# Сравнительный анализ российской и континентальной моделей формирования финансовых результатов

# тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Золотарева, Юлия Валерьевна

**Год:**

2009

**Автор научной работы:**

Золотарева, Юлия Валерьевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

206

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Золотарева, Юлия Валерьевна

Введение

Глава 1. Теоретические основы формирования и представления в 9 отчетности финансовых результатов

1.1. Классификация видов бухгалтерского учета

1.2. Статическая и динамическая теории отчетности

1.2.1. Статическая теория отчетности

1.2.2. Динамическая теория отчетности

1.3. Концепции отражения прибыли в отчетности

1.3.1. Синтаксическая концепция

1.3.2. Семантическая концепция

1.3.3. Прагматическая концепция

1.3.4. Сравнительная характеристика различных показателей прибыли

Глава 2. Сравнительный анализ влияния процессов гармонизации на 56 концептуальные основы бухгалтерской отчетности в России и странах континентальной Европы в рамках интеграции с МСФО

2.1. Сравнительный анализ основ подготовки бухгалтерской отчетности в 55 Германии и МСФО

2.2. Сравнительный анализ концептуальных основ бухгалтерской 74 отчетности во Франции и МСФО

2.3. Сравнительный анализ концептуальных основ бухгалтерской

§§ отчетности в России и МСФО

Глава 3. Сравнительный анализ структуры и содержания отчета о 105 прибылях и убытках в России и зарубежных странах

3.1. Структура и содержание отчета о прибылях и убытках в Германии \

3.2. Структура и содержание отчета о прибылях и убытках во Франции

3.3. Структура и содержание отчета о прибылях и убытках в России

3.4. Модели формирования финансовых результатов, разработанные на 149 основе опыта Германии, Франции и МСФО

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Сравнительный анализ российской и континентальной моделей формирования финансовых результатов"

Актуальность темы исследования. Продвижение МСФО является объективным процессом, который обусловлен усилением процессов глобализации в мировой экономике и деятельностью транснациональных корпораций. Однако внедрение МСФО во всем мире сталкивается с целым рядом трудностей, поскольку в результате происходит нарушение интересов традиционных пользователей бухгалтерской отчетности — государства, менеджмента,кредиторов, работников - в пользу интересов относительно узкой группы пользователей — инвесторов и рыночных аналитиков. В связи с этим возникает вопрос, как рационально, не нарушая существенным образом интересы традиционных пользователей бухгалтерской отчетности осуществить интеграцию национальных учетных систем в рамках МСФО.

Без преувеличения можно сказать, что ключевым показателем бухгалтерской отчетности является финансовый результат, который позволяет оценивать эффективность деятельности предприятия, обосновывать управленческие решения, прогнозировать результаты деятельности компаний, принимать решения о распределении дивидендов и т.д. В рамках сравнительного международного учета финансовый результат также имеет огромное значение, так как аккумулирует в себе практически все различия, существующие в учетных системах разных стран.

Современные тенденции в мировой экономике требуют от бухгалтерской отчетности расширения ее функциональных информационных возможностей. Пользователи рыночно ориентированной бухгалтерской отчетности заинтересованы в информации, необходимой для принятия решений финансового характера (операции с ценными бумагами, выработка кредитной политики и др.). Среди целей деятельности организации все большее значение приобретает целевая установка на повышение капитализации компании. Современные тенденции в экономике необходимо учитывать при формировании отчетности о финансовых результатах.

По нашему мнению, большой интерес представляет континентальная модель формирования и представления финансовых результатов в бухгалтерской отчетности (на примере Германии и Франции), что можно объяснить следующими причинами.

Во-первых, в течение нескольких десятилетий во Франции и Германии в рамках ЕС реализуется продуманная и достаточно консервативная стратегия по сближению национальных учетных систем и МСФО. Отечественная учетная система по своим признакам традиционно тяготеет к континентальной модели учета, что позволяет использовать опыт указанных стран по интеграции национальных учетных систем в рамках МСФО.

Во-вторых, Франция и Германия являются экономически развитыми странами, а также крупными инвесторами в российскую экономику. По данным Министерства экономического развития и торговли РФ по состоянию на сентябрь 2006 г. Германия занимала 5-е, а Франция - 7-е место по объему накопленных иностранных инвестиций в российскую экономику, объем которых составил 10 319 млн. долл. США и 3 320 млн. долл. США соответственно1. Исследование проблем бухгалтерской отчетности в странах континентальной Европы (Германия и Франция) будет способствовать дальнейшему развитию и укреплению экономического сотрудничества между нашими странами.

В-третьих, Франция и Германия имеют яркие национальные особенности в области учета и отчетности, которые относительно мало исследованы в отечественной литературе. Немецкая бухгалтерская школа является одной из самых старых в мире, представители которой внесли огромный вклад в развитие теории отчетности, обосновали статический и динамический подходы, оказали влияние на развитие института бухгалтерской отчетности в других странах. Исследование национальных особенностей в области бухгалтерской отчетности во Франции и Германии является конструктивным с точки зрения возможного использования отечественными предприятиями.

1 Источник: Мониторинг социально-экономического развития Российской Федерации, декабрь 2006 г. // Мипнстсрстпо экономического развития п торговли РФ

Вышесказанное определило выбор темы исследования, определив его цели и задачи.

