

УДК 347.43

**РОССИЙСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ
УЧЕТУ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ: РЕГУЛИРОВАНИЕ ОСНОВНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ****К.Ю. Котова, к. экон. наук, доц. кафедры учета, аудита и экономического анализа**Электронный адрес: k.kotova@bk.ru**А.А. Филиппева, магистрант кафедры учета, аудита и экономического анализа**

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

В статье рассмотрены основные различия в подготовке отчетности в соответствии с международными и российскими стандартами по бухгалтерскому учету. Особое внимание уделено анализу подходов РПБУ и МСФО относительно состава и содержания отдельных показателей и качественных характеристик финансовой отчетности.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности; финансовая отчетность; элементы отчетности; качественные характеристики информации.

Актуальность темы исследования связана с непрерывным процессом развития как мировой, так и российской экономики и вызываемыми им перманентными изменениями в области бухгалтерского учета и регулировании правил составления отчетности, а также с отсутствием единых правил трансформации отчетности для организаций, осуществляющих добровольное применение МСФО [16].

Переход российского законодательства в области бухгалтерского учета на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) осуществляется с конца 90-х гг. XX в [34]. Министерством финансов РФ были приняты Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности [4, 5], ориентированные на последовательное внедрение МСФО в практику деятельности российских предприятий. К настоящему моменту в соответствии с МСФО разработаны 24 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), регулирующие учет основных элементов отчетности и отдельных объектов учета, введен в действие новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [31] и применяются, начиная с отчетности 2013 г., отдельные МСФО [5, 17, 28].

С 2004 г. отчетность по международным стандартам в обязательном порядке составляется кредитными организациями, а с 2010 г. в соответствии с законом «О консолидированной финансовой отчетности» [3, 32] банки и страховые компании, чьи бумаги обращаются на биржах, также в обязательном порядке составляют отчетность по МСФО. Другие организации, имеющие котируемые акции, составляют отчетность по МСФО в добровольном порядке. Они

самостоятельно проводят трансформацию отчетности (с РПБУ на МСФО) или осуществляют ведение параллельного учета [2, 6, 33].

Целью данной статьи является выявление существующих на сегодняшний день различий в регулировании основных положений учета и отчетности в МСФО и РПБУ, которые могут быть использованы при подготовке дальнейших методологических изменений в российском законодательстве по бухгалтерскому учету и в практической деятельности предприятий, инвесторов и специалистов по бухгалтерскому учету [1].

Определим основные понятия, используемые в статье. Под *регулированием* в экономике понимаем воздействие на экономические отношения с целью их упорядочения, систематизации и обеспечения нормального функционирования. Регулированием учета в международной практике занимается Совет по Международным стандартам учета (International Accounting Standards Board), а в Российской Федерации разработкой и принятием РПБУ – Министерство финансов РФ. Под *основными положениями* понимаем правила ведения бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и формирования отдельных ее показателей, в том числе:

- принципы подготовки финансовой отчетности и требования к информации, представленной в отчетности;
- элементы финансовой отчетности;
- правила признания и отражения в учете отдельных статей активов и пассивов;
- состав финансовой отчетности.

Для достижения цели последовательно опишем и систематизируем в таблицах выявленные сходства и различия основных положений МСФО и РПУ.

Представим сравнительный анализ концептуальных основ бухгалтерского учета в международной и российской практике в табл. 1.

Таблица 1

**Сравнение принципов подготовки финансовой отчетности
в международной практике и России**

МСФО	Российское законодательство	Источник в российском законодательстве	Комментарий
Основополагающие допущения			
–	Допущение имущественной обособленности	- ФЗ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ, ст.8, п.2; - Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, п.4.1; - ПБУ 1/2008, п.5	В МСФО данное допущение отсутствует
Непрерывность деятельности	Допущение непрерывности деятельности организации	- ФЗ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ, ст.8, п.3; - Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, п.4.1; - ПБУ 1/2008, п.5	В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» в отличие от ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» показывается необходимость использования и раскрытия другой основы составления отчетности в случае, если предприятие не отвечает требованию непрерывности деятельности
–	Допущение последовательности применения учетной политики	- Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, п.4.1; - ПБУ 1/2008, п.5	В МСФО данное допущение отсутствует
Метод начислений	Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	- Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, п.4.1; - ПБУ 1/2008, п.5	Термин «метод начислений» в российской практике учета используется в налоговом законодательстве
Требования к информации			
Уместность - характер; - существенность	Уместность - содержание - существенность	- Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, п.6.2	Существенных различий нет. В России несущественной может признаваться сумма менее 5% от общего итога
Надежность - правдивое представление - приоритет содержания над формой - нейтральность - осмотрительность - полнота	Надежность - объективность - приоритет содержания над формой - нейтральность - осмотрительность - полнота	- Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, п.6.3; - ПБУ 1/2008, п.6; - ПБУ 4/99, п.6, п.7	В МСФО данная характеристика раскрыта более подробно: требование нейтральности распространяется на отчеты специального назначения
Сопоставимость	Сравнимость	- Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, п.6.4; - ПБУ 4/99 п.33	Существенных различий нет

