

**Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Амурский государственный университет»**

Кафедра финансов

**УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС ДИСЦИПЛИНЫ
МОДЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ**

Основной образовательной программы по специальности
080109.65 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит
специализации «Бухгалтерский учет, анализ
и контроль внешнеэкономической деятельности»

Благовещенск 2012

УМКД разработан старшим преподавателем кафедры финансов Истоминым
Виталием Сергеевичем

Рассмотрен и рекомендован на заседании кафедры

Протокол заседания кафедры от «26» 11 2012 г. № 4

Зав. кафедрой *коф* /Ю.А. Ковшун/
подпись И.О.Ф.

УТВЕРЖДЕН

Протокол заседания УМСС 080109.65 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит
от «26» 11 2012 г. № 4

Председатель УМСС *коф* /Ю.А. Ковшун/
подпись И.О.Ф.

СОДЕРЖАНИЕ

Рабочая программа дисциплины «Модели бух. ...терского учета в зарубежных странах»	3
1 Цели и задачи освоения дисциплины	4
2 Место дисциплины в структуре ООП ВПО	4
3 Требования к освоению дисциплины	4
4 Структура и содержание дисциплины	5
5 Краткое изложение программного материала	5
6 Методические указания (рекомендации) по изучению дисциплины	38
6.1 Методические указания к практическим занятиям	38
6.2 Методические указания по самостоятельной работе студентов	40
7 Контроль знаний по дисциплине	41
7.1 Текущий контроль знаний	41
7.2 Итоговый контроль знаний	46
8 Интерактивные технологии и инновационные методы, используемые в образовательном процессе	47
9 Учебно-методическое и информационное обеспечение дисциплины	49
10 Материально-техническое обеспечение дисциплины	50

**РАБОЧАЯ ПРОГРАММА ДИСЦИПЛИНЫ
«МОДЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ»**

Специальность 080109.65 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Специализации – Бухгалтерский учет, анализ и контроль внешнеэкономической деятельности

Квалификация выпускника – Экономист

Курс 4. Семестр 7

Лекции – 16 час.

Практические занятия – 16 час.

Самостоятельная работа – 40 час.

Общая трудоемкость – 72 час.

Зачет – 8 семестр

Составитель – В.С. Истомин, ст. преподаватель

Факультет экономический

Кафедра финансов

Рабочая программа составлена на основании Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по специальности 080109.65 Бухгалтерский учет, анализ и аудит, утвержденного 17.03.2000 г.

1 ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ

Целью освоения дисциплины «Модели бухгалтерского учета в зарубежных странах» является формирование у студентов понимания методологии развития бухгалтерского учета в зарубежных странах во взаимосвязи с Россией и существующих национальных методик учета и учетных систем.

Задачами дисциплины являются:

- установление общих принципов и особенностей бухгалтерского учета за рубежом;
- получение знаний в области международной унификации бухгалтерского учета и отчетности в разных странах;
- овладение методами и способами учетных процессов в странах британо-американской, континентальной и других системах бухгалтерского учета;
- получение практических навыков формирования учетных регистров и составления отчетности в системах бухгалтерского учета за рубежом.

2 МЕСТО ДИСЦИПЛИНЫ В СТРУКТУРЕ ООП ВПО

ГОС ВПО по специальности 080109.65 Бухгалтерский учет, анализ и аудит дисциплина «Модели бухгалтерского учета в зарубежных странах» не включена в обязательный минимум содержания образовательной программы подготовки экономиста. Рабочим учебным планом по указанной специальности данная дисциплина введена в цикл специальных дисциплин (дисциплина по выбору).

Освоение данной дисциплины базируется на знаниях, умениях, навыках, полученных в ходе изучения дисциплин:

1. Экономическая теория – основы курса.
2. Мировая экономика – основы курса.
3. Теория бухгалтерского учета – полный курс.
4. Теория экономического анализа – полный курс.
5. Бухгалтерский финансовый учет – полный курс.

Дисциплина «Модели бухгалтерского учета в зарубежных странах» служит основой для освоения таких дисциплин, как «Международные стандарты учета и финансовой отчетности», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», а также для успешного прохождения практик, итоговой государственной аттестации.

3 ТРЕБОВАНИЯ К ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ

В результате освоения дисциплины обучающийся должен демонстрировать следующие результаты образования:

1) знать: исторический аспект развития бухгалтерского учета в зарубежных странах и в России; организационно-правовые формы хозяйственной деятельности за рубежом; правовое регулирование бухгалтерского учета за рубежом; общие принципы и особенности бухгалтерского учета за рубежом; классификацию моделей (систем) бухгалтерского учета в зарубежных странах; формирование плана счетов и классификацию счетов в зарубежных странах; этапы учетно-аналитического цикла в зарубежных системах учета; методику составления пробного баланса и финансовой отчетности в зарубежных компаниях; особенности бухгалтерского учета в США, Великобритании, Германии, Франции, Японии;

2) уметь: различать системы бухгалтерского учета за рубежом и классифицировать основные модели бухгалтерского учета; по данным конкретных ситуаций отражать в учете операции хозяйственной деятельности и формировать отчетность в различных системах учета; применять основные аналитические показатели, используемые в учетных моделях;

3) владеть: терминологическим и категориальным аппаратом бухгалтерского учета в зарубежных странах; способами и приемами отражения хозяйственных операций и составления финансовой отчетности в различных системах учета.

4 СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Общая трудоемкость дисциплины «Модели бухгалтерского учета в зарубежных странах» составляет 72 часа.

№ п/п	Раздел дисциплины	Семестр	Неделя семестра	Виды учебной работы, включая самостоятельную работу студентов, и их трудоемкость (в часах)			Формы тек. контроля успеваемости (по нед. сем.) Форма промежуточной аттестации (по сем.)
				Лек.	Пр.	СРС	
1	Тема 1. Общие принципы и особенности бухгалтерского учета за рубежом	7	1 (л.) 2 (пр.) 1-2 (сам.)	2	1	3	Устный опрос (2 нед.)
2	Тема 2. Основные модели бухгалтерского учета	7	3 (л.) 2, 4 (пр.) 3-4 (сам.)	2	2	4	Устный опрос, выступления. Тест (4 нед.)
3	Тема 3. Бухгалтерские счета и их классификация	7	5 (л.) 4 (пр.) 4-5 (сам.)	1	1	4	Устный опрос (4 нед.)
4	Тема 4. Британо-американская система бухгалтерского учета	7	5, 7 (л.) 6 (пр.) 6-7 (сам.)	2	2	5	Выступления. Тест (6 нед.)
5	Тема 5. Учетная система в Германии	7	7, 9 (л.) 8 (пр.) 8-9 (сам.)	2	2	5	Устный опрос, выступления (8 нед.)
6	Тема 6. Французская система бухгалтерского учета	7	9, 11 (л.) 10, 12 (пр.) 10-11 (сам.)	2	3	5	Устный опрос, доклад (10 нед.)
7	Тема 7. Бухгалтерский учет в Японии	7	11, 13 (л.) 12, 14 (пр.) 12-14 (сам.)	2	2	5	Устный опрос, выступления (12 нед.)
8	Тема 8. Сущность международных стандартов финансовой отчетности	7	13, 15 (л.) 14, 16 (пр.) 14-16 (сам.)	2	3	5	Доклад (14 нед.). Тест (16 нед.)
9	Тема 9. Взаимосвязь развития бухгалтерского учета в России с зарубежным бухгалтерским учетом	7	15 (л.) 16 (сам.)	1	–	4	–
10	<i>Итоговый контроль знаний</i>	7	–	–	–	–	Зачет
Итого				16	16	40	–

5 КРАТКОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ ПРОГРАММНОГО МАТЕРИАЛА

В данном разделе представлены планы-конспекты лекций по каждой теме дисциплины «Модели бухгалтерского учета в зарубежных странах».

ТЕМА 1. Общие принципы и особенности бухгалтерского учета за рубежом (2 ч.)

План лекции:

1. Роль и задачи бухгалтерского учета.
2. Факторы, влияющие на содержание учетной практики.
3. Основные принципы бухгалтерского учета за рубежом.
4. Правовое регулирование бухгалтерского учета за рубежом.

Бухгалтерский учёт осуществляется хозяйствующими субъектами всего мира. Главной его функцией является аккумуляция финансовой информации. При этом бухгалтерский учёт позволяет стандартизировать отражение операций компании, независимо от её типа, а также от того, кто является пользователем информации.

Бухгалтерская информация используется большим количеством людей: инвесторами и кредиторами (внешние пользователи), менеджерами компании (внутренние пользователи), служащими государственных органов, конкурентами и др.

Основными целями и задачами финансовой отчётности является предоставление информации, которая была бы полезной для принятия решений об инвестициях и предоставлении кредитов, помогала бы пользователям оценивать будущее движение денежных средств, отражала бы рекламации изменения в экономических ресурсах.

Принципы бухгалтерского учёта в странах мира значительно различаются. Эти различия обуславливаются как разнообразием существующих форм организации хозяйственной деятельности, так и влиянием на практику учёта внешних факторов (экономических, политических, социальных, географических и др.).

В некоторых странах, например в США, информация, генерируемая в рамках бухгалтерского учёта, направлена, прежде всего, на удовлетворение потребностей инвесторов и кредиторов. В других странах роль бухгалтерского учёта и приоритеты могут быть иными. Подход, характерный для бухгалтерского учёта в большинстве стран Южной Америки: на первое место ставится предоставление достоверной информации государственным органам, осуществляющим контроль за надлежащим исполнением налогового законодательства.

В некоторых странах система бухгалтерского учёта формируется исходя из приоритета макроэкономических целей, в частности: достижения заданных темпов роста национальной экономики, снижения инфляции, полезности учётной информации для налоговых органов, а также для инвесторов и кредиторов.

Факторы, влияющие на содержание учётной практики в той или иной стране:

- тип кредиторов и инвесторов как основных пользователей учётной информации;
- число физических и юридических лиц, вовлечённых в процесс инвестирования капитала;
- участие инвесторов в управлении бизнесом;
- степень развития финансового рынка и рынка ценных бумаг;
- степень участия в международном бизнесе.

Влияние этих факторов можно проанализировать на примере развития отдельных стран.

Например, промышленная революция в США, Великобритании привела к резкому увеличению богатства, в основном за счёт зарождения среднего бизнеса. Именно этот процесс оказал существенное влияние на развитие финансового учёта, так как росло количество инвесторов, кредиторов, их состав становился всё более разнообразным. Многие компании переросли в корпоративную форму собственности. Владельцы компаний, инвесторы всё более отделялись от оперативного управления своим капиталом, передавая эти функции профессиональным управляющим. В этой ситуации финансовая учётная информация становится важнейшим источником данных о благосостоянии компании. Появилась практика предоставления управленческим персоналом финансовых отчётов акционерам для контроля за эффективным использованием ресурсов. Именно это обстоятельство предопределило нацеленность финансовой отчётности на информационные потребности инвесторов и кредиторов. Такая ориентация финансового учёта была свойственна США и Великобритании в течение многих лет. В этих странах были созданы рынки и биржи ценных бумаг. В результате финансовые отчёты компаний этих стран отличаются аналитичностью, и определение рентабельности хозяйственной деятельности является целью финансового учёта.

В других же странах (Германия, Швейцария) финансовая политика определяется небольшим количеством банков, которые удовлетворяют значительную часть потребностей бизнеса. Одновременно происходит и концентрация в акционировании компаний. Этот путь является более простым и эффективным, поскольку компания имеет ограниченное число владельцев и кредиторов (например, один крупный банк). Правительство этих стран требует публиковать некоторую информацию о компаниях, поэтому компании также вынуждены готовить финансовую отчётность, но в менее детализированном виде, нежели, например, американские компании.

В этих странах отчётность нацелена на защиту, прежде всего, банков-кредиторов. Для бухгалтерской практики характерен консерватизм.

Во Франции и Швеции бухгалтерский учёт имеет несколько иную ориентацию. Здесь правительство играет определяющую роль в управлении национальными ресурсами. Предприятия обязаны придерживаться правительственной экономической политики, в частности в рамках макроэкономического планирования. Правительство в этих странах не только контролирует финансовые возможности бизнеса, но и выступает при необходимости в роли инвестора или кредитора. Таким образом, бухгалтерский учёт ориентирован, прежде всего, на потребности государственных плановых органов, и фирмы вынуждены следовать унифицированным стандартам в области учёта и отчётности.

В мире сложились два направления правового регулирования бухгалтерского учёта, различающиеся по типу законодательства и степени его влияния на различные стороны жизни. К первому направлению относятся страны, которые имеют разветвлённый кодекс законов, касающихся бухгалтерского учёта. Ко второму – страны, использующие законодательство общеправовой ориентации.

В первом случае законы носят жёстко определяющий характер, представляя собой серию предписаний типа «вы должны». Это значит, что физические и юридические лица должны следовать букве закона. В большинстве стран, использующих этот подход, учётные стандарты возводятся в ранг государственных законов. Процедуры ведения учёта при этом детализируются и достаточно жёстко регламентируются. В этих странах главной задачей бухгалтерского учёта является исчисление государственных налогов и контроль за своевременностью и полнотой их оплаты. К числу таких стран относятся Германия, Франция, Аргентина и др.

Вторая группа стран ограничивается сводом законов общего права, представляющих собой серию ограничений типа «вы не должны». Законы этого типа как бы указывают на пределы, в рамках которых физические и юридические лица имеют свободу действия. В таких странах учётные стандарты не регулируются государством, а определяются различными профессиональными организациями бухгалтеров. При этом стандарты более гибки и подвержены влиянию различных новаций. К данной группе стран относятся Великобритания, США и др.

Литература:

основная [1], [2];

дополнительная [4], [5], [6];

периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 2. Основные модели бухгалтерского учета (2 ч.)

План лекции:

1. Основные причины различий в национальных системах учета.
2. Сущность систем (моделей) бухгалтерского учета за рубежом.
3. Характерные черты англо-американской модели учета.
4. Характерные черты континентальной модели учета.
5. Характерные черты латиноамериканской модели учета.
6. Основные характеристики развивающихся моделей бухгалтерского учета (исламской и интернациональной).
7. Сущность иерархической классификации моделей учета (К. Ноубс).

Многие исследователи отмечают, что в мире не существует и двух стран с идентичными системами учёта. Однако в странах с похожими социально-экономическими условиями системы учёта имеют много общего.

В связи с этим можно выделить несколько моделей бухгалтерского учёта: британо-американскую, континентальную, южноамериканскую, исламскую, интернациональную. Рассмотрим основные черты каждой из этих моделей.

