в основном, с приведением законодательства Германии в соответствие с директивами ЕС, связи с чем в 1998 г. был принят ряд новых законов. В составе ЕС Германия в настоящее время продолжает двигаться по пути приближения национальных стандартов к общепринятым в мире, но изначальные различия между ними столь глубоки, что пока говорить о достаточном соответствии немецких норм международной практике или даже общеевропейским подходам не приходится.

В целом, исследование вопроса о формировании и распределении финансового результата в России и Германии позволяет систематизировать опыт двух стран для дальнейшего международного сотрудничества, создания совместных предприятий и привлечения инвестиций в результате повышения «читаемости» финансовых документов, с одной стороны; и ускорить процесс перехода на международные стандарты учета обеих стран, с другой.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Хлынцева, Анастасия Анатольевна, 2003 год

1. Гражданский кодекс РФ (часть 1) от 30.11.94 № 51-ФЗ

2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон № 129-ФЗ от 21 ноября 1996г.// Российская газета, № 228, 28.11.96

3. Об акционерных обществах: Федеральный закон № 208-ФЗ от 26.12.1995 с дополнениями и изменениями.

4. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть вторая. М.: Изда-тельско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 003 - 512 с.

5. Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности организаций. Утверждены приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н

6. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Утверждены приказом Минфина РФ от 21.03.2000 № 29н //Нормативные акты для бухгалтера, 2000г., № 9

7. Приказ Минфина РФ от 13.01.2000 № 4н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с введением в силу Приказа Минфина РФ №67н не действует)

8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению. Утвержден приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н ( ред. от 07.05.2003)

9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.98 №34н

10. Положение по бухгалтерскому учету «Ученая политика организации», утв. Приказом Минфина РФ от 09.12.1998 № 60н (ПБУ 1\98)

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», утв. Приказом Минфина РФ от 20.12.1994 №167н (ПБУ 2\94)

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утв. Приказом Минфина РФ от 10.01.2000 № 2н (ПБУ 3\2000)

13. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации», утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ПБУ 4\99)

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов», утв. Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (ПБУ 5\01)

15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ПБУ 6\01)

16. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты», утв. Приказом Минфина РФ от 25.11.1998 № 56н (ПБУ 7\98)

17. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности», утв. Приказом Минфина РФ от 28.11.2001 № 96н (ПБУ 8\01)

18. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 32н (ПБУ 9\99)

19. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № ЗЗн (ПБУ 10\99)

20. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах», утв. Приказом Минфина РФ от 13.01.2000 № 5н (ПБУ 11X2000)

21. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам», утв. Приказом Минфина РФ от 27.01.2000 № 11н (ПБУ 12\2000)

22. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи», утв. Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н (ПБУ 13X2000)

23. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов», утв. Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 № 91 н (ПБУ 14X2000)

24. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утв. Приказом Минфина РФ от 02.08.2001 № 44н (ПБУ 1542001)

25. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности», утв. Приказом Минфина РФ от 02.07.2002 № 66н (ПБУ 16\2002)

26. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 115н (ПБУ 17/2002)

27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль», утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н (ПБУ 18/2002)

28. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений», утв. Приказом Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н (ПБУ 19/2002)

29. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.200 № 94Н (в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 N 38н)

30. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: Постановление Правительства РФ от 06.03.98 г., № 283.

31. Ануфриев В.Е. Учет формирования финансового результата и распределение прибыли организации // Бухгалтерский учет,- 2001, № 10, стр. 1724

32. Бакаев А.С., Макарова Л.Г., Мизиковский А.Е. и др. Комментарии к новому плану счетов бухгалтерского учета / Под. ред. А.С. Бакаева. М.: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2001, 435 с.

33. Бакаев А.С. Нормативное обеспечение бухгалтерского учета. Анализ и комментарии. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2-е изд., 1997. 125с.

34. Бархатов А.П. Международный учет: Учебное пособие.-М.: Изда-тельско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. -288 с.

35. Бетге Иорг. Балансоведение: Пер с нем./ Научный редактор В.Д Ново дворский; вступление А.С. Бакаева, прим. В.А. Верхова.- М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2000.- 454с.

36. Богатин Ю.В. Швандар В.А. Производство прибыли: Учебное пособие для вузов. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998, 256 с.

37. Богатырева Е. И. Формирование отдельных показателей по расчету налога на прибыль согласно ПБУ 18/02 / Бухгалтерский учет.-2003.- №14

38. Богатырева Е. И. Отражение финансовых результатов в отчетности Бухгалтерский учет.-2003.- №3

39. Бородина Е.И. Финансы предприятия. М., 1995

40. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Профессиональный комментарий к Положению о составе затрат,- М., 1998.