Цели и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является сравнительный анализ и согласование базовых принципов подготовки отчетности о финансовых результатах в национальных учетных системах и МСФО, а также усовершенствование отчета о финансовых результатах отдельных компаний в соответствии с современными подходами. Для достижения указанных целей были поставлены следующие задачи:

1. выявить и проанализировать существующие научные подходы к формированию и представлению в отчетности финансового результата как взаимодополняющие концепции;

2. показать возможность интеграции концептуальных основ бухгалтерской отчетности в национальных учетных системах (континентальная модель учета) и МСФО;

3. изучить опыт стран континентальной Европы (Франция и Германия) по адаптации национальных систем регулирования бухгалтерской отчетности к потребностям глобальной экономики;

4. провести сравнительный анализ структуры и содержания отчета о прибылях и убытках в России, Германии Франции и МСФО с целью его усовершенствования;

5. на основе опыта Германии, Франции и МСФО разработать модели формирования финансовых результатов для целей управленческого и финансового учета.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются международные аспекты формирования бухгалтерской отчетности организации, а именно, отчета о финансовых результатах.

Объектом исследования выступают структура, логика и методы формирования финансового результата в бухгалтерской отчетности России, Германии, Франции и МСФО.

Теоретической и методологической основой проведенного исследования служили труды отечественных и зарубежных ученых по бухгалтерскому учету. Значительное влияние на содержание исследования оказали работы таких отечественных авторов как A.C. Бакаев, М.А. Бахрушина, Т.Ю. Дружиловская, Е.А. Козельцева, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, O.E. Николаева, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, С.А. Рассказова-Николаева, Я.В. Соколов, О.В. Соловьева, JI.B. Сотникова, В.И. Ткач, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова и др. Среди зарубежных специалистов особенно следует выделить работы таких ученых как: О. Амат, Й. Бетге, Д. Блейк, Ван Бреда, Б. Коласс, М.Р. Мэтьюс, А. Мокстер, К. Ноубс, Ф. Обербринкманн, Р. Паркер, М.Х.Б. Перера, Ж. Ришар, П. Стэндиш, Э.С. Хендриксен и др.

В диссертационном исследовании также использовались нормативные документы России, Германии и Франции, регламентирующие правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности; а также директивы ЕС и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО); материалы отечественной и зарубежной периодической печати. При этом МСФО использовались в качестве базы для сравнения основных положений нормативных документов России, Германии и Франции.

Источниками эмпирического материала явились публикации в периодической печати и сети Internet, а также данные Министерства экономического развития и торговли РФ.

В ходе исследования применялись такие общенаучные методы познания как сравнение, анализ и синтез, индукция и дедукция, принцип историзма, а также системный и логический подходы.

Научная новизна диссертации заключается в теоретическом обосновании современных подходов к формированию финансового результата в бухгалтерской отчетности организации, а также в анализе влияния процессов гармонизации бухгалтерского учета на индивидуальную бухгалтерскую отчетность.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты, обладающие элементами научной новизны:

1. предложена новая систематизация подходов к формированию и представлению в отчетности финансовых результатов, а также выявлена тенденция сближения концепций бухгалтерской и экономической прибыли в современном финансовом учете (МСФО);

2. исследовано влияние процессов гармонизации на концептуальные основы бухгалтерской отчетности в Германии, Франции и России в рамках интеграции с МСФО;

3. разработана методика определения уровня осмотрительности в бухгалтерском законодательстве, на основе которой исследован уровень осмотрительности в учетных системах России, Германии, Франции, МСФО;

4. на основе опыта Франции предложены подходы к изменению отечественной модели регулирования бухгалтерской отчетности для обеспечения совместного участия органов государственной власти и профессионального сообщества в процессе регулирования;

5. предложены рекомендации по усовершенствованию отечественных нормативных документов по бухгалтерскому учету, регулирующих формирование отчета о прибылях и убытках;

6. разработаны три модели формирования финансовых результатов для целей управленческого и финансового учета, представляющие практический интерес для отечественных предприятий. Практическая значимость проведенного исследования заключается в следующем:

• выявленные различия между индивидуальной бухгалтерской отчетностью в России, Германии, Франции и МСФО могут использоваться при трансформации бухгалтерской отчетности отечественных компаний в соответствии с национальными стандартами Германии, Франции или МСФО;

• систематизированные современные подходы к формированию финансового результата могут использоваться отечественными предприятиями при разработке учетной политики для целей финансового и управленческого учета;

• опыт Германии и Франции в вопросах регулирования бухгалтерского учета и создания инфраструктуры применения МСФО может быть использован в процессе реформирования российской системы бухгалтерского учета.

Апробация работы. Основные положения и результаты диссертационной работы использовались ЗАО БДО Юникон при выработке подходов к трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии со стандартами Германии и МСФО, а также некоммерческой организацией «Фонд «Территория» при разработке форм управленческой отчетности.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования отражены в 6 печатных работах общим объемом 2,08 п.л. (лич. авт. - 1,93 п.л.)

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованных материалов, приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Золотарева, Юлия Валерьевна

Заключение

В работе выявлены и проанализированы взаимодополняющие научные подходы к формированию и представлению в отчетности финансового результата.

По мнению автора, основными видами бухгалтерского учета, которые принципиально по-разному определяют финансовый результат, являются камеральный учет; статический учет; динамический учет; актуарный учет (экономическая концепция прибыли).

В рамках камеральной бухгалтерии финансовый результат определяется как разница между суммой денежных поступлений и денежных выплат; активы и обязательства при этом не регистрируются.