Основные принципы британо-американской модели разработаны в Великобритании, США и Голландии, поэтому её называют ещё британо-американо-голландской. Для этой модели не характерна жёсткая регламентация учёта. Основная идея – ориентация учёта на информационные запросы инвесторов и кредиторов. В странах, использующих эту модель, как правило, хорошо развиты рынки ценных бумаг, где большинство компаний и находят дополнительные источники финансовых ресурсов.

К странам с британо-американской моделью учёта относятся: Австралия, Багамы, Барбадос, Бенин, Бермуды, Ботсвана, Великобритания, Венесуэла, Гана, Гонконг, Доминиканская Республика, Замбия, Зимбабве, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Каймановы острова, Канада, Кения, Кипр, Колумбия, Либерия, Малави, Малайзия, Мексика, Нигерия, Нидерланды, Новая Зеландия, Пакистан, Панама, Папуа-Новая Гвинея, Пуэрто-Рико, Сингапур, США, Танзания, Тринидад и Тобаго, Уганда, Фиджи, Филиппины, Центральноамериканские страны, ЮАР, Ямайка.

Континентальная модель характерна для стран Европы. Здесь бизнес имеет тесные связи с банками, с государством, которые в основном и удовлетворяют финансовые запросы компаний. В этой системе бухгалтерский учёт регламентируется законодательно и отличается значительной консервативностью. Учётная практика направлена, прежде всего, на удовлетворение требований правительства, особенно в отношении налогообложения в соответствии с национальным макроэкономическим планом. Ориентация на управленческие запросы кредиторов не является приоритетной задачей учёта.

Следует отметить, что франкоязычные африканские страны в большинстве своём также придерживаются этой системы бухгалтерского учёта. Континентальную модель используют: Австрия, Алжир, Ангола, Бельгия, Буркина-Фасо, Берег Слоновой Кости, Гвинея, Греция, Дания, Египет, Заир, Испания, Италия, Камерун, Люксембург, Мали, Марокко, Норвегия, Португалия, Сенегал, Сьерра-Леоне, Того, Франция, Германия, Швейцария, Швеция, Япония.

Основным отличием южноамериканской модели является перманентная корректировка учётных данных на темпы инфляции. В целом же учёт ориентирован на потребности государственных плановых органов, а методики учёта унифицированы. Информация, необходимая для контроля за исполнением налоговых предписаний, хорошо отражается в учёте и отчётности.

Южноамериканскую модель используют: Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор.

Исламская модель развивается под огромным влиянием богословских идей и имеет ряд особенностей. В частности, запрещается получение финансовых дивидендов ради собственно дивидендов. Рыночным ценам отдаётся предпочтение при оценке активов и обязательств компаний.

Необходимость развития интернациональной модели вытекает из потребности в международной согласованности учёта, прежде всего в интересах иностранных участников международных валютных рынков.

Общее понятие национальной системы бухгалтерского учёта вытекает из определения учётной системы и конкретизируется рядом критериев:

историческое место учётной системы;

методы учёта и оценки производственных запасов (стоимость приобретения, реализационная и средневзвешенная стоимость, плановая себестоимость, методы ЛИФО, ФИФО и т.п.);

используемые методы начисления амортизации и её отображение в учёте;

отчётные формы и показатели, их регламентация;

внешние формы контроля деятельности фирм.

Количество классификаций зависит от того, какой признак положен в основу классификационного группирования.

Отдельно выделяют также следующие национальные бухгалтерские системы:

стран Восточной Европы – единая бухгалтерия, затратная база плана счетов, цель учётной системы – снижение себестоимости;

стран Европейского Сообщества – две бухгалтерии (общая и аналитическая), прибыльная база плана счетов, цель учётной системы – увеличение прибыли;

французская – две бухгалтерии, производственная база плана счетов, цель бухгалтерии – увеличение дохода;

Организации Объединённых наций – две бухгалтерии, производственная база плана счетов, цель учётной системы – увеличение дохода.

Таблица 1

Источник и характеристика регулирования национальных систем бухгалтерского учета

Страна	Основной источник регулирования	Общая характеристика регулирования
Германия	Законодательный орган	Чрезвычайный консерватизм при доминировании налогового законодательства
Россия	Законодательный орган	Доминирование консервативного подхода и налогового законодательства
Франция	Законодательный орган	Доминирование консервативного подхода и налогового законодательства
Япония	Законодательный орган	Доминирование консервативного подхода и налогового законодательства
Корея	Законодательный орган	Доминирование консервативного подхода и налогового законодательства
Великобритания	Законодательный орган и профессиональные организации	Становится все больше объектом законодательства
США	Законодательный орган и профессиональные организации	Гибкая
Нидерланды	Законодательный орган и профессиональные организации	Доминирование консервативного подхода и налогового законодательства
Филиппины	Законодательный орган и профессиональные организации	Доминирование консервативного подхода и налогового законодательства

Исходя из трактовки учёта и разнообразия национальных систем учёта и отчётности, выделяют четыре основных варианта трактовки учёта, которые могут объяснить существующие системы учёта и отчётности: макроэкономический, микроэкономический, независимый, однообразный. Несмотря на то, что ни одна из существующих систем не развивается в соответствии с каким-то одним вариантом учёта, макроэкономическая трактовка особенно чётко проявляется в Швеции; микроэкономическая находит отображение в нескольких многонациональных корпорациях в Нидерландах; американская и британская модели отображают независимый подход к трактовке учёта; французская и немецкая системы учёта служат примером единого подхода.

Исходя из общей экономической ситуации в стране, выделяют 10 разновидностей национальных моделей. Примерами стран с указанными типами являются:

1. США, Канада, Нидерланды.
2. Страны Британского Содружества, за исключением Канады.
3. Германия, Япония.
4. Страны континентальной Европы, за исключением Германии, Нидерландов и стран Скандинавии.
5. Страны Скандинавии.
6. Израиль и Мексика.
7. Страны Южной Америки.
8. Развивающиеся страны Ближнего и Дальнего Востока.
9. Страны Африки, за исключением стран Южной Африки.
10. Страны посткоммунистического блока.

В соответствии со «сферами влияния» на систему учёта «стран-матерей» выделяют три сферы:

1. Британская модель, влияющая на развитие учёта в Австралии и Индии.
2. Американская модель, распространённая в Мексике и в ряде латино-американских стран, Израиле и Японии.
3. Французская модель, существующая в Южной Европе, районах Средиземноморья и тех южноамериканских странах, коммерческое законодательство которых составлено по образцу Кодекса Наполеона.

Американская бухгалтерская ассоциация выделяет восемь классификационных признаков: политическая и экономическая системы, уровень экономического развития, цели финансовой отчётности, авторство учётных стандартов, принципы и уровень профессиональной подготовки и сертификации, система контроля выполнения профессиональных и этических стандартов, пользователи учётной информации.

К. Ноубс выделяет следующие критерии классификации систем бухгалтерского учета:

1. Основные пользователи финансовой отчетности.
2. Степень регулируемости бухгалтерского учета.
3. Значение правил налогообложения при измерении хозяйственных процессов и объектов.
4. Принцип осторожности (при оценке основных средств, товароматериальных запасов, дебиторской задолженности).
5. Жесткое следование принципу оценки по первоначальной стоимости.
6. Использование при оценке стоимости замещения (текущей стоимости).
7. Практика составления консолидированной финансовой отчетности.
8. Склонность к созданию различных фондов и плавной динамики финансового результата.
9. Унифицированность правил бухгалтерского учета для различных типов предприятий.

На основании выделенных критериев классификация систем бухгалтерского учета представлена на рис. 1.

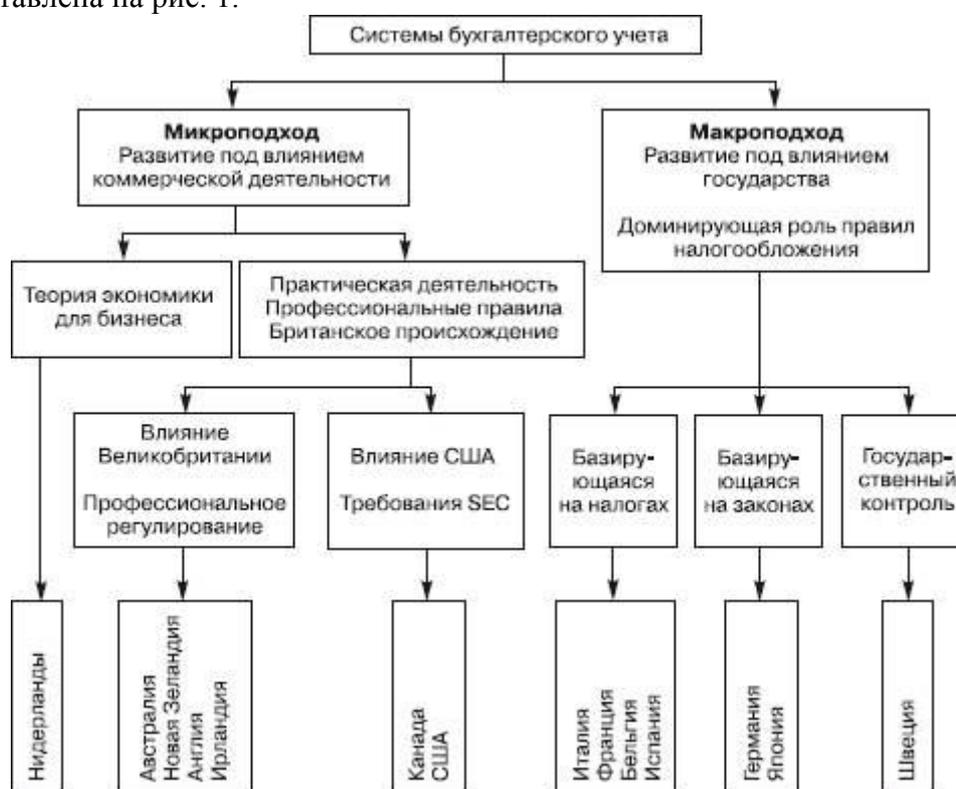


Рис. 1. Классификация систем бухгалтерского учета

Современные отечественные исследователи в области бухгалтерского учета выделяют и другие классификационные признаки и соответственно классификацию учетных систем. Наибольшее распространение получили следующие пять классификаций:

британская, американская, континентально-европейская;
британская, франко-испано-португальская, германо-нидерландская, американская;
британская, латиноамериканская, континентально-европейская, американская;
англо-американская, континентально-европейская, южноамериканская, смешанной экономики (страны Восточной Европы и государства бывшего Советского Союза);

англо-американская, европейская, голландская, латиноамериканская, исламская, постсоциалистическая, МСФО.

Следует отметить, что не существует стран с идентичными системами учета. Отнесение той или иной страны к классификационной группе является условным, необходимо видеть не только схожесть, но и определенные различия в бухгалтерской практике.

Из перечисленных классификаций систем бухгалтерского учета современные экономисты выделяют три модели: англо-американскую, континентальную, южноамериканскую. Ниже представлены характерные черты каждой из них.

Литература:

основная [1], [2], [3];

дополнительная [1], [2], [5], [6];

периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 3. Бухгалтерские счета и их классификация (1 ч.)

План лекции:

1. Принципы классификации и упорядочения счетов в разных странах.
2. Особенности построения плана счетов в различных странах.
3. Сравнительные характеристики классов счетов.
4. Базовые принципы их построения.
5. План счетов стран ЕС.
6. Англо-американская система счетов.

Каждое предприятие использует набор бухгалтерских счетов, с помощью которого формируется учетная и отчетная информация о хозяйственной деятельности. Счета открывают на каждый вид актива, капитала и обязательств, доходов и расходов.

В системе бухгалтерского учета всех стран природа экономических хозяйственных операций имеет два направления: увеличение (+) или уменьшение (–). Поэтому счет разбивается на две информационные зоны, предназначенные для учета изменений, увеличивающих либо уменьшающих начальную величину показателя.

Большое количество объектов бухгалтерского наблюдения характеризуется разнообразием, что требует их упорядочения и классификации по определенным признакам. Техника записей по счетам во всех странах одинакова для соблюдения основного бухгалтерского уравнения и поддержки суммарного равенства активов, обязательств, капитала, доходов и расходов.

В практике зарубежного учета наиболее распространенными подходами к классификации бухгалтерских счетов являются:

1) классификация счетов в разрезе элементов, составляющих основу бухгалтерского уравнения (активов, обязательств, капитала, доходов, расходов);

2) классификация счетов на группы реальных (постоянство – активы, обязательства, капитал), номинальных (временность – доходы, расходы), смешанных счетов;

3) классификация счетов на основе форм финансовой отчетности (счета баланса: счета активов, обязательств, капитала; счета отчета о прибылях и убытках – счета доходов, расходов, финансовых результатов).

Принципы построения плана счетов в странах. Национальный план счетов бухгалтерского учета является основной частью учетной системы, отвечает ее целям, задачам и тесно связан с формами собственности, методами формирования цен, налоговой политикой государства, способами самофинансирования, определения конечных результатов работы внутренних подразделений предприятия (центров ответственности, центров анализа, сегментов деятельности, цехов, бригад и т.п.).

Вопросам создания, совершенствования и внедрения планов счетов бухгалтерского учета в мире уже в течение столетий уделяется пристальное внимание ученых и специалистов в целях обеспечения достоверности и создания доверия к бухгалтерскому учету, повышению его управленческих функций, внедрения на его основе действенной системы налогообложения.

Известно, что на Всемирной выставке в Париже в 1889 году золотую медаль в области бухгалтерского учета получила книга Леотея и Гибо «Наука счетов, доступная всем». Отле совместно с лауреатом Нобелевской премии 1913 года Лафонтеном впервые разработали в 1896 году десятичную систему классификации счетов.

Фор, признаваемый отцом нормализации французского плана счетов, в 1912 году разработал общую концепцию плана счетов бухгалтерского учета.

В 1937 году был разработан и внедрен национальный план счетов Германии, в котором впервые четко разделены финансовая и производственная (цеховая) бухгалтерия, с установлением связей между ними тремя разными способами в зависимости от размеров предприятия.

В последующем было создано более 100 национальных планов счетов: Монако – 1946 год, Тунис – 1968 год, Мадагаскар – 1969 год, Сенегал – 1972 год, Алжир – 1974 год, Бельгия – 1976 год и т.д.

Около 30 государств, входивших в англосаксонскую бухгалтерскую систему, не сформировали единые национальные планы счетов, а используют лишь профессиональные планы счетов (Англия, США, Канада, Япония и др.). Так, американская энциклопедия учетных систем приводит 73 отраслевых планов счетов.

В 1960–1980 годах сформировались три региональных (международных) планов счетов:

- план счетов Европейского экономического сообщества,
- план счетов Организации африканского единства,
- план счетов Латиноамериканских государств.