Окончание табл. 1

МСФО	Российское законодательство	Источник в российском законодательстве	Комментарий
Понятность	—	—	В российском законодательстве данное требование отсутствует
Ограничения уместности и надежности информации			
Своевременность	Своевременность	- Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, п.6.5; - ПБУ 1/2008, п.6	В ПБУ 1/2008 данное ограничение сформулировано в виде требования
Баланс между выгодами и затратами	Баланс между выгодами и затратами (рациональность)	- Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, п.6.5; - ПБУ 1/2008, п.6	В ПБУ 1/2008 данное ограничение сформулировано в виде требования, но его сущность не раскрыта
Баланс между качественными характеристиками	Баланс между требованиями (рациональность)	- Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, п.6.5; - ПБУ 1/2008, п.6	В ПБУ 1/2008 данное ограничение сформулировано в виде требования, но его сущность не раскрыта

Приведенный анализ показал, что требований к информации, представляемой в отчетности, в российском учете больше, в то же время принципы подготовки финансовой отчетности в МСФО раскрыты подробнее. Особенностью международных стандартов является отсутствие требования непротиворечивости – соответствие данных аналитического учета оборо-

там и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца обеспечивается за счет правдивого представления информации.

Разница международных и российских стандартов прослеживается не только в принципах подготовки финансовой отчетности, но и в ее элементах (табл. 2) [35].

Таблица 2

Сравнительная характеристика элементов финансовой отчетности в международной практике и России

Элемент финансовой отчетности	МСФО	Российское законодательство	Форма отчета	Комментарий
Активы (имущество)	Ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает будущие экономические выгоды	Хозяйственные средства, контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем	Бухгалтерский баланс	Существенных различий нет
Обязательства (кредиторская задолженность)	Текущая задолженность, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономическую выгоду	Существующая на отчетную дату кредиторская задолженность организации, которая является следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку ресурсов организации, которые должны были принести ей экономические выгоды	Бухгалтерский баланс	Существенных различий нет
Капитал	Доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств	Остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности	Бухгалтерский баланс	Существенных различий нет

Окончание табл. 2

Элемент финансовой отчетности	МСФО	Российское законодательство	Форма отчета	Комментарий
Доходы	Увеличение экономических выгод в течение отчетного оборотного периода, происходящее в форме поступления и увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников	Увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников	Отчет о прибылях и убытках	В МСФО данный элемент рассмотрен подробнее. Однако в России порядок ведения бухгалтерского учета доходов регламентирует отдельное ПБУ 9/99
Расходы	Уменьшение будущих экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками компании	Уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников)	Отчет о прибылях и убытках	В МСФО данный элемент рассмотрен подробнее. Однако в России порядок ведения бухгалтерского учета доходов регламентирует отдельное ПБУ 9/99

В результате сравнения элементов финансовой отчетности в России и международной практике авторами выявлено, что Концепцией развития бухгалтерского учета в России предусмотрен такой же перечень элементов, характеризующих финансовое положение, как и в МСФО, однако она не содержит пояснений и примеров. Элементами, отражающими финансовые результаты предприятия, являются доходы и расходы, их сущность дополнительно раскрывают ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [19, 27].

Выручка организации делится на доходы от обычной деятельности и прочие доходы. Критерии признания дохода в международных стандар-

тах и Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России аналогичны [5, п.7.5; 9]: «Доходы признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникшее увеличение в будущих экономических выгодах, связанных с соответствующим имуществом, или уменьшение в кредиторской задолженности может быть измерено с достаточной степенью надежности». А вот согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» критерии признания выручки несколько отличаются [27, п.12]. Сравнительный анализ требований к признанию выручки в МСФО (IAS) 18 «Выручка» и ПБУ 9/99 «Доходы организации» представлен в табл. 3.

Таблица 3

Критерии признания выручки в международной практике и России

ПБУ 9/99 «Доходы организации»	МСФО (IAS) 18 «Выручка»	Комментарии
Организация имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом	–	Критерий обязателен только в российской практике
Сумма выручки может быть определена	Сумма выручки может быть надежно оценена	Существенных различий нет
Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации	Существует вероятность того, что продавец получит экономические выгоды, связанные со сделкой	Существенных различий нет
Право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком	Компания-продавец перевела на покупателя значительные риски и выгоды, связанные с собственностью на товары	Моменты перехода значительных рисков (МСФО) и перехода юридических прав (ПБУ) могут различаться
Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены	Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены	Существенных различий нет

Итак, различия в учете доходов касаются момента перехода права собственности и его обязательного документального обоснования.

В МСФО (IAS) 18 «Выручка» и ПБУ 9/99 «Доходы организации» во многом схожи критерии признания дохода, однако есть и некоторые различия.

1. Выручка в МСФО не признается.