В основе первых нормативных документов по бухгалтерскому учету в Германии лежали статические принципы учета. Суть статической трактовки прибыли содержится в Решении имперского верховного суда Германии 1873 г., которое гласит, что бухгалтерский баланс имеет задачи «.обзора и констатации имущественного положения фирмы на определенный момент времени, и тем самым, одновременно, путем сравнения балансов на различные моменты времени, должен быть средством оценки результатов деятельности предприятия за периоды между составлением балансов». В качестве методов оценки предпочтение отдается рыночно обусловленным объективным оценкам.

Динамический подход развивался немецкими учеными как критика господствующей в законодательстве и научных кругах статической концепции. По мнению выдающегося немецкого ученого Ойгена Шмаленбаха, прибыль предприятия следует определять как разницу между выручкой и расходами от реализации, при этом изменение стоимости имущества учитывать не следует. Необходимым условием для расчета прибыли подобным образом является оценка активов по себестоимости.

В США в 20 веке получил распространение информационный подход в теории бухгалтерского учета, сторонники которого используют понятие релевантности информации, под которым понимается ее значимость, важность. В работах американских ученых сделан обзор концепций отражения прибыли в отчетности с точки зрения релевантности показателя прибыли (синтаксическая концепция, семантичеркая концепция и прагматическая концепция).

Семантическая (экономическая) концепция рассматривает прибыль исходя из ее экономического содержания и через взаимосвязь с основополагающими экономическими реалиями. В качестве экономических реалий ученые рассматривают изменение благосостояния.

На уровне предприятия благосостояние определяется как стоимость фирмы, поэтому прибыль для акционеров определяется по формуле: дивиденды - инвестиции в капитал + изменение стоимости фирмы. Наиболее часто в качестве оценки стоимости фирмы используется приведенная дисконтированная стоимость предполагаемых потоков денежных средств. В условиях эффективного рынка предполагается, что рыночная цена на акции и долговые ценные бумаги предприятия может применяться для замены текущей дисконтированной оценки ожидаемых денежных поступлений. Прибыль, которая определяется за счет изменения рыночной оценки фирмы, называется экономической прибылью. С точки зрения семантической концепции прибыли релевантным является показатель совокупной прибыли (comprehensive income).

В работе подчеркивается, что ориентация предприятия на определенную группу пользователей бухгалтерской отчетности оказывает влияние на выбор концепции прибыли. Стремление составителей отчетности удовлетворить информационные потребности различных групп пользователей приводит к применению комбинации различных подходов к формированию финансового результата, в результате чего достигается определенный балансинформационных потребностей различных групп пользователей.

В работе выявлена тенденция сближения концепций бухгалтерской и экономической прибыли в современном финансовом учете, сводом которого являются МСФО.

В работе показана возможность интеграции концептуальных основ бухгалтерской отчетности в национальных учетных системах (континентальная модель учета) и МСФО.

В работе исследованы нормативные документы Германии, Франции и России, в которых содержатся требования к индивидуальной бухгалтерской отчетности. Нормативные документы проанализированы на предмет влияния процессов гармонизации, а также традиционных национальных бухгалтерских концепций.

Нормативными источниками гармонизации бухгалтерского учета для стран-участниц ЕС являются директивы и регламенты ЕС (ЕЭС), и в первую очередь Четвертая Директива «Об унификации форм отчетности и правилах их аудита», которая оказала наибольшее влияние при реформировании торгового права Германии и Франции.

В работе сделан вывод о том, что концепция «достоверного и объективного представления» тесно увязывается в торговом праве Германии с требованием соблюдения принципов надлежащего бухгалтерского учета (Grundsatze ordnungsmäßiger Buchführung или GoB), которое является по своей сути неопределенным правовым положением. На практике большое значение в интерпретации принципов надлежащего бухгалтерского учета играют судебные решения.

В диссертации выявлено, что законодательство Германии не содержит универсальных определений элементов бухгалтерской отчетности (активов, капитала, обязательств, доходов, расходов), а также четких критериев их признания. Более того, закрепленные в немецком налоговом праве принципы целесообразности (Massgeblichkeitprinzip) и обратной целесообразности (umgekehrte Massgeblichkeitprinzip) позволяют использовать действующие положения торгового права при составлении налоговой отчетности, и, наоборот, применяемые для целей налогообложения льготы должны быть отражены в бухгалтерской отчетности, в результате чего налоговое право оказывает влияние на бухгалтерскую отчетность.

По мнению автора, несмотря на внедрение Четвертой Директивы ЕС, индивидуальная бухгалтерская отчетность в Германии в большей степени направлена на удовлетворение интересов кредиторов и предотвращение банкротств, нежели на выполнение других функций отчетности.

Во Франции концепция «достоверного и объективного представления» связана с традиционными французскими концепциями регулятивности (régularité) и искренности (sincérité), в соответствии с которыми бухгалтерский учет должен соответствовать действующим правилам и процедурам, которые должны применяться с искренностью для того, чтобы передать знания лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета, о реальности и относительной важности отражаемых событий. Влияние налогового права заключается в том, что расходы, принимаемые для целей налогообложения, должны быть отражены в индивидуальной бухгалтерской отчетности. Примечания к бухгалтерской отчетности являются связующим звеном между концепцией «достоверного и объективного представления» и влиянием налоговых правил на индивидуальную бухгалтерскую отчетность.

В диссертации отмечено, что законодательство Франции содержит унифицированные определения таких элементов бухгалтерской отчетности как активы и пассивы, которые по тексту близки аналогичным определениям из Концепции подготовки и представления финансовой отчетности (МСФО). Конвергенция французских правил и МСФО по определенным проблемам свидетельствуют о большей степени влияния процессов гармонизации на индивидуальную бухгалтерскую отчетность во Франции, чем в Германии.