Наиболее широкое распространение получил план счетов африканского единства, разработанный в 1969 году и внедренный в большинстве стран Африки в качестве национального плана счетов, а в дальнейшем он был рекомендован международными организациями развивающихся стран также для Юго-Восточной Азии, Ближнего Востока, Ливана, Чили.

В настоящее время ряд профессиональных бухгалтерских организаций поставили вопрос о необходимости создания Всемирного плана счетов бухгалтерского учета.

Общие бухгалтерские принципы построения плана счетов включают:

1. Международные принципы его построения и вытекающие из них требования к бухгалтерскому учету: точное отражение имущественного и финансового положения фирмы, оценка средств и источников, осторожность, разделение бухгалтерских периодов, постоянство используемых методов, доброкачественность информации и продолжение деятельности;

2. Четкое выделение в плане счетов 4 категорий счетов:

- балансовые счета (активные, пассивные, активно-пассивные). Обычно в эту группу входит 5 классов счетов, позволяющих составлять бухгалтерский баланс;

- счета «затраты - выпуск – результаты», предназначенные для определения результата в целом по предприятию по видам деятельности: эксплуатационная, финансовая,

чрезвычайная. В этой группе в зависимости от учетных систем представлено 2-3 класса счетов;

- счета управленческой, маржинальной, аналитической, вспомогательной бухгалтерий, используемые для принятия тактических и стратегических решений, определения и анализа себестоимости, результатов работы в разрезе центров ответственности. В зависимости от систем управленческая бухгалтерия включает 1-3 класса счетов;

- счета, осуществляющие связь между финансовой и управленческой бухгалтериями. Обычно эти счета включаются в классы управленческой бухгалтерии. Этот принцип используется в планах счетов Европейского экономического сообщества, Организации африканского единства, Латиноамериканских государств. Использование этого принципа в мировой практике учета позволяет решить две основные управленческие проблемы:

а) организовать финансовое управление предприятием по данным финансовой бухгалтерии;

б) организовать тактическое и стратегическое управление фирмой по данным управленческой бухгалтерии.

3. Определение финансовых результатов работы предприятия 4 разными способами по 4 категориям счетов: балансовым, затраты - выпуск, управляющим и связывающим финансовую и управленческую бухгалтерию.

При этом один и тот же финансовый результат фирмы определяется разными способами с различной степенью детализации (в целом по предприятию – соизмерением остатков активных и пассивных счетов, по видам деятельности – соизмерением затрат с выпуском, по центрам ответственности и для целей контроля – по отражающим счетам).

4. В большинстве региональных и национальных планов счетов выделяются основные счета, субсчета первого и второго порядка, аналитические счета первого и второго порядка, при этом кодирование счетов производится, как правило, по десятичной системе, что особенно важно при автоматизации учетных процессов и решения управленческих проблем.

В мировой практике известны три основных направления в построении планов счетов: матричный, линейный, иерархический.

При матричном – все счета делятся на классы и группы, в которых выделяются подклассы счетов и сами счета.

Линейное построение плана счетов – это последовательное изложение номенклатуры синтетических счетов, объединенных в группы и не имеющих субсчетов.

В России принят иерархический подход к построению плана счетов, а особое внимание отводится использованию информационных возможностей субсчетов.

В большинстве национальных планов счетов выделяют основные счета и субсчета первого и второго порядка, а кодирование счетов происходит по десятичной системе.

Выделяют три основных подхода к построению структуры плана счетов:

а) двухкруговой принцип, предусматривающий выделение двух автономных систем счетов в соответствии с целями финансового и управленческого учета;

б) однокруговой (интегрированный, монистический) принцип, где счета управленческого учета корреспондируют со счетами финансового учета в рамках единой системы счетов;

в) мерный подход реализован в планах счетов почти 80 стран, в том числе в большинстве стран членов ЕС. Он означает, что в системе счетов производственного учета ведется учет запасов, калькулируется себестоимость продукции и определяется финансовый результат основной деятельности.

В системе финансового учета отражаются расчеты с дебиторами и кредиторами, определяется общий финансовый результат деятельности предприятия.

В финансовом учете используется «Контрольный счет финансового учета», а в производственном – «Контрольный счет управленческого учета», предназначенные для зеркального отображения информации. При таком подходе сумма прибыли, рассчитанная в

автономных учетных системах, может не совпадать. Это обусловлено тем, что в системе производственного учета формируется прибыль от основной деятельности, а в системе счетов финансового учета отражаются еще прибыли и убытки от внереализационных операций. Расхождения могут быть и из-за различия в методах оценки запасов. В случае использования метода ЛИФО в производственном учете и одновременно метода ФИФО в финансовом учете, возникают расхождения в оценке прибыли, требующие дополнительного согласования.

Характеристика учетного цикла. Учетный цикл – определенная последовательность бухгалтерских процедур, а именно формирования первичной, сводной и отчетной информации в рамках единой системы бухгалтерского учета.

Циклы, которые проходит учетная информация на предприятии:

- 1) первичное наблюдение;
- 2) документальное оформление операций;
- 3) текущая группировка фактов хозяйственной деятельности;
- 4) итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности;
- 5) анализ деятельности.

Для правильного отражения операций на счетах бухгалтер любой страны решает три проблемы, включающие:

- 1) когда состоялась операция – проблема идентификации по времени;
- 2) какая стоимостная оценка операции – проблема квантификации или оценки;
- 3) на каких счетах записать операцию – проблема классификации в системе счетов бухгалтерского учета.

Национальный план счетов стран-членов ЕЭС базируется на международных и национальных бухгалтерских стандартах и других законах. Они разработаны в соответствии с Четвертой Директивой ЕЭС от 25 июля 1978 г., которая устанавливает единые нормы и требования для стран сообщества по каждой статье баланса и отчета о прибылях и убытках, координирующей национальные учетные системы и являющейся основой создания европейской региональной системы бухгалтерского учета 12 государств. План счетов бухгалтерского учета ЕЭС основан на бухгалтерских стандартах Международного комитета по бухгалтерским стандартам: учет основных средств, аренды оборудования, амортизация продукции, научно-исследовательских работ, результатов изменения курсов валют, государственных субсидий, налогов, оценка запасов и незавершенного производства. План счетов бухгалтерского учета ЕЭС используют международные принципы проведения ревизий и стандарты бухгалтерского учета Международной федерации бухгалтеров и Европейского союза экспертов по экономическому и финансовому учету. Союзы дипломированных бухгалтеров, аудиторов и комиссаров по бухгалтерским счетам каждой страны ЕЭС принимают решения о степени обязательности использования международных норм (в полном объеме, аннулирование или замена отдельных статей).

Англо-американская бухгалтерская система характеризуется отсутствием общенациональных планов счетов (США, Канада, Англия и др.), использованием в экономике страны профессиональных планов счетов и, как следствие этого, незначительным уровнем нормализации бухгалтерского учета. Это дает бухгалтерам большую независимость в выборе методологических решений, но усложняет сопоставимость данных и переход специалистов с одной компании в другую. Принятые в компаниях планы счетов соответствуют требованиям бухгалтерских стандартов, принятых национальными и профессиональными международными организациями.

В англо-американской учетной системе используются десятки планов счетов. Для нее характерны следующие принципы организации: наличие двух самостоятельных бухгалтерий: финансовой и управленческой. При этом финансовая бухгалтерия характеризует имущественное состояние фирмы, прибыльность и финансовую устойчивость и предназначена для государственной налоговой системы, банковской системы, акционеров, поставщиков, т.е. имеет внешнее назначение.

Например, в США каждая фирма, исходя из своих потребностей, разрабатывает собственный план счетов. Счета открываются на каждый вид актива, пассива и капитала фирмы. Совокупность всех счетов фирмы с соответствующими номерами называется планом счетов. Небольшой фирме достаточно иметь несколько десятков счетов, а многонациональной корпорации приходится вести тысячи счетов. В плане счетов выделяются счета финансовой бухгалтерии и счета управленческой бухгалтерии.

Управленческая бухгалтерия не является обязательной, используется как правило, на крупных и средних предприятиях для целей внутри фирменного управления; план счетов строится на основе метода «затраты - выпуск» с постоянной направленностью бухгалтерского учета на конечный результат. Финансовая бухгалтерия сопоставляет затраты с выпуском в разрезе функциональных счетов (производство, транспорт, снабжение, реализация, администрация и т.д.) и определяет финансовый результат, а в случае однородности выпускаемой готовой продукции, соизмерение затрат, выпуска и результатов производится в разрезе центров ответственности.

В управленческой бухгалтерии соизмерение затрат с выпуском и определение финансовых результатов производится в разрезе изделий, внутренних и внешних сегментов деятельности; определение финансового результата производится на основе использования системы национальных счетов ООН, на базе группировки затрат по элементам и с четким определением вновь созданной стоимости.

Литература:

основная [1], [2], [3];

дополнительная [1], [4], [5], [6];

периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 4. Британо-американская система бухгалтерского учета (2 ч.)

План лекции:

Цель англо-американской школы бухгалтерского учета и основные идеи для ее достижения.

Главные представители англо-американской школы.

Основные отчеты, включаемые в финансовую отчетность США.

Учетный цикл американского предприятия.

Бухгалтерский баланс и порядок его составления.

Сущность отчета о прибылях и убытках.

Способы составления отчета о движении денежных средств.

Изменение учетной политики в американских компаниях.

Основные принципы англо-американской модели разработаны в Великобритании, США. Однако тут следует различать английский и американский варианты. Первый характерен для таких стран как Великобритания, Южная Африка, Новая Зеландия, Австралия, Эйре; второй – для США, Канады, Японии, Мексики, Филиппин. Большой вклад в развитие модели внесла Голландия, поэтому правильнее называть данную модель англо-американо-голландской. И в настоящее время роль этих стран продолжает оставаться чрезвычайно активной.

Англо-американская модель функционирует в условиях развитого финансового и акционерного рынков, где большинство компаний и находят дополнительные источники финансовых ресурсов. Основная идея модели – ориентация учета на информационные запросы мелких и средних акционеров-инвесторов и кредиторов. Основной учетный принцип – «получение достоверной и справедливой информации». Основная цель – определение рентабельности деятельности как одной из характеристик эффективности работы управленческого персонала.

Методология бухгалтерского учета определяется независимым профессиональным сообществом, после чего учетные стандарты утверждаются законодательно, и их соблюдение

является обязательным. Таким образом, применяется профессиональное регулирование методологии учета, а не прямое государственное регламентирование.

Англо-американская методология считается наиболее либеральной, поскольку содержит альтернативные варианты оценки и учета. Выбранные предприятием варианты оформляются в виде учетной политики. Планы счетов являются профессиональными, т.е. разрабатываются компаниями самостоятельно. Финансовая отчетность компаний отличается высокой аналитичностью.

Необходимо отметить высокий уровень профессионального (бухгалтерского) образования в странах данной модели.

В Великобритании система бухгалтерского учёта развивалась независимо от государства, исходя из интересов и требований бизнеса. Большое влияние оказывают профессиональные бухгалтерские организации. В настоящее время шесть крупнейших ассоциаций присяжных бухгалтеров этой страны объединены в ССАВ – Консультативный Комитет Бухгалтерских Советов, в рамках которого действует Комитет по Бухгалтерским Стандартам (ASB) – орган, который разрабатывает и устанавливает национальные стандарты бухгалтерского учёта и отчётности.

Одна из основных концепций, на которых базируется система бухгалтерского учёта и отчётности Великобритании, – концепция «true and fair view» – достоверного и добросовестного (истинного и непредвзятого) представления данных о финансовом положении компании. Она была введена в Закон о компаниях 1985 г., а под давлением британских профессиональных бухгалтерских институтов – в Четвертую Директиву ЕС.

В Великобритании нет конституции, в основе правовой системы лежит прецедентное право, долгое время (до 1985 г., 1989 г. – законы о компаниях) бухгалтерская деятельность не регулировалась государством. Еще одним важным принципом считается приоритет содержания перед формой.

Комитет по бухгалтерским стандартам ASB и его предшественники разработали уже несколько десятков SSAP и FRS – стандартов бухгалтерской отчётности. Часть из них действовала в течение ряда лет, а затем многие положения были отменены из-за серьёзных изменений в законодательстве и бизнес-среде страны.

Сам Комитет по бухгалтерским стандартам был образован в конце 1980-х гг. В настоящее время он ответственен не только за разработку и утверждение британских стандартов бухгалтерского учёта, но и призван вести разъяснительную работу и консультации по использованию разработанных им документов.

В 1996 г. ASB опубликовал Декларацию, содержащую основные принципы, лежащие в основе бухгалтерских стандартов.

Формы бухгалтерской отчётности были введены в Закон о компаниях 1985 г. в соответствии с Директивой ЕС об унифицированных формах бухгалтерской отчётности стран Европейского Союза. Однако британские законодатели, традиционно придерживаясь мнения, что такая область профессиональной деятельности, как бухгалтерский учёт, должна регулироваться в основном профессионалами, разрешили британским компаниям использовать предусмотренные Директивой формы: бухгалтерский баланс может представляться в одной из двух форм – вертикальной или обычной двусторонней, а для отчёта о прибылях и убытках предусмотрено четыре формы.

Одной из важнейших форм бухгалтерской отчётности является отчёт о движении денежных средств. Правом не включать его в состав годовой бухгалтерской отчётности обладают лишь малые предприятия. Стандарт FRS требует, чтобы отчёт о движении денежных средств составлялся на основе баланса и отчёта о прибылях и убытках, и его данные полностью соответствовали данным, представленным в этих двух документах и приложениях к ним. Отчёт обязательно должен включать в себя следующие разделы: доходы от операционной деятельности; доходы от финансовых вложений; налоговые выплаты; инвестиционная деятельность; источники финансирования.

Большинство британских компаний выбирают для публикации своей отчётности принцип себестоимости (исторической или первоначальной стоимости), хотя Закон о компаниях 1985 г. предоставляет возможность составлять отчётность и на базе текущей стоимости.

Стандарт SSAP 21 выделяет два вида аренды: финансовый и операционный лизинг. Основным признаком финансового лизинга является переход всех рисков и выгод, связанных с использованием актива, от собственника к арендатору. При этом приведённая стоимость установленных на весь срок аренды минимальных арендных выплат должна покрывать не менее 90 % стоимости арендованного актива. Случаи аренды, не подпадающие под это определение, составляют операционный лизинг.

Все британские компании являются плательщиками налога на прибыль.

Принципы и правила ведения учёта и составления отчётности регулируются в США общепринятыми стандартами, раз-

рабатываемыми профессиональными организациями бухгалтеров. Такими стандартами являются Общепринятые принципы

учёта (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP).

Разработкой стандартов занимаются несколько профессиональных организаций бухгалтеров, самыми влиятельными из

которых являются: Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров – AICPA; Управление по стандартам финансового учёта – FASB; Управление по стандартам учёта для государственных организаций – GASB; Комиссия по ценным бумагам и биржам – SEC; Американская бухгалтерская ассоциация – AAA.