Российские стандарты не предусматривают анализа существенных рисков, связанных с собственностью на товары, учитывается главное – произошел переход права собственности или нет. А международные стандарты упор делают на экономическое содержание сделки:

- если по условиям сделки продавец имеет право выкупить товар обратно, заплатив при этом неустойку, то такая сделка с точки зрения МСФО может быть признана предоставлением займа с залогом имущества;

- получение выручки от конкретной продажи возможно только после перепродажи товаров покупателем;

- проданные объекты подлежат установке, а она составляет значительную часть стоимости контракта, который еще не выполнен компанией (выручка по этой сделке не признается до завершения установки);

- покупатель имеет право расторгнуть сделку (если условиями контракта предусмотрен возврат товаров, но невозможно оценить его вероятность).

2. Выручка в МСФО признается постепенно, когда:

- сделка подразумевает последующее обслуживание проданного товара (выручка признается в течение всего периода обслуживания);

- предусматривается отсрочка платежа (выручка отражается в сумме, меньшей, чем это обусловлено по договору, по так называемой

справедливой стоимости, при этом стоимость контракта уменьшается на величину условной процентной ставки, а разница признается доходом будущих периодов).

Критерии учета расходов по российским стандартам и МСФО в целом сопоставимы, но расхождения имеются, например, по вопросам:

- премирования работников. В российском бухгалтерском учете затраты отражаются после начисления премий, т. е. в себестоимости следующего отчетного периода. Для целей международного учета бухгалтер должен оценить примерную сумму возможных премий (например, на основании опыта прошлых лет) и начислить данную сумму в отчетности прошлого года. По факту начисления и выплаты премий разница между фактической суммой и суммой бухгалтерской оценки отражается уже в отчете о прибылях и убытках следующего года;

- проведения аудита. Согласно МСФО затраты, связанные с оказанием аудиторских услуг, отражаются в том периоде, к которому относятся независимо от даты подписания акта выполненных работ (в 2011 г., при аудите финансовой отчетности за 2011 г.). В российской системе учета затраты по договору с аудиторами являются для организации расходом по обычным видам деятельности. Такие расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место. Соответственно, датой признания расходов будет дата подписания акта (в 2012 г., при аудите годовой бухгалтерской отчетности за 2011г.).

Различия в российских и международных стандартах можно выявить и при проведении анализа состава финансовой отчетности (табл. 4).

Таблица 4

Состав финансовой отчетности в России и МСФО

Российское законодательство	МСФО
Бухгалтерский баланс	Отчет о финансовом положении на дату окончания периода
Отчет о прибылях и убытках	Отчет о совокупном доходе за период
Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках:	
✓ Отчет об изменениях капитала	Отчет об изменениях в капитале за период
✓ Отчет о движении денежных средств	Отчет о движении денежных средств
✓ Отчет о целевом использовании полученных средств	
✓ Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках	Примечания, состоящие из краткого обзора основных принципов учетной политики и прочей пояснительной информации
	Отчет о финансовом положении на начало самого раннего сравнительного периода в случае, если предприятие применяет учетную политику ретроспективно, или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или если оно реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности

Представленное в табл. 4 сопоставление позволяет сделать вывод, что состав российской отчетности в отличие от ее состава, регламентированного в МСФО, имеет следующие вариации:

- включает отчет о целевом использовании полученных средств;
- содержит информацию за 3 последовательных отчетных периода;
- не требует представления бухгалтерского баланса на начало самого раннего сравнительного периода в случае применения ретроспективного метода учета.

Подробнее рассмотрим различия в учете отдельных статей активов и пассивов, оказывающие влияние на формирование показателей отчетности, составленной по РПБУ и по МСФО.

Основные средства (ОС)

Различия между российским и международным учетом в первую очередь возникают при принятии объектов основных средств к учету.

Согласно ПБУ 6/01 «Основные средства» основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости [26, п.7-11]. ПБУ 6/01 «Основные средства» разрешает коммерческим организациям переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости, но не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) [26, п.15]. Таким образом, ПБУ 6/01 «Основные средства» предполагает две оценки для объектов основных средств – первоначальную и восстановительную.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» гласит: «объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, оценивается по себестоимости» [8, п.15]. При этом российский учет не предусматривает отражения в себестоимости предварительной оценки затрат на демонтаж основного средства и восстановление природных ресурсов.

В соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» себестоимость объекта основных средств при обмене оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда операция обмена не имеет коммерческого содержания или если ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддается надежной оценке [8]. В российском учете отсутствует понятие «справедливая стоимость».

Важное отличие российских от международных стандартов состоит в проведении регулярного анализа активов на предмет их обесценения. МСФО 36 «Обесценение активов» предусматривает ряд возможных признаков обесценения, наличие которых компания должна проверять на каждую отчетную дату, используя внешние и внутренние источники информации [11, п.4]. При выявлении хотя бы одного из

них организации необходимо оценить возмещаемую стоимость актива для определения убытка от обесценения. Российское законодательство предполагает проведение оценки основных средств по итогам переоценки. К тому же российские стандарты не предусматривают регулярного анализа активов на предмет их обесценения и признания убытков в отчетном году.