В диссертации сделан вывод о том, что Четвертая Директива ЕС является достаточно «мягким» инструментом гармонизации бухгалтерского учета, поскольку разрешает применение различных форматов бухгалтерской отчетности и позволяет странам-участницам ЕС во многом сохранить национальные традиции в области бухгалтерского учета.

Автор подчеркивает, что различия между концептуальными основами бухгалтерской отчетности в странах континентальной Европы (Франция, Германия) и МСФО остаются существенными.

В нашей стране МСФО были выбраны в качестве основы развития бухгалтерского учета и поэтому оказали значительно большее влияние на концептуальные основы бухгалтерской отчетности по сравнению с Францией и Германией.

В работе сделан вывод о том, что большинство принципов, содержащихся в Концепции подготовки и представления финансовой отчетности (МСФО), нашли свое отражение в российском законодательстве, тем не менее, остаются и различия.

Автором проанализированы различные критерии, позволяющие определить степень осмотрительности в бухгалтерском учете Германии, Франции, России и МСФО. Исходя из проведенного исследования, уровень осмотрительности в Германии можно считать высоким, во Франции -умеренно высоким, в России - средним, в МСФО - умеренно средним.

В диссертации отмечено, что в российском законодательстве отсутствуют универсальные определения таких элементов бухгалтерской отчетности как активы и пассивы, а также общие критерии их признания. Несмотря на некоторые различия в критериях признания в целом отечественные концепции дохода и расхода основываются на положениях МСФО и являются результатом влияния процессов гармонизации бухгалтерского учета.

В отличие от стран континентальной Европы (Германия и Франция), в нашей стране законодательно не закреплено требование для промышленных предприятий составлять консолидированную отчетность в соответствии с МСФО. В то же время коммерческие банки согласно требованиям Банка России обязаны предоставлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

В работе изучен опыт стран континентальной Европы (Франция и Германия) по адаптации национальных систем регулирования бухгалтерской отчетности к потребностям глобальной экономики.

Во Франции действует смешанная государственно-общественная модель регулирования бухгалтерской отчетности с преобладающей ролью государства. Профессиональное сообщество принимает активное участие в процессе разработки бухгалтерской доктрины в составе Национального Совета по бухгалтерскому учету (далее - НСБУ). НСБУ является смешанной организацией, абсолютное большинство в которой принадлежит представителям профессионального сообщества и бизнеса. Государство сохраняет доминирующее влияние на процесс утверждения бухгалтерских стандартов через деятельность смешанной организации - Комитета по регламентации бухгалтерского учета.

По нашему мнению, опыт Франции по созданию смешанной государственно-общественной модели регулирования бухгалтерской отчетности с преобладающей ролью государства может применяться в нашей стране.

В работе проведен сравнительный анализ структуры и содержания отчета о прибылях и убытках в России, Германии, Франции и МСФО с целью его усовершенствования.

Автором сделан вывод о том, что структура отчета о прибылях и убытках в Германии основывается на синтаксическом подходе к формированию показателя прибыли, характерными чертами которого являются разделение финансового результата на компоненты, глубокая детализация отчета, законодательная регламентация структуры отчета о прибылях и убытках, приоритет первоначальной стоимости перед другими видами оценки.

В диссертации исследовано содержание отчета о прибылях и убытках. В диссертации отмечено, что структура французского отчета о прибылях и убытках основывается на сочетании синтаксического и прагматического подходов к формированию показателя прибыли. Признаком синтаксического подхода является законодательное закрепление структуры отчета о прибылях и убытках с выделением различных сегментов доходов и расходов, а также приоритет первоначальной стоимости перед другими видами оценки. Признаком прагматического подхода являются аналитические возможности отчета, позволяющие проследить формирование и распределение добавленной стоимости между различными социальными группами.

В работе исследовано содержание французского отчета о прибылях и убытках. В работе выявлены значительные отличия в содержании отчета о прибылях и убытках, подготовленного в соответствии с требованиями законодательства Франции и МСФО. Содержание французского отчета о прибылях и убытках во многом обусловлено умеренно высоким уровнем осмотрительности в бухгалтерском учете, а также влиянием налогового права на бухгалтерскую отчетность.

В работе сделан вывод о том, что структура отчета о прибылях и убытках основывается на синтаксическом подходе к отражению прибыли в отчетности. Признаками синтаксического подхода являются возможность разделить отчет на сегменты, законодательно закрепленная структура отчета с выделением промежуточных показателей, приоритет первоначальной стоимости перед другими видами оценок.

Автором исследовано содержание отечественного отчета о прибылях и убытках, а также определены основные методы оценки статьи «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг». В работе проанализированы основные отличия в содержании отчета о прибылях и убытках в России и в международных стандартах финансовой отчетности.

На основе опыта Германии, Франции и МСФО разработаны три модели формирования финансовых результатов для целей управленческого и финансового учета.

На основе немецкой практики в диссертации разработана модель формирования финансовых результатов, которая основывается на методе учета себестоимости реализованной продукции по переменным статьям затрат.

Основанная на немецком опыте модель отчета о прибылях и убытках обладает преимуществами, связанными с применением метода ограниченной себестоимости. Разработанная модель отчета о прибылях и убытках обладает также рядом преимуществ по сравнению с отечественным отчетом о прибылях и убытках.

Во-первых, предложенная модель позволяет определить такой важный показатель как «Прибыль (убыток) от операционной деятельности». Данный показатель имеет принципиальное значение, так как характеризует результат деятельности, которая является основным источником дохода для предприятия, и для осуществления которой предприятие было создано.