41. Видяпина В.И., Журавлева Г.Л. Экономическая теория (политэкономия): Учебник/- М.: ИНФРА-М, 1997.

42. Волков О.И. Экономика предприятия М.:Инфра-М, 1998

43. Гарифуллин К. М., Мансуров Р. Р. О составлении консолидированной отчетности в Германии Бух. учет, 1997. - N5, С. 80 - 83

44. Горфинкель В.Л. Экономика предприятия. М.: Банки и биржи, 1998

45. Гусев В.В. Проблемы двойного налогообложения в российской Федерации. Пути решения. Правовая база «Консультант +», версия 7.01

46. Евсеев Ю.А., Организация учета и отчетности акционерных компаний ФРГ, под. ред. Проф. Мухина А.Ф., уч. пособ., М: 1983, 92 стр.

47. Заборская Н.А.Составление справки о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 "Расчет налога от фактической прибыли"// Бухгалтерский учет. 1999. - №4

48. Караваева Е.В. Промысловый налог в Германии: механизмы применения и назначения // Финансы. 1998. -№ 6

49. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЮНИТИ, 2001. 350с.

50. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP .3-е изд. М.: Дело, 2000. 432 с.

51. Кейлер В.А.Экономика предприятия. М.: Инфра-М, 1999

52. Кемтер В.Б., Мосин Е.Ф. Прибыли и убытки фирмы, структура, бухгалтерский учет, налогообложение. СПб: ЗАО «ЭЛБИ», 1997. 496 с.

53. Кемтер В.Б. Бухгалтерский учет и налогообложение прибыли: Учебное пособие. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. 112 с.

54. Князев В. Г. Налоги в странах членах ЕЭС. / Финансы №5 1993.

55. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие, Изд-во: ИНФРА-М, Москва, 2001

56. Кузина Е.Л., Сидорина Т.В. Финансовые результаты предприятия. Учет. Анализ. Аудит. М.: «Издательство ПРИОР», 1999. 64с.

57. Ларионов А.Д. Нечитайло А.И., Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов. СПб.: Изд-во «Юридический центр Пресс, 2002.318 с.

58. Леонтьев В.Е. Финансовые ресурсы организаций (предприятий): Учебное пособие. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2001, 89 с.

59. Леонтьев В.Е. Формирование и использование предпринимательской прибыли. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1994, 161 с.

60. Леонтьева Ж.Г. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности предприятий: теория и практика. Спб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1994, 172 с.

61. Литвиненко М.И. Обзор международных стандартов в финансовой отчетности/Главбух. 1998. - № 1. - С. 62 - 69.

62. Литвиненко М.И. Базовые учетные принципы GAAP/ Главбух. 1998. №2. - С.5 4 - 59.

63. Луговой В.А. Учет капитала, ссуд и финансовых результатов: Методика и практикум. М.: Финансы и статистика. 1995. 128 с.

64. Маркс К. Заработная плата, цена и прибыль / Изб. произведения в 2-х тт. Л.1940, т. 1, с. 252-302

65. Международные стандарты финансовой отчетности. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности: Пер. Тарусина В. И. / Ред. коллегия: А.С. Бакаев , Л. В. Горбатова , Т.Б. Крылова, М.В. Мельник, В.Ф. Палий, Л.З. Шнейдман. -М.,1998.

66. Мещерякова О. Налоговые системы развитых стран мира. Справочник. М., 1995.

67. Нидлз Б., Андерсон X., Колдуэлл Д., Принципы бухгалтерского учета/ пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

68. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. М.: «Аналитика и пресс», 2000. 208 с.

69. Николаева С.А. Налоговый учет в 2002 году: учетная политика для целей налогообложения. Изд. 3-е, перераб. и доп. М.: «АН-Пресс», 2002. -312 с.

70. Павлова Л.Н.Финансы предприятий. -М,: Финансы, 1998

71. Палий В.Ф., Палий В.В., Финансовый учет: Учебное пособие.- 2-ое изд., перераб. и доп. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001 - 672 с.

72. Палий В.Ф. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности.-М.: Аскери, 1999.-гл.2

73. Подпорин Ю.В. Определение выручки и затрат для целей налогообложения / Бухгалтерский учет.-2000.- №3.-С.7-14.