Ключевые различия касаются начисления амортизации. И международные, и российские стандарты гласят, что руководство организации самостоятельно определяет сроки использования ОС в зависимости от того, в течение какого периода времени предполагается их использование [8, п.3; 26, п. 20]. Однако в российской практике бухгалтеры используют классификацию ОС, установленную постановлением Правительства РФ от 1 января 2002г. №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Сравним способы начисления амортизации. В МСФО 16 «Основные средства» [8, п.7]:

- прямолинейный метод;
- метод снижаемого остатка;
- метод объема производства.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предполагает 4 способа амортизационных отчислений [26, п.18, 28, п. 48]:

- линейный способ;
- способ уменьшающегося остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Интересен способ расчета амортизационной стоимости согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства»: «величина амортизации определяется после вычитания из первоначальной стоимости актива его ликвидационной стоимости» [8, п.2]. Ликвидационная стоимость определяется в начале срока полезной службы актива на основе экономически обоснованного решения – исходя из расчетной суммы, которую компания получила бы за актив в настоящий момент, если бы срок полезной службы актива уже окончился, и с учетом состояния, предполагаемого в конце этого срока».

Нематериальные активы (НМА)

НМА согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» – это идентифицируемые немонетарные активы, не имеющие материально-вещественной формы [13, п.2]. В целом определение НМА в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» соответствует МСФО 38 «Нематериальные активы», но есть и различия:

1. Для признания НМА организация должна иметь надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого

актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности [20, п.7].

2. МСФО в отличие от ПБУ не предусматривает временных критериев для признания НМА, т.е. предполагается более гибкий подход.

Существует ряд различий в признании объектов НМА в учете. В России активы, создаваемые самой организацией, такие как программы для электронных вычислительных машин, секреты производства («ноу-хау»), товарные знаки и знаки обслуживания, могут быть отражены как нематериальные, если соответствуют критериям признания [28, п. 55]. Согласно МСФО активы, создаваемые самим предприятием, должны удовлетворять следующим критериям: актив должен быть потенциально выгодным в экономическом плане и стоимость актива должна быть достоверно определена [13, п.3].

Сущность и методы амортизации НМА соответствуют сущности и методам амортизации основных средств с той лишь разницей, что российское законодательство не предусматривает амортизацию НМА способом списания по сумме чисел лет срока полезного использования [20, п.28]. Аналогично основным средствам, в российском учете не предусмотрен регулярный анализ НМА на предмет возможного обесценения [20].

Кроме обозначенных вопросов можно выделить и другие, требующие доработки.

1. Недостаточная разработанность критериев отнесения объектов к НМА.

Необходимо дать определение НМА, разработать точные критерии их отнесения в соответствии с международными стандартами учета. Например, выделить деловую репутацию («гудвилл») в качестве отдельного объекта учета так же, как это регламентирует МСФО. Или расширить ряд объектов, включаемых в состав НМА. Приведем пример возможного определения НМА: нематериальный актив – идентифицируемый актив, не имеющий физической формы и связанный с интеллектуальной собственностью новаторскими научными или техническими знаниями.

2. Сложность оценки и переоценки НМА.

Необходимо устранить противоречия национальных и международных стандартов, связанные с критериями оценки. Например, согласно ПБУ 14/2007 оценка производится исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. Так, для активов, не имеющих активного рынка, оценка невозможна. Поэтому предлагаем ввести в ПБУ 14-й пункт о возможности вариативной оценки НМА: по данным активного рынка или с помощью экспертов-оценщиков НМА.

3. Вопросы обесценения.

Следует разработать методику проверки НМА на обесценение с целью максимального уп-

рощения тестирования активов на предмет снижения их стоимости. Необходимо рассмотреть вопрос несоответствия рыночной и балансовой стоимости НМА. Рыночная стоимость нематериального актива определяется экономическими выгодами, которые этот актив способен генерировать [20, п.13], а эта величина применительно к НМА в большинстве случаев слабо связана с теми затратами, которые учитываются для определения балансовой стоимости нематериального актива. Поэтому считаем корректным предложить экспертное определение стоимости.

Следует также уточнить способы определения справедливой стоимости актива, исключения субъективности при расчете ценности использования НМА.

Таким образом, относительно НМА между российскими и международными стандартами есть существенные различия. НМА – одни из наиболее сложных объектов учета. Их неосвязаемость, проблемы с идентификацией и оценкой могут привести к неоднозначным трактовкам отчетности.

Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР)

Различия не обошли стороной и НИОКР. Согласно МСФО расходы на НИОКР находят отражение в учете в том периоде, в течение которого они имели место, за исключением тех случаев, когда соблюдаются следующие условия (в таких случаях расходы на НИОКР следует учитывать как нематериальные активы) [13, п.3]:

- техническая осуществимость продукта или процесса может быть продемонстрирована;
- компания намерена производить, продавать или использовать продукт или процесс;
- может быть продемонстрировано наличие рынка для продукта или процесса, или, если он предназначен скорее для внутреннего использования, а не для продажи, его полезность для компании;
- существуют достаточные ресурсы или их доступность может быть продемонстрирована для завершения проекта, продажи или использования продукта или процесса;
- затраты, относимые на продукт или процесс, могут быть надежно оценены.

В соответствии с ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» затраты на НИОКР могут капитализироваться в случае наличия положительного результата [21, п.7].

Материально-производственные запасы (МПЗ)

Помимо вышесказанного можно выделить ряд различий в учете МПЗ. Различия в величине отражаемых в отчетности одних и тех же запасов объясняются тем, что в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» МПЗ принимаются к бухгалтерскому

учету по фактической себестоимости [25, п.5], а в соответствии с МСФО 2 «Запасы» запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин [10, п.2]:

- себестоимости;
- чистой стоимости продажи.

При списании одних и тех же видов МПЗ с различной фактической себестоимостью становится возможным применение нескольких способов расчета текущей себестоимости единицы запасов. Себестоимость отпускаемых в производство МПЗ по российскому законодательству может рассчитываться [25, п.16]:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения (способ ФИФО).

В отличие от России, в международной практике предусмотрено 2 метода [10, п.10]:

- метод ФИФО («первое поступление – первый отпуск»);
- метод средневзвешенной стоимости.

Резерв по сомнительным долгам

Отметим еще одно различие бухгалтерского учета – подход к созданию резерва по со-

мнительным долгам. При создании резерва российские предприятия в основном руководствуются ст. 266 Налогового кодекса Российской Федерации. Создание резервов осуществляется только в отношении конкретной задолженности: «Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией» [15, п.1, ст.266].

Международные стандарты допускают возможность создания общего резерва на всю дебиторскую задолженность, например, как процент от нетто-реализации [12]. На практике при составлении отчетности российскими предприятиями по МСФО резерв по сомнительным долгам очень велик и существенно уменьшает показатели прибыли.

Представим сравнительную информацию по регулированию основных объектов учета в положениях российского бухгалтерского законодательства и МСФО (табл. 5)

Таблица 5

Сравнение учетных положений российского бухгалтерского законодательства и МСФО

Признак сравнения	Российское законодательство	МСФО
Основные средства		
Отражение в учете	- по первоначальной стоимости; - по текущей (восстановительной) стоимости	- по справедливой стоимости
Анализ на обесценение	Предполагается уценка по итогам переоценки, но нет регулярного анализа на обесценение	Проводится на каждую отчетную дату
Способы начисления амортизации	- линейный; - уменьшающегося остатка; - списание стоимости по сумме чисел лет; - списание стоимости пропорционально объему продукции (работ)	- прямолинейный; - метод снижаемого остатка; - метод объема производства
Амортизационная стоимость	Первоначальная стоимость актива	Первоначальная стоимость актива за минусом его ликвидационной стоимости
Критерии признания	- объект способен приносить экономические выгоды в будущем; - организация имеет право на получение экономических выгод от использования этого объекта (в том числе имеются надлежаще оформленные документы); - возможность идентификации объекта; - объект предназначен для использования в течение длительного времени; - не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или одного операционного цикла; - стоимость объекта может быть достоверно определена; - отсутствие у объекта материально-вещественной формы	- идентифицируемый немонетарный актив; - отсутствие материально-вещественной формы; - есть уверенность в получении экономических выгод в будущем; - стоимость актива может быть надежно оценена

Окончание табл. 5

Признак сравнения	Российское законодательство	МСФО
Активы, создаваемые самой организацией	Могут быть отражены как НМА, если соответствуют критериям признания	Могут быть отражены как НМА, если: - он потенциально выгоден в экономическом плане; - его стоимость достоверно определена
Анализ на обесценение	Нет регулярного анализа на обесценение	Проводится на каждую отчетную дату
Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы		
Капитализация расходов	В случае наличия положительного результата	- техническая осуществимость продукта или процесса может быть продемонстрирована; - компания намерена производить, продавать или использовать продукт или процесс; - может быть продемонстрировано наличие рынка для продукта или процесса (или его полезность для компании); - существуют достаточные ресурсы или их доступность может быть продемонстрирована для завершения проекта, продажи или использования продукта или процесса; - затраты, относимые на продукт или процесс, могут быть надежно оценены
Материально-производственные запасы		
Принятие к учету	- по фактической себестоимости	По наименьшей из 2 величин: - себестоимости; - чистой стоимости продажи
Отпуск в производство	- по себестоимости каждой единицы; - по средней себестоимости; - метод ФИФО	- метод ФИФО; - по средневзвешенной стоимости
Резерв по сомнительным долгам		
Создание	В отношении конкретной задолженности	Создание общего резерва на всю дебиторскую задолженность

Все хозяйственные операции, проведенные в течение отчетного периода, находят отражение в финансовой отчетности [31, ст.13, п.6].