Во-вторых, предложенное в модели разделение показателя прибыли на операционные и финансовые статьи является, на наш взгляд, более определенным и более информативным для пользователей бухгалтерской отчетности, чем разделение на доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие доходы и расходы.

В-третьих, выделение чрезвычайных статей в качестве отдельного сегмента позволяет выявить влияние совершенно случайных факторов, не зависящих от предприятия, на финансовый результат.

На основе изучения французского опыта в диссертации разработана модель формирования финансовых результатов для производственной компании. Разработанную модель формирования финансовых результатов рекомендуется использовать крупным корпорациям, оказывающим влияние на социально-экономическое развитие регионов страны.

Приведенная модель позволяет определить некоторые аспекты социальной ответственности предприятия перед обществом.

Во-первых, приведенная в отчете о формировании финансовых результатов детализация расходов позволяет выделить показатель «Реализованная добавленная стоимость», который определяется как разница между выручкой от реализации и приобретенными на стороне материалами и услугами (промежуточное потребление). Приведенная в отчете о формировании финансовых результатов информация позволяет оценить макроэкономическоезначение компании, а также распределение добавленной стоимости между различными социальными группами.

Во-вторых, детализация выручки и расходов позволяет выявить показатель «Стоимость экспорта предприятия по отношению к его импорту». На его основе пользователи бухгалтерской отчетности могут определить такую важную макроэкономическую характеристику компании как вклад в платежный баланс страны.

На основе исследования положений МСФО в работе предложена модель отчета о совокупной прибыли, которая обладает следующими преимуществами.

Во-первых, в отчете о совокупной прибыли происходит расширение традиционного понимания бухгалтерской прибыли до ее экономического значения как результата использования капитала. В результате составления данного отчета происходит расширение информационной функции бухгалтерской отчетности, что соответствует интересам, прежде всего, инвесторов. Информационная функция отчета о совокупной прибыли в нашей стране ограничивается тем, что основным методом оценки продолжает оставаться первоначальная стоимость. Тем не менее, составление данного отчета является определенным шагом в сторону рыночно ориентированной отчетности.

Во-вторых, отчет о совокупной прибыли выполняет важную контрольную функцию, поскольку позволяет пользователю увидеть все изменения в нераспределенной прибыли и капитале (за исключением операций собственников) в одном отчете. В результате чего понижается риск фальсификации данных бухгалтерской отчетности.

Как показывает опыт стран континентальной Европы (Германия и Франция), для согласования информационных потребностей различных групп пользователей необходимо выделять различные уровни формирования финансового результата в бухгалтерской отчетности. В работе предложены рекомендации по усовершенствованию отечественного отчета о прибылях и убытках.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Золотарева, Юлия Валерьевна, 2009 год

1. Федеральный Закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Российская газета. 28.11.1996, № 228.2. 22 ПБУ и И указаний и рекомендаций по бухгалтерскому учету в Российской Федерации. Ось-89, 2008. — 416 с.

2. Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Финансовая газета. 2003, № 33.

3. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена приказом Минфина РФ от 01 июля 2004 года № 180.

4. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 №283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами бухгалтерской отчетности» // Российская газета. 18.03.1998, № 52.

5. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 07.05.2003) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» // Бухгалтерский учет (приложение). 2000, № 23.

6. Приказ Минфина РФ от 17.02.1997 № 15 (ред. 23.01.2001) «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» // Финансовая газета. 1997, №15.1. Германия

7. Aktiengesetz von 06.09.1965 // Bundesgesetzblatt, 1965 I. S. 3089.

8. Einkommensteuergesetz //Bundesgesetzblatt, 2003 I. S. 179.

9. Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschraenkter Haftung von 20.04.1892 // Reichsgesetzblatt, 1892. S. 477.

10. Gesetz zur Durchfuehrung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europaeischen Gemeinschaften zur Koordinierung des

11. Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz) von 19.12,1985// Bundesgesetzblatt, 1985 I. S. 2355.

12. Handelsgesetzbuch von 10.05.1897 // Reichsgesetzblatt, 1897. S. 219.

13. Koerperschaftsteuergesetz // Bundesgesetzblatt, 2002 I. S. 4145.1. Франция

14. Code de Commerce de la France. Legifrance. Paris, 2005.

15. Plan Comptable Général. Règlement n°99-03 of April 29, 1999// Official journal of 21/09/1999.

16. Монографии, учебники и учебные пособия

17. Абрютина М.С. От бухгалтерского учета к национальным счетам. — М.: ЗАО «Финстатинформ», 2001. 183 с.

18. Бакаев A.C. Стратегия трансформации бухгалтерского учета в рыночной экономике. М.: ВЗФЭИ, 2005. - 200 с.

19. Баканов М.И., Мельник М.В., А.Д. Шеремет Теория экономического анализа: учебник / под ред. М.И. Баканова. М.: Финансы и статистика, 2008.-534 с.

20. Баканов М.И., Шеремет А.Д., Заварихин Н.М. Экономический анализ: ситуации, тесты, примеры, задачи, выбор оптимальных решений, финансовое прогнозирование. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 656 с.

21. Бетге Й. Балансоведение: Пер. с нем. М.: Бухгалтерский учет, 2000. -454 с.

22. Блатов H.A. Балансоведение. JL: Экономическое образование, 1931.

23. Блейк Джон, Амат Ориол Европейский бухгалтерский учет. Справочник. — М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 1997. 400 с.

24. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. П.С. Безруких. М.: Бухгалтерский учет, 2004. - 736 с.

25. Бюрло Ален, Жио Анри, Ален и Бар, Тоден Клод Бухгалтерский учет и инфляция. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1998. - 184 с.

26. Валуева Т.Ф. Организация учета и отчетности в акционерных компаниях Франции. Учебное пособие. М.: МГИМО, 1983. - 89 с.

27. Бахрушина М.А., Мельникова JI.A., Пласкова Н.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебное пособие / под ред. М.А. Бахрушиной. М.: Вузовский учебник, 2008. - 320 с.

28. Бахрушина М.А., Рассказова-Николаева С.А., Сидорова М.И. Управленческий учет 1: учебное пособие по Программе подготовки и аттестации бухгалтеров: базовый курс. — М.: Издательский дом БИНФА, 2008.-171 с.

29. Вильяме Ян Справочник GAAP с комментариями. Выпуск 1. М.: ИНФРА-М, 1998.- 127 с.

30. Вильяме Ян Справочник GAAP с комментариями. Выпуск 2. М.: ИНФРА-М, 2000.- 118 с.

31. Виноградов В.А. Экономические преобразования во Франции на рубеже веков: четыре волны приватизации. — М.: Наука, 2006. 215 с.

32. Галаган A.M. Общее счетоведение. — М.: Госфиниздат, 1929. 227 с.

33. Горбатова JI.B. Международные стандарты финансовой отчетности. Справочное руководство. М.: Волтерс Клувер, 2006. — 544 с.

34. Друкер П. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения. М.: ФАИР-ПРЕСС, 2003. - 288 с.

35. Каплан Р., Нортон Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. - 320 с.

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

37. Кипарисов H.A. Основы счетоведения. -М.: Госиздат, 1928. 366 с.

38. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2007.-717 с.

39. Кутер М.И., Уланова И.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2006. — 256 с.

40. Марченко М.Н. Правовые системы современного мира: Учебное пособие. -М.: ИКД «Зерцало-М», 2008. 528 с.

41. Международные стандарты финансовой отчетности 2007: издание на русском языке. -М.: Аскери-АССА, 2007. 1078 с.

42. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. - 663 с.

43. Мюллер Г., Гернон X., Миик Г. Учет: международная перспектива. М.: Финансы и статистика, 1999. - 134 с.

44. Нидлз Б., Андерсон X., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2004. - 496 с.

45. Николаева O.E., Шишкова Т.В. Управленческий учет. Изд. 6-е. M.:URSS, 2006.-320 с.

46. Новодворский В.Д. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. М.: ИНФРА-М, 2003.-464 с.

47. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса. М.: Финансы и статистика, 2003. — 416 с.

48. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — М.: ИНФРА-М, 2007. 512 с.

49. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет, 2003.-792 с.

50. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: ИНФРА-М, 2006. - 279 с.

51. Петров А.Ю., Петрова В.И. Комплексный анализ финансовой деятельности банка. М.: Финансы и статистика, 2007. — 558 с.

52. Петрова В.И., Петров А.Ю. Скачко Г.А. Бухгалтерский учет, анализ и аудит деятельности страховых организаций. М.: Финансы и статистика, 2008.-398 с.

53. Полякова С.И., Старовойтова Е.В., Соловьева О.В. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2004. - 389 с.

54. Рассказова Николаева С.А. Доходы, расходы, активы, обязательства, капитал. Стандарты бухгалтерского учета и налогообложения. Учетная политика организации. - М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 2006. — 608 с.

55. Рассказова Николаева С.А. Бухгалтерский учет и налогообложение в организации. Учетная политика. Технологии принятия решений внестандартных ситуациях (руководство). М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 2008. - 607 с.

56. Ришар Ж. Аудит хозяйственной деятельности предприятий. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.-375 с.

57. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2000. — 160 с.

58. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. М.: «МАКИЗ», 1925.-271 с.

59. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. М.: «МАКИЗ», 1928. - 174 с.

60. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.-638 с.

61. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2006. 286 с.

62. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 496 с.

63. Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учебник. — М.: Проспект, 2007. 672 с.

64. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2005. 332 с.

65. Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003.-328 с.

66. Стандарты отчетности в Синоптическом Представлении: Федеративная республика Германии, Российская Федерация, Международные Стандарты Отчетности / под научным руководством А.Г. Грязновой и Вольфганга Циманна. М.: Финансовая Академия, 1997. - 74 с.

67. Стаханов А.Ю. Бухгалтерский баланс. Международные и российские стандарты. -М.: Бизнес-информ, 1999. 159 с.

68. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М.: Финансы и статистика, 1992. - 159 с.

69. Управленческий учет: учебное пособие / под редакцией А.Д. Шеремета. -М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 512 с.

70. Философский энциклопедический словарь / под редакцией Л.Ф. Ильичева, П.Н. Федосеева, С.М. Ковалева, В.Г. Панова. М.: «Советская энциклопедия», 1983. - 840 с.

71. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. - 576 с.

72. Хикс Д. Стоимость и капитал. М.: Прогресс Универс, 1993. — 488 с.

73. Хорин А.Н., Керимов В.Э. Стратегический анализ: учебное пособие. М.: Эксмо, 2006.-288 с.

74. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: Учебник для вузов. М.:ИНФРА-М, 2008. - 416 с.

75. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: учебник. М.: ИНФРА-М, 2005.-365 с.

76. Шмаленбах Э. Счетные планы. JI.: Экономическое образование, 1928. -93 с.

77. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. М.: Финансы и статистика, 1996. - 560 с.

78. Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, Graham J. Holt IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook. John Wiley & Sons, 2008. - 474 p.

79. Colasse Bernard, Standish P. State versus market: contending interests in the struggle to control French accounting standardization / Contemporary Issues in Accounting Regulation. Springer Science & Business Media B.V., 2001. - P.l39.

80. Hussey R. A Dictionary of Accounting. Oxford University Press, 1999. -S.359.

81. Nobes Christopher, Parker Robert Comparative International Accounting (9-th Edition). Prentice Hall, 2006. - 576 p.

82. Orsini, Gould, McAlister, Parikh World Accounting. LEXIS Publishing, Matthew Bender &Co, Inc., 2000.

83. Richard J., Collette С. Système Comptable Français et Normes IFRS. Dunod, Paris, 2005.

84. Schmalenbach Eugen Dynamische Bilanz, 9. Aufl. Leipzig, Meiner, 1948. -216 S.

85. Статьи из журналов и газет

86. Гетьман В.Г. Об основах бухгалтерского учета и отчетности // Бухгалтерский учет. 2006, № 2. - С.54-58.

87. Гетьман В.Г. Показатели ответственности корпораций, отражаемые в отчетности // Бухгалтерский учет. 2007, № 7. - С. 65-67.

88. Гусаковская Е.Г. Отчет о прибылях и убытках: что нового в его составлении // Бухгалтерский учет. 2007, № 1. - С.38-43

89. Дружиловская Т.Ю. Корректировка показателя доходов при трансформации финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. 2007, № 17. - С.51-57.

90. Дружиловская Т.Ю. Корректировка показателя расходов при трансформации финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. 2007, № 18. - С.50-56.

91. Дружиловская Т.Ю. Трансформация нематериальных активов в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. 2006, № 15. - С. 45-50.

92. Дружиловская Т.Ю. Трансформация финансовых вложений в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. 2006, № 12. - С. 50-55.

93. Кобщан И.В. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность во Франции // Бухгалтерский учет. 2004. № 14. - С. 24-37.

94. Козельцева Е.А. Бухгалтерский учет во Франции в условиях перехода на международные стандарты // Вестник Московского Университета. Серия 6. Экономика. 2007, № 1.

95. Козельцева Е.А. Организация бухгалтерского учета во Франции // Бухгалтерский учет. 2003, № 10. - С. 58-61.

96. Мацидовски М. Система регулирования учета и отчетности в Германии // МСФО. Практика применения. 2006, № 3.

97. Международный опыт применения МСФО // Материал представлен компанией ФБК в International Center for Accounting Reform (ICAR), апрель 2003.

98. Модеров C.B. МСФО опыт работы российских компаний // Международный бухгалтерский учет. - 2007, № 7. - С. 19-21.

99. Палий В.Ф. Перспективы применения МСФО в российских организациях // Бухгалтерский учет. 2003, № 8. - С.3-6.

100. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии // Бухгалтерский учет. 2004, № 9. - С.5-10.

101. Поленова С.Н. Этапы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России // Международный бухгалтерский учет. 2006, № 4. - С.21-29.

102. Приображенская В.В. Нематериальные активы: нововведения в учете // Бухгалтерский учет. 2008, № 5. - С.6-15.

103. Романов А.Н. Профессиональные бухгалтерские объединения: возможности регулирования учета // Бухгалтерский учет. 2004, № 5. — С.3-5.

104. Соколов Я.В., Семенова М.В. Бухгалтерский учет во Франции // Бухгалтерский учет. 2000, № 5.

105. Сотникова JI.B. Заполнение форм отчетности // Бухгалтерский учет. 2004, № 4. - С.35-54.

106. Сотникова JI.B. Корректировки статьи «Готовая продукция» бухгалтерского баланса в связи с отменой метода ЛИФО // Бухгалтерский учет. 2007, № 22. - С.52 - 59.

107. Стуков JI.C. О роли Министерства финансов Российской Федерации в реформировании бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. — 2004, № 8. С.59-62.

108. Стуков J1.C. Правовые аспекты использования МСФО // Бухгалтерский учет. 2003, № 7. - С.64-65.

109. Хорин А.Н. Принципы формирования бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет.- 2006, № 23. С.50-52.

110. Хорин А.Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: баланс корпоративного капитала // Бухгалтерский учет. 2006, № 15. - С.39-44.

111. Хорин А.Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: отчет о стоимости // Бухгалтерский учет. 2006, № 16. - С.50-57.

112. Шнейдман JI.3. Бухгалтерский учет в России: перспективы развития // Бухгалтерский учет. 2006, № 3. - С.5-7.

113. Шнейдман J1.3. От гармонизации к конвергенции национальных стандартов с МСФО // Бухгалтерский учет. 2003, № 11. - С.71-78.

114. Шулековкий В. Немецкая фондовая биржа зеркало финансового рынка // Банкаусю весшк (Республика Беларусь). - 2005, лшень.

115. De Beelde Ignace, Garre Sandra, Levant I. The impact of accounting differences between France and Belgium // Comptabilité Controle - Audit (numéro special). - 2002. Mai. - P.267-286.

116. Colasse Bernard, Standish P. The development and decline of law in French accounting regulation // Journal of Management and Governance. Dec. 2004, Vol. 8. - P.407-429.

117. Jermakowicz Eva K., Gornik-Tomaszewski S. Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies // Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. 2006. Volume 15. Issue 2. - P. 170-196.