Все задачи финансового учёта в Соединённых Штатах подробно освещаются в Письме о задачах финансовой отчётности. В соответствии с этим документом финансовая отчётность должна:

быть полезной настоящим и потенциальным кредиторам для осуществления рациональных капиталовложений и принятия решений о кредитах;

быть понятной тем, кто разбирается в хозяйственно-экономической деятельности предприятия и изучает информацию об этой деятельности;

предоставлять данные об экономических ресурсах предприятия, требованиях к ним и влиянии хозяйственных операций и событий, которые непосредственно меняют ресурсы и требования к ним;

обеспечивать информацией о финансовых результатах деятельности предприятия в течение определённого периода;

помогать пользователям оценить суммы, распределение во времени и вероятность предполагаемого притока денежных средств по дивидендам и процентам, а также выручку от реализации или погашения ссуд или ценных бумаг.

Отчётность предприятий США составляется на определённый момент времени. Между датами составления отчётности хозяйственные операции регистрируются на счетах и затем обобщаются для составления новой отчётности. Для того чтобы правильно отразить операции на счетах, бухгалтер должен решить три проблемы:

- 1) когда произошла операция – проблема признания;
- 2) какова стоимостная оценка операции – проблема оценки;
- 3) на каких счетах записать операцию – проблема классификации.

Эти проблемы решаются в процессе учётного цикла. Регистрация хозяйственных операций производится в три этапа:

анализ по первичным документам;

запись в журнал операций или Главный журнал (книгу первоначальной записи);

перенос в Главную книгу.

Обычно фирма США для регистрации имеет несколько журналов и Главный журнал.

Процесс переноса из Главного журнала в Главную книгу называют разноской, и выполняется эта процедура в следующей последовательности:

в Главной книге находят дебетуемый счёт;
проставляют дату совершения операции и в графе «Справка о проводке» записывают номер страницы журнала, с которой перенесена данная запись;
в графе «дебет» пишут сумму, зафиксированную в журнале, и одновременно выводят сальдо после каждой операции;
повторяют такую же процедуру по кредиту счёта.

Пять составляющих финансовой отчётности (активы обязательства, капитал, доходы, расходы) образуют бухгалтерское, или балансовое, равенство, которое характеризует финансовую позицию предприятия и отражает взаимосвязь двух основных форм отчётности: баланса и отчёта о прибылях и убытках. Основным видом балансового равенства следующий:

$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Собственный капитал.}$

В таком виде балансовое равенство объединяет три составляющие баланса, и из него вытекает определение капитала.

Исходя из приведённых определений доходов и расходов, основное бухгалтерское равенство может быть представлено в следующем виде:

$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал} + \text{Доходы} - \text{Расходы.}$

В этой форме бухгалтерское равенство даёт наглядное представление об экономической взаимосвязи основных форм отчётности: разница между доходами и расходами есть не что иное, как чистая прибыль (чистый убыток), рассчитанная в отчёте о прибылях и убытках, она увеличивает (уменьшает) собственный капитал предприятия.

Кроме доходов и расходов существуют ещё два компонента, оказывающих влияние на величину собственного капитала и отражающих взаимосвязь предприятия с «внешним миром»: инвестиции и изъятия владельцев. Они также могут быть введены в основное балансовое равенство:

$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Собственный капитал} + \text{Доходы} - \text{Расходы} + \text{Инвестиции} - \text{Изъятия.}$

Однако в такой форме балансовое равенство используется достаточно редко, хотя наиболее наглядно демонстрирует не только процесс увеличения капитала в результате собственной деятельности компании, но и возможности по его изменению извне.

Несмотря на свою простоту и очевидность, основное бухгалтерское равенство даёт возможность в наиболее общем виде представить средства, операции и результаты деятельности предприятия, их отражение в финансовой отчётности.

В практике зарубежного учёта наиболее распространёнными подходами к классификации бухгалтерских счетов являются следующие:

- классификация счетов в разрезе элементов, составляющих основное бухгалтерское уравнение;
- разделение счетов на группы постоянных, транзитных и временных;
- классификация счетов на основе форм финансовой отчётности.

При ведении бухгалтерского учёта в соответствии с GAAP принят второй подход. При этом используются семь основных типов счетов, подразделяющихся на три категории – постоянные счета: активы, пассивы и капитал акционеров; временные счета: счёт прибылей и убытков; транзитные счета: доходы и расходы.

Финансовая отчётность в США включает следующие виды отчётов:

- баланс;
- отчёт о финансовых результатах или отчёт о прибылях и убытках;
- отчёт о накопленной нераспределённой прибыли;
- отчёт об изменении финансового состояния или отчёт об использовании и источниках средств (в настоящее время используется мало, вместо него составляется отчёт о движении денежных средств);
- отчёт об изменениях в собственном капитале, пояснительная записка, заключение аудиторской фирмы.

Литература:

основная [1], [2], [3];
дополнительная [1], [4], [5], [6];
периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 5. Учетная система в Германии (2 ч.)

План лекции:

1. Основные представители немецкой школы бухгалтерского учета.
2. Основные цели и задачи бухгалтерского учета в Германии.
3. Законодательный аспект бухгалтерского учета немецкой школы.
4. Порядок организации бухгалтерского учета в Германии.
5. Номенклатура и план счетов.
6. Методы бухгалтерского учета, применяемые немецкой школой.
7. Годовая финансовая отчетность в Германии.

Бухгалтерский учёт в Германии имеет давние и самобытные традиции. Немцы и немецкая практика оказали в своё время существенное влияние и на формирование российской системы бухгалтерского учёта. В отличие от англо-американских стран в Германии, как и в России, бухгалтеры ориентированы на возможно более точное соблюдение норм законодательства, прежде всего, налогового. Это не в последнюю очередь связано с различиями правовых систем (германская система права основана на кодификации норм, англосаксонская система общего права – на прецедентах).

Требования к бухгалтерскому учёту в Германии строго формализованы и детализированы; основным источником нормативного регулирования является Коммерческий (Торговый) кодекс.

Основными пользователями бухгалтерской отчётности были и остаются банки. Как правило, крупные банки имеют собственные аудиторские фирмы и потому могут влиять на состав и качество предоставляемой фирмами информации.

До 1985 г. единственным нормативным источником регулирования был Закон об акционерных обществах (до включения в правовую систему Германии четвёртой, седьмой и восьмой директив ЕС).

С 1 января 1986 г. действует Закон о директивах по бухгалтерскому учёту (были пересмотрены положения Коммерческого кодекса).

Основной бухгалтерской организацией в Германии является аудиторская палата.

Представление бухгалтерской отчётности в Германии основано на следующих законодательно закреплённых принципах:

отчёты должны быть ясными и понятными;

учёт должен обеспечивать полноту отражения всех фактов хозяйственной жизни;

сальдирование дебиторской задолженности с кредиторской и доходов с расходами недопустимо; показатели начального баланса года должны соответствовать показателям конечного баланса предыдущего года;

учёт ведётся исходя из предположения о непрерывности деятельности, если тому нет особых препятствий;

согласно принципу консерватизма (осмотрительности) признанию подлежат все ожидаемые убытки, относящиеся к периоду до составления баланса, даже если о них стало известно после отчётной даты, но прибыль признаётся, только если она реализована;

учёт должен вестись на основе принципа начислений или соответствия;

методы должны применяться последовательно от года к году;

оценка проводится по первоначальной стоимости (себестоимости).

Законодательное регулирование формы и содержания финансовой отчётности существует только для юридических лиц и крупных организаций без образования юридического лица. В состав обязательной финансовой отчётности входят баланс, отчёт о прибылях и убытках и пояснительная записка. Крупные фирмы представляют также отчёт

руководства. С 1999 г. отчёт о движении денежных средств обязателен, но только для компаний, чьи акции котируются на бирже – это отличительная немецкая особенность.

Основные средства отражаются в балансе по стоимости приобретения или создания за вычетом систематически начисляемого износа. Закон не предписывает каких-либо конкретных методов амортизации (на практике наиболее часто применяются прямолинейный метод и метод снижающегося остатка.) Сроки службы активов обычно устанавливаются по специальным отраслевым налоговым таблицам.

Финансовые вложения (участие в капитале других компаний) рассматриваются согласно Коммерческому кодексу как долгосрочные вложения в другие компании. Выделяются два типа долевого участия: инвестиции и вложения в дочерние компании. Как и другие финансовые активы, финансовые вложения, как правило, учитываются по себестоимости. В случае снижения реальной стоимости финансовых вложений проводится переоценка (списание); в случае повышения переоценка не обязательна.

Товарно-материальные запасы (сырье и материалы, незавершённое производство, готовая продукция и товары) должны отражаться в балансе по наименьшей величине из себестоимости или рыночной стоимости. Для оценки себестоимости наиболее распространёнными на данный момент являются методы средней себестоимости и ФИФО, но для налоговых целей с 1990 г. принят метод ЛИФО, в связи с чем можно ожидать усиления его роли.

Если рыночная цена оказывается ниже себестоимости, необходимо провести переоценку товарно-материальных запасов (ТМЗ). При этом для сырья и материалов в качестве рыночной цены обычно берётся цена приобретения (замещения), а для готовой продукции – цена возможной реализации.

В балансе, согласно требованиям законодательства, отдельными строками показываются пенсионные, налоговые и прочие начисления.

Отчёт о прибылях и убытках представляется в вертикальной форме, в одном из двух форматов – затратном или функциональном. Традиционным для Германии является затратный формат, ориентированный на характеристику производства. В его основе лежит представление, что показателем деятельности компании является не только объём продаж, но и объём производства и потребления товарно-материальных запасов и ресурсы, использованные для увеличения основного капитала.

Затраты в таком отчёте классифицируются по типам независимо от места их возникновения.

Форма такого отчёта о прибылях и убытках следующая:

Объём реализации

± Изменение объёмов незавершённого производства (готовой продукции)

+ Капитализация работ на собственные нужды

Валовой показатель деятельности

+ Прочие прибыли от хозяйственной деятельности

– Затраты на материалы

– Затраты на персонал

– Амортизация

– Прочие операционные издержки

Прибыль / убыток от хозяйственной деятельности

+ Прибыль / убыток от финансовой деятельности

Прибыль / убыток от обычных операций

± Прибыль / убыток от чрезвычайных операций

– Налоги

Прибыль / убыток за год

В настоящее время в ряде корпораций получает признание англо-американский формат, в котором затраты классифицируются по центрам их возникновения, т.е. по

функциональному признаку. В этом случае отчет о прибылях и убытках имеет следующий вид:

Объём реализации
– Себестоимость реализованной продукции
Валовая прибыль / убыток
– Расходы на реализацию
– Управленческие расходы
+ Прочие прибыли от хозяйственной деятельности
– Прочие операционные издержки
Прибыль / убыток от хозяйственной деятельности
± Прибыли / убытки от финансовой деятельности
Прибыль / убыток от обычных операций
± Прибыль / убыток от чрезвычайных операций
– Налоги
Прибыль / убыток за год

Законодательных требований к содержанию отчёта руководства компании немного. Он должен раскрывать достоверно и добросовестно (истинно и справедливо) положение дел компании и развитие её в отчётном периоде; в данный отчёт могут включаться сведения о существенных событиях, произошедших после отчётной даты (у нас это нашло отражение в Положении по бухгалтерскому учёту (ПБУ) 7/98); прогноз развития и заявление о политике на будущее; оценка рисков; информация об исследованиях и разработках; характеристика существующих подразделений компании; отчёт о движении денежных средств; отчёт о социальной политике и т.п.

Для систематизации принятых на предприятии счетов в качестве вспомогательных средств используют номенклатуру и план счетов.

Номенклатура счетов – это типовая система счетов бухгалтерского учёта с едиными обозначениями для конкретных операций.

Номенклатуры счетов содержат 10 разделов, пронумерованных цифрами от 0 до 9, которые стоят на первом месте в номерах счетов. Разделы номенклатуры счетов делятся на 10 групп, пронумерованных цифрами от 0 до 9, занимающих второе место в номерах счетов. Группы номенклатуры счетов разделяются на 10 счетов, они занимают третье место в номерах счетов. Счета подразделяются на 10 субсчетов (четвёртое место в номерах счетов).

План счетов выделяет из номенклатуры счетов необходимые счета и субсчета в соответствии со спецификой конкретного предприятия. Планы счетов разных предприятий различаются в зависимости от отраслевой принадлежности, размера, правовой формы и организации производства данного предприятия. Планы счетов позволяют заменить наименования счетов их номерами.

Счета Главной книги являются основой для составления для исчисления налогов. Существует два типа счетов – коммерческие и налоговые.

Литература:

основная [1], [2], [3];

дополнительная [1], [4], [5], [6];

периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 6. Французская система бухгалтерского учета (3 ч.)

План лекции:

1. Нормативно-правовое регулирование во Франции.
2. Общий план счетов бухгалтерского учета во Франции.
3. Учетные принципы во Франции. Особенности отражения в учете отдельных объектов во Франции.
4. Основные требования, предъявляемые к отчетности во Франции.
5. Аналогии в построении национальной бухгалтерии во Франции и в России.

Французская бухгалтерская система развивалась по мере формирования бухгалтерского законодательства. Родоначальником его можно назвать Кольбера¹ – великого министра Людовика XIV, издавшего в 1673 г. Коммерческий кодекс. Этот кодекс включал раздел, в котором формулировались правила ведения бухгалтерских документов. Затем бухгалтерское дело получило импульс с принятием Кодекса Наполеона.

На современном этапе бухгалтерское законодательство регулируется Национальным советом по бухгалтерии (НСБ), созданным в 1957 г., который работает в тесном взаимодействии с министерствами экономики, финансов и бюджетов и одновременно независим от них.

Основные цели НСБ – подготовка норм бухгалтерского дела, форм бухгалтерских документов; координация проведения исследований и обучения бухгалтерской профессии.

Бухгалтерское дело регулируется Торговым кодексом, Законом о производственно-торговых компаниях 1966 г., Законом о национальных компаниях 1970 г. и налоговым законодательством. Так сложилось, что юридическая сущность французской бухгалтерской системы базируется на торговом и налоговом законах.

Бухгалтерский учёт во Франции жёстко контролируется государством.

Государственной организацией, определяющей нормативно-правовую базу национального бухгалтерского учёта, является орган законодательной власти – Парламент Франции. Национальный совет по бухгалтерскому учёту создан как консультативный орган при Министерстве экономики, финансов и промышленности. Главным его достижением является разработка и внедрение в практику национального Общего плана счетов Франции (Plan comptable general, далее PCG). Основными документами, регулирующими бухгалтерский учёт во Франции, являются Коммерческий кодекс; Трудовой кодекс; Общий Налоговый кодекс; PCG; Закон о бухгалтерском учёте; Декрет о применении закона о бухгалтерском учёте.