74. Поленова С.Н. Учет оценочных резервов / Бухгалтерский учет.-2001.13

75. Попова Н.А. Налоги с предприятий и методы их минимизации в западных странах/Финансы

76. Попонова H.JT. Налоги с предприятий и методы из минимизации в западных странах / Финансы № 2, 1999 г.

77. Рагимов С.Н. Зигзаги налога на прибыль / Финансы № 1, 1998 г.

78. Сафронов Н.А. .Экономика предприятия -М.: Юрист, 1998

79. Семенова М.В.Учет налога на прибыль: российская практика и международные стандарты / Бухгалтерский учет.- 1999, № 7

80. Сергеев В.И. Экономика предприятия. М: Финансы и статистика,1998

81. Смирнова И. А Отсроченные налоги/Бухгалтерский учет, 1998, № 11

82. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов, Петрозаводск, Изд-во:Петроком, 1993 г. (в книге «Шедевры мировой экономической мысли», том 1)

83. Стоянова Е.С. Финансовый менеджмент / М.: Перспектива, 1998

84. Суханова Г.Н. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка): порядок формирования и использования // Бухгалтерский учет.- 2000. -№3.- С.15-22.

85. Ткач В.И., Романова С.В., Чешев А.С. Учет резервов предприятия. М.: «Издательство ПРИОР», 2000. 96 с.

86. Хабарова Л.П. Формирование финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете: Практическое пособие. М.бухгалтерский бюллетень, 1997. 320 с.

87. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С.Финансы предприятий. М.: Инфра-М,1999

88. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа, Изд-во: ИНФРА-М, Москва, 1999

89. Шеремет А.д., Теория экономического анализа : Учебник. М.: ИНФРА - М, 2002. -333 с.

90. Шеремет А.Д. Управленческий учет. Учебное пособие 2-е изд., испр. -М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.-512 с.

91. Шнейдман JI.3. Рекомендации по переходу на новый план счетов. М.: Бухгалтеский учет, 2000. 96 с.

92. Aktiengesetz (AktG) vom 06.09.1965 / nach dem Stand des Gesetzes vom 12.06.2003

93. Gesetz betreffend die Gesellschafiten mit beschrankter Haftung (GmbHG) vom 20.04.1892/ nach dem Stand des Gesetzes vom 19.07.2002

94. Handelsgesetzbuch (HGB) (Vom 10. Mai 1897, RGBi.S.219) mit Wechsel-gesetz, Scheckgesetz, Wertpapiergesetz. 35 Auflage.- Muenchen: Deutsche Taschenbuch Verlag. 2000,- 268 S.

95. Steuergezetsbuch (StGB). 1. Auflage 1999, Baden Baden

96. FOURTH COUNCIL DIRECTIVE of 25 July 1978 based on article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies (78/660/EEC)

97. SEVENTH COUNCIL DIRECTIVE of 13 June 1983 based on article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts (83/349/EEC)

98. EIGHTH COUNCIL DIRECTIVE of 10 April 1984 based on article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents (84/253/EEC)

99. Adler H., During W., Schmaltz K. Die neue Gewinn-und Verlustrechnung,1. S23

100. Bauer Frank. Buchfuhrungs- und Bilanzverstofie nach StGB, HGB, 2001

101. Busse Walther.Lexikon des Rechnungswesen. Muenchen, 1990

102. Coenenberg A.G. Jaresabschluss und Bilanzanalyse. 14 Auflage, 1993.-S.245-304

103. Heinbold Michael. Der Jahresabschluss. Oldenbourg, 1987

104. Heigl Anton. Unternehmenbesteuerung. Muenchen, 1996 107.1nstitut der Wirtschaftspruefer in Deutschland// Wirtschaftsprueferhandbuch 1992/-Handbuchfuer Rechnungslegung? Pruefung und beratung/ Bd. 1.-1992/-S. 245-304

105. Nahlik Wolfgang. Finanzierungspraxis. Mittelstandsreihe Nr.4

106. Rose Gerd. Betrieb und Steuer.- Wiesbaden: Gabler, 19971 lO.Schonke, Schroder, StGB Kommentar, 25. Auflage, Mtinchen, lll.Selchert Friedrich. Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. -Muenchen, 1992

107. Tanski Joachim. Handbuch Finanz- und Rechnungswesen. Muenchen,1995

108. Woerner Georg. Bilanzierung in Handels- und Steuerrecht. Muenchen,1988

109. Zimmermann Werner. Betriebliches Rechnungswesen. Oldenbourg,1988115.1nstitut der Wirtschaftspruefer in DeutschlandW Wirtschaftsprueferhand-buch 1992.-Bd.l.- 1992 S.227-369