Международные стандарты не предполагают единых форм отчетов, МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой информации» определяет лишь круг обязательных статей [30].

Бухгалтерский баланс

В России форма баланса закреплена законодательно приказом Министерства финансов от 02 июля 2010г. №66 «О формах бухгалтерской отчетности» [29, п.15].

Имеется ряд различий в раскрытии статей баланса по МСФО и приказу №66н, представим их в табл. 6.

Таблица 6

Структура статей бухгалтерского баланса

Наименование статьи	МСФО (IAS) 1	Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 №67н	Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 №66н
Нематериальные активы	+	+	+
Результаты исследований и разработок	нет	нет	+
Нематериальные поисковые активы	нет	нет	+
Материальные поисковые активы	нет	нет	+
Основные средства	+	+	+
Незавершенное строительство	нет	+	Нет
Доходные вложения в материальные ценности	нет	+	+
Долгосрочные финансовые вложения	(финансовые активы)	+	+
Краткосрочные финансовые вложения		+	+

Окончание табл. 6

Наименование статьи	МСФО (IAS) 1	Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 №67н	Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 №66н
Отложенные налоговые активы	+	+	+
Отложенные налоговые обязательства		+	+
Прочие внеоборотные активы	нет	+	+
Запасы	+	+	+
НДС по приобретенным ценностям	нет	+	+
Долгосрочная дебиторская задолженность	+	+	+
Краткосрочная дебиторская задолженность		+	
Денежные средства	+	+	+
Прочие оборотные активы	нет	+	+
Уставный капитал	нет	+	+
Собственные акции, выкупленные у акционеров	нет	+	+
Переоценка внеоборотных активов	нет	нет	+
Добавочный капитал	нет	+	+
Резервный капитал	(акционерный капитал, выпущенный компанией, а также фонды (резервный капитал), принадлежащие владельцам материнской компании)	+	+
Резервы под условные обязательства	(резервы)	нет	+
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	нет	+	+
Долгосрочные займы и кредиты	(финансовые обязательства)	+	+
Прочие долгосрочные обязательства		+	+
Краткосрочные займы и кредиты		+	+
Прочие краткосрочные обязательства		+	+
Кредиторская задолженность	+	+	+
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	нет	+	нет
Доходы будущих периодов	нет	+	+
Резервы предстоящих расходов	нет	+	+
Инвестиционная недвижимость	+	нет	нет
Инвестиции, отраженные по методу долевого участия	+	нет	нет
Биологические активы	+	В составе запасов: животные на выращивании и откорме	При необходимости выделяется в составе запасов
Активы, классифицированные как удерживаемые для продажи, и активы, включенные в группу выбытия, классифицированные как удерживаемые для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5	+	нет	Нет
Обязательства и активы по текущим налогам	+	нет	нет
Доля меньшинства, представленная в капитале	+	нет	нет

Анализ табл. 6 позволяет сделать вывод о том, что статьи новой формы бухгалтерского баланса более схожи со статьями бухгалтерского баланса, составленного по МСФО:

- 1) отсутствует статья «незавершенное строительство»;
- 2) дебиторская задолженность не подразделяется на долгосрочную и краткосрочную;
- 3) в балансе по МСФО есть статья «резервы», согласно приказу №66н в балансе содержится строка «резервы под условные обязательства»;
- 4) отсутствует статья «задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов».

Неполное соответствие статей объясняется тем, что ни одна промышленно развитая страна в мире не использует МСФО полностью как национальные стандарты – схожи общие принципы национального учета и МСФО. Стандарты российской отчетности должны обеспечить общую сопоставимость финансовой отчетности российских и западных компаний.

Отчет о прибылях и убытках

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» предусматривает два варианта представления информации о результатах финансовой деятельности [7, п.17]:

- в одном отчете о совокупном доходе;
- в двух отчетах: в отчете, отражающем компоненты прибыли или убытка (отдельный отчет о прибылях и убытках), и во втором отчете, начиная с учета прибылей и убытков отражающем компоненты прочего совокупного дохода (отчет о совокупном доходе).

В отчетности, составленной по международным стандартам, предприятие должно раскрыть следующие позиции о совокупном доходе:

- прибыли и убытки за период, причиняющиеся:
 - доле меньшинства;
 - владельцам капитала материнской компании;
- общий совокупный доход за период, приходящийся на долю:
 - меньшинства;

- основных акционеров.

Согласно международным стандартам в целях более наглядного представления компонентов финансового результата, которые могут различаться по частоте, доходности, а также по прогнозируемости, организация обязана представлять аналитическую структуру расходов, используя классификацию, основанную либо на характере, либо на функциональном назначении расходов, в зависимости от того, какой из классификационных признаков более уместен [7, п.17].