На многих французских предприятиях применяется централизованная бухгалтерия, в том числе крупных, и состоит из следующих этапов:

ведение специальных вспомогательных журналов и аналитических счетов на основе первичных документов;

перенесение итогов вспомогательных журналов в сводный журнал и затем в главную книгу синтетических счетов в конце месяца;

составление оборотных ведомостей по аналитическим счетам;

составление проверочного баланса;

проверка правильности записей путём сопоставления итогов записей по синтетическим и аналитическим счетам, по вспомогательному и сводному журналам.

Бухгалтерский баланс содержит информацию о финансовом положении компании, необходимую для оценки экономических ресурсов, финансовой структуры компании, её ликвидности и платёжеспособности, а также для оценки способности компании адаптироваться к изменениям в экономических процессах страны. Он представляет собой функциональный тип баланса в активе и юридический – в пассиве. Статьи актива располагаются по возрастанию ликвидности и сведены в три раздела: активы для инвестирования (иммобилизация); активы эксплуатационной деятельности (запасы, дебиторы и т.д.); высоколиквидные активы. Статьи пассива разделены на два раздела: собственный капитал (капиталы, резервы, прибыль) и долговые обязательства (долги финансовые, социальные, фискальные и долги поставщиков).

Вторая обязательная форма отчетности – это отчет о прибылях и убытках. В основе французского отчёта о прибылях и убытках лежит концепция производства, где в качестве базы взята валовая продукция за отчётный год, т.е. сумма проданной (реализованной), складированной (изменение товарно-материальных ценностей в процессе производства) и иммобилизованной (направленной на собственные нужды) продукции.

¹ Жан Батист Кольбер (1619-83) – генеральный контроллер финансов Франции с 1665 г.

Обязательными формами также являются отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях в капитале. Дополнительные сведения о компании представляются в приложении, состоящем из двух частей – учетная политика и примечания.

Одной из специфических черт нормативного регулирования бухгалтерского учёта во Франции является *национальный план счетов* (PCG – общий план счетов). Это – документ, содержащий унифицированный план счетов, стандартные формы бухгалтерской отчётности, инструкции и рекомендации по её составлению, а также по заполнению и представлению счетов и примечаний к ним.

Он был разработан в 1979 г. и принят НСБ в 1982 г. В течение последующих двух лет было осуществлено его внедрение в практическую деятельность.

Принципы ведения бухгалтерского учета, лежащие в основе плана счетов:

- принцип начисления;
- принцип непрерывности деятельности;
- принцип единства.

План счетов Франции состоит из *трех титулов (разделов)*:

- 1) «Общая систематизация, терминология, свод правил»;
- 2) «Финансовый учет»;
- 3) «Управленческий учет».

Каждый титул разбивается на главы.

Первый титул содержит три главы. *Первая глава* раскрывает общие принципы, на которых основывается PCG. В ней изложены систематизация стандартов бухгалтерского учёта, требования к организации ведения бухгалтерского учёта и компьютерной обработке учётных данных. *Во второй главе* представлены определения и толкования 183 терминов (не исчерпывающий). *В третьей главе* приведена номенклатура (свод) счетов бухгалтерского учета, подробно дается классификация счетов и их классификация. Свод и план счетов, используемые в PCG, организованы по десятичной системе. В классификации представлены балансовые, оперативные, специальные счета, выделяемые в финансовом учете, и счета аналитической эксплуатации, выделяемые в управленческом учете.

Предусмотрено три уровня использования плана счетов: сокращённый, стандартный и расширенный. Особенностью является возможность ведения простой бухгалтерии.

Структура счета: первая цифра означает класс счетов, вторая – счет, третья – субсчет первого порядка, четвертая – субсчет второго порядка, пятая – аналитический счет первого порядка, шестая – аналитический счет второго порядка.

К *балансовым счетам* относятся счет 1-5 классов. *1 класс* – счета капитала, *2 класс* – счета материальных и нематериальных основных средств и финансовых вложений, *3 класс* – счета запасов и незавершенного производства, *4 класс* – счета расчетов, *5 класс* – финансовые счета. Эти счета предназначены для составления баланса.

Оперативные счета, предназначенные для определения расходов, доходов, прибыли, объединяют *6 класс* «Счета затрат по элементам» и *7 класс* «Счета доходов по видам».

Класс 8 «Специальные счета» предназначен для забалансового учета, главным образом, полученных и выданных обязательств.

Класс 9 «Счета аналитической эксплуатации» (управленческой бухгалтерии) формирует комплекс технических возможностей для организации аналитической, управленческой или стратегической бухгалтерии.

Второй титул «Финансовый учёт» состоит из четырёх глав. *В первой главе* изложены правила оценки учётных объектов и определения результатов операционной деятельности (базовым элементом является метод исторической стоимости).

Вторая глава освещает порядок функционирования счетов и правила составления отчётности.

В третьей главе приведены правила учёта специфических операций (операции по аренде, лизингу, операции движения НМА и прав на них, налогообложения, учета совместной деятельности).

В четвёртой главе рассмотрена методология консолидации.

В третий титул «Управленческий учёт» входят пять глав. Глава *A* определяет понятия управленческого учёта, цены, продукции, затрат и расходов, а также цели управленческого учёта. В главе *B* изложены концептуальные основы и сфера применения экономического анализа, а также функциональная классификация центров затрат. Глава *C* разъясняет использование девятого класса счетов, который зарезервирован для управленческого учёта, применительно к потребностям организации. Предметом рассмотрения главы *D* стали подходы к выделению видов деятельности, определению себестоимости и центров прибыли, учёту запасов. В главе *E* продемонстрирована взаимосвязь между данными управленческого учёта и подходами к контролю, а также пути использования учётной информации в процессе принятия решений. Изложены концептуальные подходы к выделению различных типов расходов, учёту на основе стандартных затрат, составлению бюджета.

Литература:

основная [1], [2], [3];

дополнительная [1], [4], [5], [6];

периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 7. Бухгалтерский учет в Японии (2 ч.)

План лекции:

Правовые основы и организация бухгалтерского учета в Японии.

Роль производственной бухгалтерии и контрольной системы в Японии.

Особенности учета отдельных объектов.

Порядок составления и представления финансовой отчетности.

Первые дошедшие до нас памятники истории бухгалтерского учёта в Японии датируются 1520 г. Именно в этом году издаётся предписание о порядке ведения учётных книг. Учёт в старой Японии вёлся по простой системе: сначала использовались только хронологические записи, а потом и хронологические, и систематические записи одновременно. Впервые о двойной бухгалтерии в Японии узнали в 1865 г. в Эпоху Эдо. Однако на практике она начала применяться только в 1872 г. после утверждения инструкций Национального банка Японии и публикации Министерством финансов документа «Метод бухгалтерского учёта в банке» (Ginko Boki Seiko).

С появлением фондовых бирж и акционерных обществ в Токио и Осаке в 1890 г. выходит в свет Коммерческий кодекс (syouhou), согласно которому акционерные общества были обязаны предоставлять общественности информацию об имеющихся активах и бухгалтерский баланс. Именно с этого года в Японии и начинается развитие бухгалтерского учёта. Кроме того, Коммерческий кодекс предписывал в обязательном порядке со стороны штатных аудиторов подвергать аудиторской проверке бухгалтерский учёт. Однако роль штатного аудитора приравнивалась к внутреннему аудитору, и от него не требовалось наличия сертификата профессионального бухгалтера. Эти люди лишь назывались аудиторами, на деле же практически никаких контрольных функций не выполнял.

В 1896 г. был введён налог на доходы, после чего, помимо обычных бухгалтеров, появились налоговые агенты, которые давали компаниям профессиональные консультации в области уплаты налогов.

В 1914 г. был подготовлен первый проект Закона «О зарегистрированных бухгалтерях», однако он был отклонён из-за неразрешённых спорных моментов. Все проекты этого закона выносились на обсуждение восемь раз, и только спустя 13 лет, в 1927 г., Закон «О зарегистрированных бухгалтерях» был принят. Тем не менее, он не содержал ни одного положения, защищающего бухгалтеров. Любой, кто изучал бухгалтерию в университете или имел опыт работы бухгалтером хотя бы год, мог зарегистрироваться в качестве профессионального бухгалтера.

Во время второй мировой войны существенно возросли налоги. В связи с этим для обеспечения успешного проведения политики национального правительства Японии, связанной с налоговыми реформами, в 1942 г. принимается Закон «О налоговых агентах».

После поражения Японии во второй мировой войне все последующие реформы были частью оккупационной политики, которая проводилась Главным штабом союзнических оккупационных сил (GHQ). Главным направлением этой политики была экономическая реформа, связанная с роспуском японских финансовых объединений (дзайбацу), обеспечением демократизации рынка ценных бумаг и необходимых условий для вовлечения в японскую экономику иностранного капитала.

Для защиты интересов иностранных инвесторов в 1948 г. принимается Закон «О ценных бумагах и фондовых рынках», который предусматривает обязательное раскрытие необходимой информации в финансовой отчётности и подтверждение её независимыми аудиторами. Этот закон практически полностью повторял американское законодательство, а именно: Закон «О ценных бумагах» 1933 г. и Закон «О фондовых биржах» 1934 г. Так как в Японии профессиональных аудиторов не существовало, а зарегистрированных профессиональных бухгалтеров командование оккупационных сил считало неподготовленными для работы в условиях нового законодательства, возникли проблемы с созданием системы аудита. По этой причине в 1948 г. принимается Закон «О дипломированных общественных бухгалтерях» (CPA), который предусматривает проведение специального экзамена для зарегистрированных бухгалтеров, имеющих, как минимум, три года практического опыта. Система учёта, существовавшая ранее, была отменена. Если раньше многие бухгалтеры никогда не пытались проводить аудиторские процедуры, то теперь, усилиями командования оккупационных сил, они должны были научиться этому, а также освоить принятые на Западе принципы бухгалтерского учёта.

Реформы, проводившиеся командованием оккупационных сил, затронули налоговую систему Японии. В 1947 г. в Японию прибывает группа экспертов во главе с профессором Колумбийского университета К. С. Шоупом, которая должна была разработать рекомендации по реформированию налоговой системы. Предложенная группой К. С. Шоупа система прогрессивного налогообложения, сосредоточенная на прямых налогах, действует в Японии и в настоящее время. Помимо всего, рекомендации К. С. Шоупа указывали на низкую квалификацию налоговых агентов, из-за которых у послевоенной налоговой администрации часто возникали недоразумения. В результате старую систему, связанную с деятельностью налоговых агентов, было решено отменить. В 1951 г. принимается Закон «О дипломированных общественных налоговых бухгалтерях», который действует по настоящее время.

В итоге в Японии сформировались две профессиональные группы бухгалтеров. Первая из них – дипломированные общественные бухгалтеры – оказывает бухгалтерские и аудиторские услуги, а вторая – налоговые бухгалтеры специализируется на вопросах налогового учёта. Обе профессиональные группы бухгалтеров создали свои организации и установили жёсткие требования к экзаменуемым на звание дипломированного бухгалтера.

Япония принадлежит к континентальной модели бухгалтерского учёта, при которой система бухгалтерского учёта формируется и функционирует под воздействием налогообложения. Бухгалтерская прибыль равна налогооблагаемой, исключение составляют лишь некоторые виды расходов, на которые корректируется налоговая база, если эти расходы превышают установленный норматив. Учёт регулируется законодательно, ориентирован на учёт государственных нужд налогообложения и макроэкономического регулирования и носит в основном консервативный характер. Наблюдается тесная взаимосвязь предприятий с банками – основными поставщиками капитала. Учётная практика формируется под влиянием приоритетности интересов государства и направлена на удовлетворение требований правительства в отношении налогообложения.

Все функции по начислению, сбору и пресечению случаев уклонения от уплаты всех общегосударственных прямых и косвенных налогов и сборов возлагаются на Национальное

налоговое управление (ННУ), входящее в Министерство финансов как его «внешнее ведомство». Исключения составляют лишь таможенные пошлины и корабельные сборы, относящиеся непосредственно к компетенции Министерства финансов.

На сегодняшний день в Японии действует около 50 разных налогов, которые подразделяются на центральные и местные, прямые и косвенные, обычные и целевые. Основу всех налоговых поступлений в госбюджет (около 70%) составляют подоходный налог и налог с юридических лиц. Подоходный налог взимается со всех видов доходов, которые получают физические лица. Потребительский налог взимается практически с каждого товара или услуги в размере 5%. Поскольку этот налог включается в стоимость товара и оплачивается потребителем, он относится к косвенным налогам. От данного налога освобождены операции по купле-продаже земли, услуги коммунальных служб, плата за поступление в школу и обучение, плата за профилактический осмотр у врача и некоторые другие. Дополнительно к 3% потребительского налога взимаются: за один день посещения горячих источников – налог в размере 150 иен, за один день использования поля для игры в гольф – 800 иен.

Из местных налогов наиболее важным является налог на право проживания. Им облагается доход как частных, так и юридических лиц за предыдущий год. Причём его должны платить все, и не важно, что в текущем году японский гражданин не имеет ни дохода, ни работы – главное, что у него это было в предыдущем году. Человеку, обязанному уплатить подоходный налог, необходимо самому подсчитать свой доход за период с 1 января по 31 декабря и соответствующую сумму налога и сообщить эти сведения в местное налоговое управление в период с 16 февраля по 15 марта. В случае просрочки налог увеличивается на 15%. При подсчёте весь доход, в зависимости от источника его получения, разбивается на десять видов: доход от денежных вкладов, от владения акциями, недвижимостью, от предпринимательской деятельности, лесных угодий, зарплата и др. Затраты по каждой статье доходов учитываются по-разному.

Владельцам автомобилей в Японии приходится несладко – им необходимо платить целый ряд налогов: 3%-ный потребительский налог на покупку и налог на приобретение машины, налоги на бензин, на саму машину и на её вес. В Японии, по сравнению с другими странами, самые высокие ставки налогов. Даже после реформы в 1988 г., упростившей шкалу налогов и снизившей процент, максимальная ставка центрального подоходного налога составляет 50% (при доходе свыше 30 млн. иен). Если добавить 15% налога на проживание, то в сумме выходит 65%, в то время как в США максимальная ставка составляет всего 35%.

У обычных служащих налоги вычитаются при расчёте заработной платы. Если других доходов не имеется, то декларацию можно не подавать. При этом ежегодный доход не должен превышать 15 млн. иен. Если размер налогов с зарплаты и реальная сумма налогов, которая должна быть уплачена, не совпадают, в конце года проводится корректировка в соответствующую сторону.