118. Hung Mingyi, Subramanyam K.R. Financial statement effects of adopting international accounting standards // Review of Accounting Studies. Dec.2004, Vol.2. - P.623-657.

119. Lande Evelyne Macro-accounting and micro-accounting relationships in France // Financial Accountability and Management. 2000. 16(2). Mai. - P. 151-165.

120. Standish P. Evaluating National Capacity for Direct Participation in International Accounting Harmonization: France as a Test Case // Abacus. June 2003, Vol.39, Issue 2. -P.l86-210.

121. AAA American Accounting Association Американская бухгалтерская ассоциация (США) Одна из наиболее значимых профессиональных организаций, представляющая в основном «академических бухгалтеров»

122. SFAC Statement of Financial Accounting Concept Положение о концепциях финансового учета (США) Содержат принципы финансового учета США и разрабатываются FASB

123. US GAAP United States Generally Accepted Accounting Principles Общепринятые принципы бухгалтерского учета США Система принципов, регулирующих финансовый учет в США

124. Опыт Германии по исполнению Регламента № 1606/2002 «О применении32международных стандартов финансовой отчетности» от 19 июля 2002 г.

125. Положении Регламента № 1606/2002 Исполнение Положений Регламента № 1606/2002 Германией

126. Прочие положения: Разрешить более раннее применение МСФО (до 2005 г.) В Германии разрешено более раннее применение МСФО: для котирующихся компаний с 1998 г., а для некотирующихся компаний - с 2003 г.

127. Только для информационных целей. Для целей налогообложения, распределения прибыли, финансового надзора отчетность должна составляться в соответствии с национальными стандартами.

128. Компании, которые объявили о намерении выпустить ценные бумаги для обращения на европейских регулируемых рынках, обязаны составлять консолидированную отчетность в соответствии с МСФО.

129. Сравнительная характеристика статической и динамической интерпретациибаланса 61, с.424.п/п Информационные характеристики Баланс1. Статический Динамический

130. Задача баланса Оценка финансового положения Выявление финансового результата

131. Основной пользователь Кредиторы Собственники

132. Группировка статей баланса По ликвидности (актив) и по изъятию(пассив) По фазам (стадиям) кругооборота капитала

133. Оценка статей Текущие рыночные (продажные) цены Себестоимость

134. Отражение договоров Права и обязательства, вытекающие из договоров Выполнение договоров

135. Информационная база Инвентаризация Первичные документы

136. Задача актива Возможность продажи Эффективность использования ресурсов

137. Актив Средства Затраты будущих отчетных периодов

138. Пассив Источники средств Поступления, которые должны стать затратами

139. Затраты (расходы) Уменьшение средств и/или увеличение источников Оплаченные или подлежащие оплате активы. Расходы затраты данного отчетного периода

140. Доходы (поступления) Увеличение средств и/или уменьшение источников, т.е. любой прирост активов Поступления средств за товары отгруженные и услуги, оказанные организацией

141. Кредиторская задолженность Долги, которые должна уплатить организация Ожидаемый отток денежных средств

142. Дебиторская задолженность Долги, причитающиеся организации Ожидаемое поступление денежных средств

143. Отражение задолженности по уставному фонду Вся задолженность, вытекающая из учредительного договора В объеме фактически внесенных средств

144. Организационные расходы фирмы Списываются сразу на затраты Списываются в течение всего срока работы

145. Гудвилл Списывается за счет дополнительного фонда Капитализируется и подлежит амортизации

146. Кредиты Отражают фактически полученный кредит и будущую величину процентов Отражают фактически полученный кредит и проценты, относящиеся только к текущему году

147. Амортизация Обесценение ценностей во времени Способ учетной политики, позволяющий регулировать финансовый результат (затраты становятся расходами)

148. Роль ликвидационной стоимости объекта при расчете норм амортизации Во внимание принимается Во внимание не принимается

149. Природа счета амортизации Резерв на возобновление имущества Регулятив (контрактив), отражающий перенос стоимости

150. Отражение субсидий Увеличение прибыли Увеличение фондов1. Информационные Балансп/п характеристики Статический Динамический

151. Научно-исследовательские Подлежат отнесению на те Подлежат отнесению на терасходы (НИР) отчетные периоды, когда они были понесены отчетные периоды, когда благодаря НИР будет получен доход

152. Ценные бумаги Отражаются по текущему курсу Отражаются по фактической цене приобретения

153. Иностранная валюта Деньги Товар25' Схема учета запасов Натурально-стоимостная Стоимостная

154. Расходы будущих периодов Отвлеченные средства Затраты, но еще не расходы

155. Доходы будущих периодов Дополнительный счет к счету Прибылей и убытков Доходы, но еще не прибыль

156. Реализация Счет расчетов с покупателями Счет товаров отгруженных

157. Бартер Создает прибыль Меняет структуру актива

158. Валовая прибыль Разность между конечным и начальным капиталом фирмы Кредитовое сальдо счет ов реализации

159. Рентабельность Отношение прибыли к итогу актива Отношение прибыли к итогу собственных средств фирмы

160. Резервы Капитализируются в пассиве Списываются прямо из ценностей

161. Природа счет Убытков и прибылей Дополнительный счет к счетам фондов и резервов. В балансе может отсутствовать Центральный счет бухгалтерского учета

162. Сопоставимость Полная Условная

163. Оценка бизнеса Ликвидационная Дисконтированная

164. Идеальная база для налогообложения Имущество Прибыль

165. Методы определения различных видов оценки (МСФО)

166. Наименование оценки Активы Обязательства