Первый способ представления информации – на основе характера расходов [30]. Этим способом в отчете о прибылях и убытках приводятся данные о расходах компании в отчетном периоде по их характеру (по экономическим элементам): изменение запасов готовой продукции и незавершенного производства, амортизационные расходы, сырье и расходные материалы. Таким образом, формат составления отчета о прибылях и убытках методом учета характера затрат основан на расчете дохода от продаж путем суммирования расходов, представленных по экономическим элементам, изменений запасов и прибыли.

Вторым способом анализа и представления данных в отчете о прибылях и убытках в системе международных стандартов является метод структурирования отчета по функциональному назначению расходов (себестоимости продаж) [30]. Он позволяет разложить доход от продаж в отчете о прибылях и убытках в МСФО на два составных элемента: себестоимость и прибыль. В его основу положены: классификация расходов по их функциональным признакам, выделение части себестоимости продаж, распределение или административная деятельность.

В России результаты финансовой деятельности организации находят отражение в отчете о прибылях и убытках, его форма регламентирована государством, альтернативные варианты составления отсутствуют [29].

В табл. 7 представлено сравнение форм отчета о прибылях и убытках по МСФО и Приказу Минфина №66н.

Таблица 7

Структура отчета о прибылях и убытках по МСФО и в российском законодательстве

МСФО		Приказ Минфина №66н
По характеру затрат	По функциональному назначению затрат	
Выручка	Выручка	Выручка
Прочие доходы	Себестоимость продаж	Себестоимость продаж
Изменения запасов готовой продукции и незавершенного производства	Валовая прибыль	Валовая прибыль (убыток)
Сырье и расходные материалы	Прочие доходы	Коммерческие расходы
Вознаграждение	Коммерческие расходы	Управленческие расходы
Амортизационные расходы	Управленческие расходы	Прибыль (убыток) от продаж
Прочие расходы	Прочие расходы	Доходы от участия в других организациях
Совокупные расходы	Прибыль	Проценты к получению

Окончание табл. 7

МСФО		Приказ Минфина №66н
По характеру затрат	По функциональному назначению затрат	
Прибыль		Проценты к уплате
		Прочие доходы
		Прочие расходы
		Прибыль (убыток) до налогообложения
		Текущий налог на прибыль,
		в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)
		Изменение отложенных налоговых обязательств
		Изменение отложенных налоговых активов
		Прочее
		Чистая прибыль (убыток)

Показательное сравнение структуры отчета о прибылях и убытках позволяет сделать выводы о том, что российская форма отчета о прибылях и убытках в наибольшей степени соответствует отчету о прибылях и убытках в международной практике, составленному по методу функционального назначения затрат. Дополнительно раскрывается информация о характере и величине существенных статей отчета о прибылях и убытках. Одним из отличий российской формы отчета о прибылях и убытках от отчета о прибылях и убытках формата МСФО является отражение амортизации и расходов по оплате труда. Согласно МСФО, если компании раскрывают отчет о прибылях и убытках, используя метод «по функциональному назначению затрат» (на основе себестоимости), то они должны дополнительно к отчету о прибылях и убытках раскрывать данные по расходам на амортизацию и оплату труда [7, п.17]. В российской практике амортизация раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, а относительно расходов на оплату труда ничего не говорится.

В российском варианте отчета о прибылях и убытках доходы и расходы, полученные и понесенные не по основной деятельности, отражаются развернуто [24, п.23]:

- проценты к получению;
- проценты к уплате;
- доходы от участия в других организациях.

Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» доходы и расходы не по основной деятельности должны показываться свернуто.

Отчет о движении денежных средств

Информация о движении денежных средств в результате хозяйственной деятельно-

сти компании находит отражение в отчете о движении денежных средств.

Международными стандартами предусмотрен отдельный стандарт, раскрывающий требования по представлению информации об изменениях величины денежных средств (и их эквивалентов) компании в отчете о движении денежных средств – МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» [14]. В России Приказом Минфина от 02.02.2011 №11н тоже введен отдельный стандарт по учету денежных потоков организаций – ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» [22].

Значительные расхождения наблюдаются в методах подготовки информации – российские правила предусматривают только прямой метод (нарастающим итогом с начала года), а МСФО:

- прямой – раскрывается информация об основных поступлениях и выплатах;
- косвенный – чистая прибыль корректируется с учетом влияния неденежных операций, отложенных (или начисленных) сумм по прошлым (или будущим) поступлениям денежных средств по операционной деятельности, а также статей дохода (или расхода), связанных с потоками денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности.

Косвенный метод более распространен в мировой практике. Он включает элементы анализа, так как базируется на сопоставлении изменений различных статей бухгалтерского баланса за отчетный период, характеризующих имущественное и финансовое положение организации, а также включает анализ движения основных средств, их амортизацию и другие показатели, которые невозможно получить только из данных бухгалтерского баланса.

В результате применения косвенного метода финансовый результат (чистая прибыль) организации за период преобразуется в разность между величинами денежных средств, находящихся в распоряжении организации по состоянию на начало и конец отчетного периода.