Налог с юридических лиц составляет 37,5% для обычных компаний и 28% для малого бизнеса. Малыми считаются компании с капиталом менее 100 млн. иен и годовым доходом менее 8 млн. иен. Сведения о доходах юридических лиц заносятся в установленную форму и представляются в налоговое управление не позднее чем через два месяца после окончания финансового года компаний, для большинства организаций это 31 марта.

Налоговое управление проводит выборочную проверку правильности заполнения налоговых деклараций. Отделы проверок и инспекций национального налогового управления и региональных налоговых управлений собирают и анализируют данные, которые получают из различных информационных сетей. Если результаты расследования установят факт сокрытия от уплаты налогов или мошенничество, то налоговым следователем принимается решение о необходимости проведения криминальной инспекции. Расследование может быть проведено только с санкции суда. После получения судебного ордера в помещении фирмы проводится обыск, налагается арест на конторские книги и прочие вещественные доказательства, выполняется комплекс различных мер для выяснения

реального финансового положения фирмы. Доказуемость по делам, возбужденным по результатам таких проверок, чаще всего стопроцентная. Как правило, на сокрытии доходов попадают организации, имеющие дело с наличными деньгами, например казино, больницы, розничные торговцы.

Метод двойной записи счетов нашёл в Японии практическое применение только в 1873 г., благодаря переводам иностранных книг. Первое переводное издание по калькулированию себестоимости и учёту затрат было опубликовано в стране в 1887 г. Ранее существовала лишь литература по использованию традиционных японских методов учёта, применявшихся в эпоху Токугавы (1598 – 1876 гг.).

Только распространение во второй половине XIX в. двойной записи счетов в Японии внесло революционные изменения в учёт затрат и калькулирование себестоимости.

Необходимость перехода на новые методы бухгалтерского учёта была вызвана стремительным ростом объёмов производства и началом интеграции в мировое хозяйство.

В 1873 г. Александр Аллан Шанд, работавший в японском филиале шотландского банка, подготовил книгу «Метод бухгалтерии в банках». Её выпуск состоялся благодаря отмене запрещения исповедовать христианскую религию, существовавшего в Японии на протяжении 266 лет.

В это же время был опубликован и американский учебник Брайтона и Страттона «Общий курс начальной бухгалтерии», переведённый на японский язык Якичи Фукузавой.

Среди литературы по учёту затрат можно выделить книгу Арисавы «Учебник бухгалтерии для промышленных предприятий», опубликованную в 1887 г. Это было пособие по англо-американскому учёту.

Важным вкладом в развитие теории учёта в Японии стала статья Тазаки, опубликованная в профессиональном бухгалтерском журнале. Автор утверждал, что без точного и оперативного калькулирования себестоимости и учёта затрат развитие рыночной экономики в стране невозможно.

С публикации этой работы начинается осознание роли и значения калькуляции. Свидетельством этого можно считать распространение линейной амортизации без учёта остаточной стоимости. Уменьшение норм амортизации на величину остаточной стоимости придёт позднее, вместе с расширением влияния англо-американских взглядов на бухгалтерский учёт.

После Первой мировой войны основной задачей в стране была рационализация производства. В 1930 г. в Министерстве торговли и промышленности был образован Чрезвычайный отдел по рационализации промышленности. Впоследствии на его основе был сформирован Комитет по финансовому менеджменту, и в 1932 г. им были разработаны правила составления бухгалтерской отчётности, в одном из разделов которых детально описывался метод калькулирования себестоимости и учёта затрат.

Правительством был издан Указ о фиксированных ценах, и одной из задач калькулирования себестоимости и учёта затрат являлось предоставление расчётной базы для формирования официальной цены. Нужды японской военной промышленности заставили армию опубликовать в 1939 г. Основные принципы калькулирования себестоимости и учёта затрат для военных заводов и производителей. Себестоимость, согласно этому документу, определялась как «общая экономическая стоимость элементов, фактически потреблённых после их реализации». Любопытно, что в состав затрат включались только те издержки, которые относились к реализованной, а не к произведённой продукции. Таким образом, себестоимость (расходы по реализации и общие расходы) рассматривалась в качестве основы установления «справедливой прибыли» и расчёта «справедливой цены». Цель этих мероприятий состояла в снижении цен и увеличении производства. В свою очередь военно-морское ведомство в 1940 г. выпустило Основные принципы калькулирования себестоимости и учёта затрат для военно-морских производителей. Нужно подчеркнуть, что в обоих документах были отражены три основных принципа: суммирование стандартных затрат, контроль смет и сравнение показателей производства. Однако несмотря на общие

положения, эти нормативные акты существенно различались. Армейские правила были более детализированы, но страдали бессистемностью, морские, отличаясь краткостью, оказались слишком сложными для понимания.

Считается, что во время войны использование нормативных принципов калькулирования привело к следующим достижениям: сформировалась система, способствующая реализации готовой продукции и совершенствованию ценообразования; повысилась эффективность производства за счёт ужесточения контроля; оптимизировался расход материалов и улучшилось использование складских помещений; снизились затраты труда руководства за счёт совершенствования учётных записей; увеличились возможности для сравнения работы различных отделов; уменьшились потери товаров и затраты рабочего времени.

Несмотря на эти достижения, нормативные документы подвергались критике в Парламенте Японии, а также на местах.

Например, по результатам опроса руководителей трёхсот предприятий об опыте использования единых норм по калькулированию себестоимости и учёту затрат он был признан: уникальным, но не всегда возможным для применения в конкретных условиях; неэффективным для увеличения производства; трудно сопоставимым с финансовым учётом; недостаточно дифференцированным даже для применения в одной отрасли; неопределённым, так как положения могут изменяться в зависимости от точки зрения главного бухгалтера; сложным в понимании отдельных элементов себестоимости; неподходящим для аккумулялирования затрат.

Причиной столь негативных мнений можно считать принудительную регламентацию калькулирования и учёта затрат, которая часто приводила к искажению реального значения себестоимости. Это было связано с тем, что стандартные рекомендации не всегда адекватно могли отразить конкретное положение дел на предприятии. Кроме того, различные субсидии, дотации, льготы и подобные мероприятия также не позволяли объективно исчислить себестоимость продукции, работ и услуг.

Так, Акира Ваказуги утверждает, что исключительные прибыли монополий надёжно защищены правилами калькулирования, которые позволяют монополистам осуществлять контроль над ценами. Джиро Асаба подчеркивает, что калькулирование – это грим, с помощью которого скрывается эксплуатация монополиями рабочих и служащих. Есть и ещё высказывания в подобном духе.

Калькулирование – это, по мнению автора, не навязанная сверху процедура, а следствие органичного развития учёта в Японии. Калькулирование, как мы видели, возникло ещё в феодальный период и развивалось вместе с производством в конце XIX и начале XX вв. Подчинение этой процедуры требованиям как японской, так и американской армий только ускорило естественный процесс преобразования учёта, так как от нормативных документов военных уцелели те положения, которые были оправданы жизнью. Итак, калькулирование стало неотъемлемой частью бухгалтерского учёта.

Но нужно отметить, что сам бухгалтерский учёт до 1966 г. в значительной степени находился под влиянием юридических концепций. И неслучайно Казуо Морито считает, что логика бухгалтерского учёта всё больше уступает место логике Торгового кодекса. Последовательное развитие этой тенденции привело к тому, что в 1966 г. был издан нормативный документ относительно различий между бухгалтерским учётом и законом о налогообложении. Этот циркуляр провёл чёткую границу между бухгалтерским учётом и налогообложением и может считаться существенным вкладом в развитие учёта в Японии. Но нельзя не отметить, что сложившаяся система учёта имеет ряд существенных недостатков:

признание общих принципов создаёт у пользователей иллюзию точности и достоверности данных финансовой отчётности. Однако эти данные не отличаются простотой, а методологии учётных принципов присуща определённая условность;

распространение профессиональной прессы и особенно конкурирующих журналов, спешащих ответить на множество спорных вопросов, приводит к тому, что печатается множество некомпетентных ответов, сбивающих с толку читателей;

отставание содержания учётных принципов от требований меняющейся жизни и положений Торгового кодекса;

«фетишитизация» западной, преимущественно американской литературы, её некритическое прочтение в ряде случаев осложняет решение учётных проблем;

забвение проблем, связанных с социальной средой и экологией;

незаинтересованность аудиторов проблемами своих клиентов.

Преодоление этих недостатков связано с развитием теории учёта.

Английский порядок бухгалтерского учёта в Японии был установлен с 1872 г., принятое в 1890 г. коммерческое законодательство, основанное на германском праве, сохранилось до сих пор. В 1949 г. на предприятиях Японии появились стандарты бухгалтерского учёта, основанные на американских стандартах. В 1948 г. в Японии было принято биржевое право американского образца, затем постепенно японский бухгалтерский учёт сблизился с американским.

На современном этапе система бухгалтерского учёта Японии основана на трёх взаимосвязанных отраслях права: коммерческом, налоговом и биржевом.

В Японии создана общественная коллегия по делам бухгалтерского учёта на предприятиях, в которой опубликованы следующие положения и стандарты бухгалтерского учёта:

стандарты бухгалтерского учёта на предприятиях;

положение о координации коммерческого права со стандартами бухгалтерского учёта на предприятиях;

комментарии к стандартам бухгалтерского учёта на предприятиях;

серия пояснений о координации стандартов бухгалтерского учёта на предприятиях с другими законами и правилами;

стандарты калькулирования себестоимости готовой продукции;

стандарты бухгалтерского учёта инвалютных операций;

стандарты составления консолидированной отчётности и комментарии к ним;

стандарты составления финансовой отчётности по полугодовому своду счетов;

положение о публичности финансовой информации при инфляции и др.

Крупные и большинство средних предприятий Японии входят в состав монополистических объединений – компаний, представляющих собой акционерные общества. Как и у большинства других стран, бухгалтерия каждой компании делится на две части: финансовую и производственную управленческую.

Финансовая бухгалтерия, как правило, ведёт учёт доходов и убытков, активов и обязательств, расчётных операций, составляет финансовую отчётность, заключительный баланс источников средств, их размещение и использование.

Производственная бухгалтерия рассредоточена по отдельным подразделениям компаний. В её задачи обычно включают составление расчёта норматива затрат, организацию учёта и контроля фактических расходов по видам, местам формирования и калькулируемым объектам, составление и анализ калькуляций и отчётности о производственных издержках.

В 1950 г. японский парламент утвердил специальный Закон «О нормах контроля и порядке его осуществления». На основе этого Закона консультативным комитетом по рационализации промышленности были изданы следующие документы: Положение о внутреннем контроле на предприятиях (1951 г.) и Правила процедуры по осуществлению контроля (1953 г.), действующие с небольшими дополнениями и изменениями и поныне.

Финансовую отчётность по данным бухгалтерского учёта на японских предприятиях составляют два раза в год. Это вызвано тем, что акционерные общества обязаны исчислять свои дивиденды на 1 января и 1 июля.

Из-за неустойчивости хозяйственной конъюнктуры и инфляции особую проблему для японских бухгалтеров представляет оценка оборотных активов и затрат на капиталовложения, выбор метода начисления амортизации и резервных списаний. Трудность её решения состоит в том, что бухгалтер должен балансировать между необходимостью строгого соблюдения установленных правил и стремлением обеспечить максимальную прибыль для компании.

Одним из правил, установленных в законодательном порядке, является неизменность применяемых методов оценки и списаний на протяжении ряда отчётных периодов. Эта неизменность должна обеспечить единую методику исчисления показателей в разных формах отчётов на одну и ту же дату, их взаимную увязку и преемственность данных финансовых отчётов разных лет.

Другое правило, которым руководствуется налоговое ведомство при контрольных проверках, заключается в том, что стоимость инвентаря не должна превышать оценку, существующую в данное время. В то же время допустимой считается условная оценка лицензий и патентов.

В бухгалтерском учёте используют принципы десятичной системы формирования плана счетов бухгалтерского учёта, их применение в законодательном порядке не регламентируется.

Особое значение придаётся проблеме снижения издержек производства. Это обусловлено тем, что Япония ограничена сырьевыми ресурсами и имеет гораздо меньше возможности для экстенсивного развития производства по сравнению с другими ведущими промышленно развитыми странами. В связи с этим японские предприниматели видят в снижении производственных расходов основное средство выжить в конкурентной борьбе на внутреннем и внешнем рынках. Для них всегда стоит задача производить товары с издержками на 10 – 15% ниже, чем в США, Германии, Англии. С этой целью используются различные средства: государственно-монополистическое регулирование экономики, обеспечивающее развитие отраслей с наиболее высокой эффективностью использования материально-сырьевых ресурсов; усиление эксплуатации трудящихся; ущемление их социальных прав. Не случайно из всех промышленно развитых капиталистических стран в Японии самая низкая заработная плата рабочих.

На предприятиях ответственность за снижение издержек несёт их высшая администрация.

Особое внимание на предприятиях Японии уделяется разработке систем контроля издержек производства. Такие системы содержат перечень мероприятий по сокращению производственных расходов, регламентированный порядок исчисления нормативных затрат на оптимальный вариант производства, выявления и учёта отклонений от норм по производственным и управленческим подразделениям предприятия.

Для претворения в жизнь планов сокращения производственных расходов компании определяют их нормативную величину по периодам и на этой основе контролируют фактическую себестоимость выпускаемой продукции. При этом нормативы устанавливаются в натуральном и стоимостном выражении. В Японии получили распространение три варианта нормативного учёта:

- раздельный (для каждого изделия);
- общий (для всех видов продукции);
- сводный (использующий оба предыдущих варианта).

Япония является родоначальницей организации производства по методу «канбан», или «точно вовремя», т.е. производства без запасов.

Литература:

- основная [1], [2], [3];
- дополнительная [1], [4], [5], [6];
- периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 8. Сущность международных стандартов финансовой отчетности (3 ч.)

План лекции:

1. Основные сравнительные характеристики российской системы бухгалтерского учета и отчетности и международных стандартов финансовой отчетности.
2. Стандартизация правил финансового учета в зарубежных странах.
3. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности и его роль в развитии международного бухгалтерского учета.
4. Характеристика международных стандартов финансовой отчетности и интерпретаций МСФО.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО; *International Financial Reporting Standards*) – набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия.

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (*International Accounting Standards Committee (IASC)*, КМСФО) – это ведущая организация в мире по разработке единых учетных стандартов. Именно стандарты КМСФО были выбраны в России как основа для создания новых российских стандартов.

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности был основан в 1973 г. со штаб-квартирой в Великобритании в результате соглашения профессиональных организаций 10 стран: Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии и США. В 1983-2000 г. членами КМСФО являлись все члены Международной Федерации бухгалтеров (*International Federation of Accountants (IFAC)*).

С 1973 по 2001 г. КМСФО (IASC) разрабатывал стандарты и выпускал их под названием *International Accounting Standards (IAS)*, Международные стандарты финансовой отчетности – МСФО). В 2001 г. КМСФО (IASC) был реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (*IASB*, СМСФО). В апреле 2001 г. IASB принял существовавшие международные стандарты (IAS) и продолжил работу, выпуская вновь создаваемые стандарты уже под названием *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

Совет (ранее Комитет) по международным стандартам финансовой отчетности объединяет более 140 профессиональных организаций различных стран, среди которых Австралия, Италия, Канада, Франция, ФРГ, США, Япония и другие промышленно развитые страны мира.

МСФО, в отличие от некоторых национальных правил составления отчетности, представляют собой стандарты, основанные на принципах, а не на жестко прописанных правилах. Цель состоит в том, чтобы в любой практической ситуации составители могли следовать духу принципов, а не пытаться найти лазейки в четко прописанных правилах, которые позволили бы обойти какие-либо базовые положения. Среди принципов: принцип начисления (*accrual basis*), принцип непрерывности деятельности (*going concern*), осторожности (*prudence*), уместности (*relevance*) и ряд других.

Стандартом *IAS (IFRS)* считается текст документа, определяющий правила подготовки финансовой отчетности и опубликованный СМСФО на английском языке. Ни СМСФО, ни профессиональные бухгалтерские организации не имеют полномочий требовать повсеместного соблюдения МСФО. Эти стандарты применяются в силу признания различными регулирующими организациями по всему миру важности гармонизации правил составления финансовой отчетности.

Система МСФО предназначена для составления финансовой отчетности любых торговых, производственных и иных коммерческих компаний (включая банки, страховые компании и иные финансовые структуры), независимо от вида деятельности, отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы. Она пригодна для использования как в частном, так и государственном секторе.

Международные стандарты финансовой отчетности приняты как обязательные в нескольких странах Европы. В большинстве стран Европы отчетность в соответствии с МСФО обязаны подготавливать компании, чьи ценные бумаги обращаются на бирже.

В США, где сейчас применяются собственные стандарты бухгалтерского учета *US GAAP*, в августе 2008 г. Комиссией по ценным бумагам и биржам был представлен предварительный план перехода на МСФО и отказа от *GAAP*. В соответствии с этим планом, уже с 2010 года транснациональные американские компании (ожидается, что к этому времени их будет не менее 110) будут в обязательном порядке предоставлять отчетность по МСФО. Предполагается, что с 2014 г. формирование отчетности по МСФО станет обязательным для всех американских компаний.

Применение международных стандартов необходимо, прежде всего, организациям, которые выходят на международные рынки капитала, получают займы за рубежом, сотрудничают с иностранными инвесторами, поставщиками, покупателями. Если российская фирма не собирается размещать свои акции на западных рынках или инвестировать средства в ценные бумаги иностранных компаний, то она вполне может обойтись национальными стандартами – положениями по бухгалтерскому учету.

Каждый из стандартов *IAS (IFRS)* имеет определенную структуру, включающую в большинстве случаев следующие элементы:

введение, в котором определяются области учета, на которые распространяется действие конкретного стандарта, его цели и задачи; раскрытие основных понятий и их трактовку;

отдельные положения, раскрывающие индивидуальные особенности стандарта, т.е. описание методологических проблем и путей их решения;

требования к раскрытию информации, устанавливающие объем информации, который должен быть раскрыт непосредственно в финансовой отчетности и в примечаниях к ней;

дату вступления в силу, т.е. указание на период, с которого начинает действовать стандарт либо его отдельные положения.

В табл. 1 приведен перечень действующих *IAS (IFRS)* и их существующие российские аналоги.

Таблица 1

Действующие МСФО и их аналоги в России

№ п/п	МСФО (<i>IAS, IFRS</i>)	Российский аналог
1.	МСФО (<i>IAS</i>) 1 «Представление финансовой отчетности» (<i>Presentation of Financial Statements</i>)	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
2.	МСФО (<i>IAS</i>) 2 «Запасы» (<i>Inventories</i>)	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
3.	МСФО (<i>IAS</i>) 7 «Отчеты о движении денежных средств» (<i>Cash Flow Statements</i>)	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
4.	МСФО (<i>IAS</i>) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки» (<i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>)	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»
5.	МСФО (<i>IAS</i>) 10 «События после отчетной даты» (<i>Events after the Balance Sheet Date</i>)	ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»
6.	МСФО (<i>IAS</i>) 11 «Договоры на строительство» (<i>Construction Contracts</i>)	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»
7.	МСФО (<i>IAS</i>) 12 «Налоги на прибыль» (<i>Income Taxes</i>)	ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»
8.	МСФО (<i>IAS</i>) 14 «Сегментная отчетность» (<i>Segment Reporting</i>)	ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»
9.	МСФО (<i>IAS</i>) 16 «Основные средства» (<i>Property, Plant and Equipment</i>)	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
10.	МСФО (<i>IAS</i>) 17 «Аренда» (<i>Leases</i>)	–

11.	МСФО (IAS) 18 «Выручка» (<i>Revenue</i>)	ПБУ 9/99 «Доходы организации»
12.	МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (<i>Employee Benefits</i>)	–
13.	МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» (<i>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</i>)	ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»
14.	МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» (<i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>)	ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»
15.	МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (<i>Borrowing Costs</i>)	ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»
16.	МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (<i>Related Party Disclosures</i>)	ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»
17.	МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)» (<i>Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</i>)	–
18.	МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (<i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>)	–
19.	МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании» (<i>Investments in Associates</i>)	–
20.	МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» (<i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>)	–
21.	МСФО (IAS) 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых организаций» (<i>Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions</i>)	Документы, разрабатываемые и издаваемые Центральным банком Российской Федерации
22.	МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности» (<i>Financial Reporting of Interests in Joint Ventures</i>)	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»
23.	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты – раскрытие и представление информации» (<i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>)	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
24.	МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» (<i>Earnings per Share</i>)	Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утверждены Приказом Минфина России от 21.03.2000 № 29н)
25.	МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» (<i>Interim Financial Reporting</i>)	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
26.	МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (<i>Impairment of Assets</i>)	–
27.	МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (<i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>)	ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»
28.	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (<i>Intangible Assets</i>)	ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»
29.	МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты – признание и оценка» (<i>Financial Instruments – Recognition and Measurement</i>)	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
30.	МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» (<i>Investment Property</i>)	–
31.	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (<i>Agriculture</i>)	–
32.	МСФО (IFRS) 1 «Принятие Международных стандартов финансовой отчетности впервые» (<i>First-Time Application of International Financial Reporting Standards</i>)	–

33.	МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов» (<i>Share-Based Payments</i>)	–
34.	МСФО (IFRS) 3 «Объединение предприятий» (<i>Business Combinations</i>)	Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утверждены Приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н); ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»
35.	МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» (<i>Insurance Contracts</i>)	–
36.	МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (<i>Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>)	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»
37.	МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» (<i>Exploration for and Evaluation of Mineral Resources</i>)	–
38.	МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты – раскрытия» (<i>Financial Instruments: Disclosures</i>)	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
39.	МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (<i>Operating segments</i>)	ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»

Из табл. 1 видно, что некоторые аспекты учета, регламентированные одним российским стандартом, отражены в нескольких МСФО. Например, правила составления отчетности, изложенные в ПБУ 4/99, рассматриваются в двух международных стандартах: *IAS 1* и *IAS 34*.

В целях разъяснения вопросов практического применения международных стандартов предусмотрены интерпретации (*Interpretations of IFRS, IAS*). Они представляют собой важную часть системы МСФО, поскольку, во-первых, разъясняют и уточняют отдельные положения стандартов с учетом практики их применения, а во-вторых, регулируют порядок применения соответствующих стандартов по вопросам, недостаточно раскрытым либо вообще не упомянутым в самом стандарте.

Аббревиатура, используемая для обозначения интерпретаций, различна в зависимости от периода публикации каждого документа. Интерпретации, опубликованные до 2001 г., сокращенно именуется *SIC* – по названию Постоянного комитета по интерпретациям (ПКИ) (*Standards Interpretations Committee*).

В 2001 г. произошла реорганизация Комитета, и в англоязычном варианте он стал называться *International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC*.

Русскоязычная аббревиатура интерпретаций – ПКИ – не изменялась, поэтому в специализированной литературе при описании интерпретаций для удобства пользователей принято указывать и соответствующую англоязычную аббревиатуру: ПКИ (*SIC*) или ПКИ (*IFRIC*).

Интерпретации стандартов приведены в табл. 2.

Таблица 2

Интерпретации МСФО

№ п/п	Интерпретация	Стандарт, к которому относится интерпретация
1.	ПКИ (<i>SIC</i>) 7 «Введение евро» (<i>Introduction of the Euro</i>)	МСФО (<i>IAS</i>) 21
2.	ПКИ (<i>SIC</i>) 10 «Государственная помощь – отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью»	МСФО (<i>IAS</i>) 20
3.	ПКИ (<i>SIC</i>) 12 «Консолидация – организации специального назначения» (<i>Consolidation – Special Purpose Entities</i>)	МСФО (<i>IAS</i>) 27
4.	ПКИ (<i>SIC</i>) 13 «Совместно контролируемые организации – неденежные вклады со стороны предпринимателей» (<i>Jointly Controlled Entities – Non-Monetary Contributions by Ventures</i>)	МСФО (<i>IAS</i>) 31
5.	ПКИ (<i>SIC</i>) 15 «Операционная аренда – стимулы» (<i>Operating</i>	МСФО (<i>IAS</i>) 17

	<i>Leases – Incentives</i>)	
6.	ПКИ (SIC) 21 «Налоги на прибыль – возмещение переоцененной стоимости активов, не подлежащих амортизации» (<i>Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets</i>)	МСФО (IAS) 12
7.	ПКИ (SIC) 25 «Налоги на прибыль – изменения в налоговом статусе компании или ее акционеров» (<i>Income Taxes – Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders</i>)	МСФО (IAS) 12
8.	ПКИ (SIC) 27 «Оценка существа операций, облаченных в юридическую форму аренды» (<i>Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of Lease</i>)	МСФО (IAS) 1 МСФО (IAS) 17 МСФО (IAS) 18
9.	ПКИ (SIC) 29 «Раскрытие информации – договоры концессии по предоставлению услуг» (<i>Disclosure – Service Concession Arrangements</i>)	МСФО (IAS) 1
10.	ПКИ (SIC) 31 «Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги» (<i>Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services</i>)	МСФО (IAS) 18
11.	ПКИ (SIC) 32 «Нематериальные активы – затраты на Интернет-сайт» (<i>Intangible Assets – Web Site Costs</i>)	МСФО (IAS) 38
12.	ПКИ (IFRIC) 1 «Изменения в обязательствах по выводу из эксплуатации объекта основных средств, восстановлению среды и иных аналогичных обязательствах» (<i>Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities</i>)	МСФО (IAS) 1 МСФО (IAS) 8 МСФО (IAS) 16 МСФО (IAS) 23 МСФО (IAS) 36 МСФО (IAS) 37
18.	ПКИ (IFRIC) 2 «Доли участия в кооперативах и подобные финансовые инструменты» (<i>Members' Shares in Cooperative Entities and Similar Instruments</i>)	МСФО (IAS) 32 МСФО (IAS) 39
19.	ПКИ (IFRIC) 4 «Определение наличия в сделке отношений аренды» (<i>Determining whether an Arrangement Contains a Lease</i>)	МСФО (IAS) 8 МСФО (IAS) 16 МСФО (IAS) 17 МСФО (IAS) 38
20.	ПКИ (IFRIC) 5 «Права на доли, возникающие в связи с фондами вывода из эксплуатации, восстановления и экологической реабилитации» (<i>Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds</i>)	МСФО (IAS) 8 МСФО (IAS) 27 МСФО (IAS) 28 МСФО (IAS) 31 МСФО (IAS) 37 МСФО (IAS) 39 ПКИ (SIC) 12
21.	ПКИ (IFRIC) 6 «Обязательства, возникающие в связи с участием в специализированном рынке – отходы электротехнического и электронного оборудования» (<i>Liabilities arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment</i>)	МСФО (IAS) 8 МСФО (IAS) 37

В 1998 г. в России принята и исполняется программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. В частности, с 2005 г. все кредитные организации обязаны подготавливать отчетность в соответствии с нормами МСФО.

Переход на МСФО всеми остальными организациями декларируется в Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства РФ от 6.03.1998 г. № 283.

В качестве основных направлений, по которым должна проводиться эта работа, были названы, в частности:

- 1) совершенствование нормативно-правового регулирования;
- 2) формирование нормативной базы (стандарты);
- 3) методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии).

Гармонизация бухгалтерского учета невозможна без внесения изменений и дополнений в Закон о бухгалтерском учете и другие нормативно-правовые акты.

В Программе также говорится о переходе к систематической работе с МСФО, Международной федерацией бухгалтеров, секцией по бухгалтерскому учету Комитета по торговле и развитию ООН, Организацией экономического сотрудничества и развития.

В качестве методологической основы реформирования российского бухгалтерского учета и отчетности рассматриваются международные стандарты финансовой отчетности, разработанные МСФО со штаб-квартирой в Лондоне. Однако сами по себе МСФО не порождают никаких обязанностей для организаций и бухгалтера. Отдельные положения МСФО, применимые в российской практике, обязательно должны быть зафиксированы в соответствующих национальных нормативных актах: в Законе о бухгалтерском учете, ПБУ и других нормативных актах, относящихся к сфере регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

МСФО обязательны к применению по отношению к тем компаниям, которые составляют консолидированную финансовую отчетность (ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ). Под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и (или) иностранных организаций - группы организаций, определяемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Литература:

основная [1], [2], [3];

дополнительная [1], [3], [4], [5], [6], [7];

периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 9. Взаимосвязь развития бухгалтерского учета в России с зарубежным бухгалтерским учетом (1 ч.)

План лекции:

1. Сущность методических различий российского и зарубежного бухгалтерского учета.
2. Организационные различия в учете.

МСФО: основные различия между техникой учета в России и за рубежом. Национальные системы бухгалтерского учета разных стран существенны. В России выбран один из наиболее рациональных способов применения МСФО – их адаптация к национальным стандартам. Он предполагает постепенное совершенствование российских правил учета в соответствии с требованиями международных стандартов.

Дадим краткую характеристику основных различий между техникой учета в России и в зарубежных странах, применяющих стандарты МСФО. Национальные системы бухгалтерского учета разных стран существенно различаются. Это связано с общим уровнем образования в каждой стране, ее политическими и экономическими связями в мире, различием законодательных систем. Очень важную роль здесь играют и способ производства, и уровень инфляции, и темпы экономического развития, а также многие экономические факторы. Основой для создания международной системы бухгалтерского учета (МСБУ) послужила система учета в США — она наиболее разработана и содержит методические основы учета в международных объединениях, что вызвано проникновением американского капитала практически во все национальные экономические системы. Разработкой международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности занимается Комитет (с 2001 г. – Совет) по международным стандартам бухгалтерского учета.