Согласно МСФО при отражении денежных потоков в иностранной валюте их величина пересчитывается в валюту отчетности по курсу, принятому на дату возникновения денежного потока [15, п.5]. Однако в целях выверки денежных средств на начало и на конец отчетного периода в отчете о движении денежных средств отражается влияние изменений обменного курса на имеющиеся (или подлежащие выплате) денежные средства в иностранной валюте. Указанная сумма представляется отдельно от денежных потоков, обусловленных операционной, инвестиционной и финансовой деятельностью, и включает курсовую разницу, накопленную по состоянию на конец отчетного периода.

ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», гласит: «Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств, полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату» [23, п.7]. Аванс, задаток, предварительная оплата признаются в бухгалтерском учете организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли аванса, задатка, предварительной оплаты.

Отчет об изменениях капитала

В соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» отчет об изменениях капитала должен отражать [7, п.18]:

- общий совокупный доход за период – с отражением отдельно общей суммы, причитающейся владельцам и доле меньшинства;
- по каждому компоненту капитала – влияние ретроспективного применения или ретроспективного исправления показателей отчетности, признанных в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика. Изменения в расчетных оценках и ошибки»;
- по каждому компоненту капитала – выверку между балансовой стоимостью на начало и конец периода с отдельным раскрытием каждого изменения.

Российская форма отчета об изменениях капитала также содержит информацию об общем совокупном доходе организации за период. Поскольку общий совокупный доход – это изменение в капитале в течение периода в результате операций и других событий, не являющееся изменением в результате операций с собственниками в их качестве собственников. Новая форма отчета об изменениях капитала содержит также раздел «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок», тем самым приводя форму отчета в соответствие с МСФО. Дополнительная информация подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Таким образом, выявленные и систематизированные нами различия основных положений МСФО и российской практики бухгалтерского учета, во-первых, могут быть использованы для подготовки изменений российского законодательства по бухгалтерскому учету. Во-вторых, они позволяют организациям, осуществляющим трансформацию отчетности в соответствии с МСФО, сформировать методику трансформации отдельных статей отчетности. В-третьих, сопоставление ключевых показателей отчетных форм, составленных по МСФО и РПБУ, облегчит инвесторам принятие управленческих решений и, в-четвертых, поможет специалистам, повышающим квалификацию и желающим получить сертификат по МСФО, в подготовке к сдаче экзаменов.

Список литературы

1. *Аверчев И.* Полезные принципы международной отчетности // Бухгалтерия: просто, понятно, практично. 2011 №7 (октябрь). С.66–69.
2. *Генералова Н.В.* Трансформация российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. 2004. № 23. С. 50–57.
3. *Диркова Е.Ю.* Применение стандартов МСФО // Учет в строительстве. 2012 №4. С. 68–73.
4. *Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России от 1 июля 2004года.* [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. *Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России от 29 декабря 1997 года.* [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. *Модеров С.В.* Перевод российской отчетности на международные стандарты: как это

делают на практике // Главбух. 2010. №19 (сентябрь). С. 94–98.

7. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 №160н). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 №160н). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. МСФО (IAS) 18 «Выручка» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 №160н). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10. МСФО (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 №160н). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

11. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 №160н). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

12. МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 №160н). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

13. МСФО (IAS) 38 «НМА» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 №160н). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

14. МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 №160н). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

15. МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 №160н). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

16. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.12.2012). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

17. Негмаджанова О.В. Проблемы трансформации российской отчетности в соответствии с МСФО. URL: <http://www.molod.mephi.ru/2005/dir3.asp?rid=6&order=&page=6> (дата обращения: 01.03.2013).

18. О введении в действие и прекращении действия документов международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: приказ Минфина РФ от 18.07.2012 N 106н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

19. Об утверждении положения о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации: постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. N 107 (в ред. постановления Правительства РФ от 27.01.2012 N 35). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

20. ПБУ 10/99 «Расходы организации». Утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999. №33н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

21. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Утв. Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 №153н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

22. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002. №115н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

23. ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств». Утв. Приказом Минфина РФ от 02.02.2011 № 11н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

24. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Утв. Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

25. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.99 №43н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

26. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Утв. Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 №44н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

27. ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001

№26н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

28. ПБУ 9/99 «Доходы организации». Утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. №32н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

29. *Положение* по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998г. №34н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

30. Приказ Минфина РФ от 02 июля 2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

31. *Титова С.* Составляем отчетность по правилам МСФО // Новая бухгалтерия. 2012 №4. С. 110–121.

32. *Федеральный закон* «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011г. № 402-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

33. *Федеральный закон* «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010г. № 208-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

34. *Шешукова Т.Г., Воробьева О.А.* Методологические и практические аспекты формирования отчетности по МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2008 №1. С. 36–44.

35. URL: <http://www.formataudit.ru/buchuchet?items=181> (дата обращения: 01.03.2013).

36. URL: http://www.businessuchet.ru/content/document_r_106DD148-7304-420D8D48DDEB82773CE5.html. (дата обращения: 01.03.2013).