В России выбран один из наиболее рациональных способов применения МСФО — их адаптация к национальным стандартам. Он предполагает постепенное совершенствование российских правил учета и отчетности, направленное на формирование финансовой информации высокого качества в соответствии с требованиями международных стандартов. Дадим краткую характеристику основных различий между техникой учета в России и в зарубежных странах, применяющих стандарты МСФО.

1. Терминология. Здесь возникает проблема не только в плане применения различных терминов, но и в различном использовании одних и тех же терминов. Одно и то же понятие имеет различные значения даже внутри европейского сообщества и в странах с влиянием США. Поэтому приходится очень внимательно относиться ко всем определениям, применяемым при ведении учета. Для этого в международном учете вводится термин «глоссарий» (словарь). Он включен в состав полного комплекта МСФО.

2. План счетов. В разных странах существуют различные варианты, но суть системы счетов сохранена. В США и Англии жесткой нумерации счетов как таковой нет, но есть определенный порядок расположения по балансу. При этом в активе идет убывание ликвидности сверху вниз (от кассы до основных средств), а в пассиве статьи баланса располагаются по сроку задолженности: от короткого к долговому. Собственный капитал замыкает правую часть баланса. МСФО имеет баланс по возрастанию ликвидности. Франция, Германия, страны Бенилюкса, Турция и страны Северной Африки (Тунис, Марокко и Алжир) имеют жесткий порядок плана счетов российского типа; при этом счет может иметь до 10 цифр в номере, и все субсчета, таким образом, выступают как счета.

3. Особенности в ведении счетов. Счета ведутся в так называемой T-форме, близкой к российской, но дебетовые и кредитовые обороты при этом не выводятся, а вычисляется только остаток в процессе ведения счета. Активно-пассивные счета российской системы бухгалтерского учета (РСБУ) в международном учете (МСБУ) практически отсутствуют, так как счета разбиваются отдельно по типам, и тогда каждый счет — или только пассивный (счета доходов), или только активный (счета расходов).

4. Исправления в МСБУ ведутся черным сторно, которое увеличивает обороты по счетам (красное сторно уменьшает их). Кстати, операция вычитания не имеет в МСБУ минуса, а вычитаемая сумма указывается в скобках во избежание неверного восприятия.

5. В отчетности МСБУ не применяют проводок как таковых, а оперируют только с входящими и выходящими сальдо счетов и общими (без деления на дебетовый и кредитовый) оборотами.

6. Баланс. Баланс ведется постоянно, но в несколько другой форме: основная формулировка не «Актив = Пассив», а «Активы = Обязательства + Капитал»; статьи российского баланса детализированы; в МСБУ все детали — в отчете о прибылях и убытках, а сам баланс предельно обобщен; баланс МСБУ содержит колонку с показателями предыдущего периода по тем же статьям; активы расположены в порядке возрастания ликвидности, как и в РСБУ (в US GAAP — наоборот). Статьи пассива баланса расположены в части обязательств от краткосрочных до долгосрочных. Собственный капитал замыкает правую часть баланса. Для соблюдения принципа достоверности, правдивости отчетной информации в международном учете применяются корректирующие проводки. Для российского учета корректирующие проводки применяются только в виде красного сторно при исправлении ошибок, поскольку принцип правдивости (достоверности) информации в РСБУ фактически только декларируется.

7. Налоги учитываются в соответствии с законодательством каждой страны, поэтому и налоговая база, и метод уплаты различны в разных странах мирового сообщества. При этом в законодательстве каждой страны обязательно указаны методы бухгалтерского учета этих налогов.

8. Различия систем учета в техническом отношении. В РСБУ разрешено вести в соответствии с учетной политикой несколько вариантов бухгалтерского учета: по журнально-ордерной, простой или мемориально-ордерной форме, а компьютерная форма указывается в учетной политике как отдельный вид учета. В МСБУ применяется только мемориально-ордерная форма. Это, безусловно, связано с компьютеризацией учета: журналы-ордера и обобщенные ведомости неудобны для введения и обработки в компьютерах. Это, в свою очередь, налагает на бухгалтера обязательства вести соответствующий учет. Отсюда — много «бумажных» различий и применение различных форм документов.

9. Время записи операций. В МСБУ принято считать временем совершения операции не запись или расчет, а реальный период совершения затрат, например, по отгрузке, а не по оплате операции. Это принцип соответствия. В России банковский платеж записывается на дату получения выписки банка, на Западе — в момент печати платежного поручения. Возникающие в конце месяца расхождения исключаются специальной операцией «выверки».

10. Расчет прибылей и убытков. В МСБУ они собираются накопительным итогом на счетах прибылей и убытков, а текущий расчет делается на основании отчетов. При составлении баланса все счета прибылей и убытков суммируются на счете «Текущая прибыль» (Retain Earnings). В конце года все итоги переносятся на счет «Прибыли и убытки прошлых лет».

11. Профессиональное суждение. Согласно принципам МСФО информацию, представляемую в финансовой отчетности, делают полезной для пользователей качественные характеристики, такие как понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Определение относительной важности характеристик в каждом конкретном случае является профессиональным суждением, позволяющим сделать обоснованный выбор методики учета. Таким образом, профессиональное суждение в западной практике является важнейшим элементом культуры бухгалтерской профессии, проявлением либерализма. Для чего же могут быть нужны Международные бухгалтерские стандарты учета российским бизнесменам и их бухгалтерам? Во-первых, если у вас совместное предприятие (СП), то его отчетность должна быть составлена как по отечественным стандартам, так и по стандартам страны партнера — это вполне понятное требование, принятое во всех странах мира. Во-вторых, работая в филиале иностранной фирмы, бухгалтер должен подготовить отчет, который войдет в общую отчетность материнской компании за рубежом, составленную по международным стандартам, и здесь не должно быть несогласованности или противоречий. В-третьих, иностранные партнеры, заинтересованные в сотрудничестве, захотят ознакомиться с отчетностью вашей фирмы, и если она будет составлена только в российском варианте без учета стандартов IAS, то будет им непонятна. В-четвертых, если у вас процветающая фирма и вы хотите продавать свои акции в другие страны, то по правилам международной практики надо сначала представить свою отчетность за три последних года, разумеется, соответствующую международным стандартам. В-пятых, если вы нашли потенциальных иностранных партнеров, то вам как руководителю проекта сотрудничества небезынтересно будет их финансовое положение, для чего надо уметь читать статьи зарубежного баланса.

Литература:

основная [1], [2], [3];

дополнительная [1], [3], [4], [5], [6], [7];

периодические издания и Интернет-источники — все наименования.

6 МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ (РЕКОМЕНДАЦИИ) ПО ИЗУЧЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ

Методические указания по изучению дисциплины представляют собой комплекс рекомендаций и разъяснений, позволяющих студенту оптимальным образом организовать процесс изучения данной дисциплины.

6.1 Методические указания к практическим занятиям

В соответствии с учебным планом, на практические занятия отводится **16 часов (8 занятий)**. Содержание каждого практического занятия включает в себя:

рассмотрение теоретических вопросов по теме занятия;

решение практических, ситуационных задач по отдельным темам;

выступление студентов с докладами по заранее определенным вопросам и их дискуссионное обсуждение между собой и преподавателем;

проведение опросов студентов по изученным темам, самостоятельных письменных работ, реализуя текущий контроль знаний студентов.

ТЕМА 1. Общие принципы и особенности бухгалтерского учета за рубежом (1 ч.)

Вопросы, выносимые на обсуждение:

1. Роль и задачи бухгалтерского учета.
2. Факторы, влияющие на содержание учетной практики.
3. Правовое регулирование бухгалтерского учета за рубежом.

ТЕМА 2. Основные модели бухгалтерского учета (2 ч.)

Вопросы, выносимые на обсуждение:

1. Сущность систем (моделей) бухгалтерского учета за рубежом.
2. Характерные черты различных видов моделей.

Выступление с докладами на примерные темы:

Характерные черты англо-американской модели учета.

Характерные черты континентальной модели учета.

Характерные черты латиноамериканской модели учета.

ТЕМА 3. Бухгалтерские счета и их классификация (1 ч.)

Выступление с докладами на примерную тему:

Особенности построения плана счетов в различных странах.

ТЕМА 4. Британо-американская система бухгалтерского учета (2 ч.)

Вопросы, выносимые на обсуждение:

1. Учетный цикл американского предприятия.
2. Состав и содержание финансовой отчетности.

Практические задания.

Задание 1.

Индивидуальная частная американская компания, оказывающая консультативные услуги, имеет следующий пробный баланс на 31 августа 20__ г. (конец отчетного периода) (в долларах).

Денежные средства 3150

Счета к получению 5510

Резерв по сомнительным долгам 175

Запасы офисных принадлежностей 196

Предоплаченная страховка 110

Мебель и оборудование 2500

Накопленная амортизация, мебель и оборудование 500

Векселя к оплате 720

Капитал 5000

Изъятия 1474

Выручка от оказания консультаций 10550

Расходы на аренду 975

Расходы на заработную плату 2850

Прочие операционные расходы 180

И Т О Г О 16945

Известна следующая информация:

1. Выручка от оказания консультаций включает плату в размере \$ 700, полученную авансом от клиента, которому еще не были оказаны услуги.

2. Величина резерва по сомнительным долгам должна составлять 6 % от величины дебиторской задолженности клиентов.

3. Страховка, приобретенная год назад, покрывает период 22 месяца.

4. Амортизация мебели и оборудования начисляется методом прямолинейного списания по норме 10 % в год.

5. Вексель на \$ 720 выдан компанией банку 1 августа 20__ г. на 90 дней под 12 % годовых.

6. Расходы на аренду включают в себя аренду сентября (\$ 75).

7. Заработная плата за август будет выплачиваться 2 сентября в размере \$ 260.

На основании этой информации сделайте корректирующие проводки, составьте скорректированный пробный баланс, а также баланс и отчет о прибылях и убытках за отчетный год.

Задание 2.

Счет денежных средств предприятия А на 30 сентября 2003 г. имеет нормальное сальдо - \$ 2055. Согласно выписке банковского счета на эту же дату денежные средства компании А составляют \$ 2050.

Известна следующая информация:

1. Плата за обслуживание банковского счета в сентябре составила 12 долл.
2. Были получены деньги в погашение векселя предприятия В на сумму \$ 400 и проценты - \$ 19. Данная услуга банка стоила \$ 3.
3. Денежные средства в размере \$ 1350 еще не поступили на банковский счет.
4. Выданные предприятием А в сентябре чеки на сумму \$ 950 еще не были предъявлены в банк для оплаты.
5. Чек покупателя на сумму \$ 45 ошибочно был отражен в учете как \$ 54.

Произведите выверку счета денежных средств предприятия А.

ТЕМА 5. Учетная система в Германии (2 ч.)

Вопросы, выносимые на обсуждение:

1. Организация бухгалтерского учета в Германии.
2. Методы бухгалтерского учета, применяемые немецкой школой.
3. Годовая финансовая отчетность в Германии.

ТЕМА 6. Французская система бухгалтерского учета (2 ч.)

Вопросы, выносимые на обсуждение:

1. Учетные принципы во Франции.
2. Особенности отражения в учете отдельных объектов во Франции.
3. Основные требования, предъявляемые к отчетности во Франции.

Выступление с докладами на примерную тему:

Структура плана счетов во Франции.

ТЕМА 7. Бухгалтерский учет в Японии (2 ч.)

Выступление с докладами на примерную тему:

Особенности учета отдельных объектов.

Порядок составления и представления финансовой отчетности. Решение задач.

ТЕМА 8. Сущность международных стандартов финансовой отчетности (2 ч.)

Выступление с докладами на примерную тему:

Характеристика международных стандартов финансовой отчетности и интерпретаций МСФО.

Основные отличия российской системы бухгалтерского учета от МСФО.

6.2 Методические указания по самостоятельной работе студентов

Самостоятельная работа студентов является составной частью учебной работы по данной дисциплине. При ее выполнении ставятся следующие задачи: закрепить и углубить полученные знания и навыки, приобрести новые знания; осуществить подготовку к предстоящим занятиям и экзамену.

По дисциплине «Модели бухгалтерского учета в зарубежных странах» самостоятельная работа в соответствии с рабочей программой предусматривает:

знакомство с рабочей программой дисциплины и четкое осмысление каждой темы и логики их построения;

работу с основной и дополнительной литературой, а также с нормативно-правовой базой, справочно-поисковыми системами (Гарант, Консультант Плюс и др.);

подготовку к практическим занятиям по вопросам, представленным в разделах 5 и 6 данного УМК;

подготовку к выступлению с докладами;

подготовку ко всем видам контроля.

Главное назначение самостоятельной работы – это дополнение, углубление, приобретение новых знаний студентами относительно того, что было ими изучено на лекционных и практических занятиях. Виды самостоятельной работы, распределенные по темам, предусматривают изучение вопросов, представленных в таблице ниже, в соответствии с указанной трудоемкостью.

По вопросам, вызывающим у студентов затруднения, им следует обратиться, прежде всего, к источникам основной и дополнительной литературы, периодическим изданиям. В любом случае отдельные разъяснения по дисциплине дает преподаватель, ведущий ее. В той же таблице приведены формы самостоятельной работы при подготовке к сдаче зачета по дисциплине, которые сводятся к систематическому овладению теоретическими и практическими знаниями, умениями и навыками по моделям бухгалтерского учета в зарубежных странах.

Таким образом, после освоения студентами дисциплины «Модели бухгалтерского учета в зарубежных странах» должны быть достигнуты цели и решены задачи, на которых акцентировалось внимание в разделе 1 данного УМК.

Таблица

Самостоятельная работа

№ п/п	Номер раздела (темы) дисциплины	Форма (вид) самостоятельной работы	Трудоемкость в часах
1	Тема 1. Общие принципы и особенности бухгалтерского учета за рубежом	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к опросу	3
2	Тема 2. Основные модели бухгалтерского учета	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к опросу, выступлениям, тесту	4
3	Тема 3. Бухгалтерские счета и их классификация	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к опросу	4
4	Тема 4. Британо-американская система бухгалтерского учета	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к опросу, тесту	5
5	Тема 5. Учетная система в Германии	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к опросу, выступлениям	5
6	Тема 6. Французская система бухгалтерского учета	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка доклада по характеристике французского плана счетов	5
7	Тема 7. Бухгалтерский учет в Японии	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к опросу, выступлениям	5
8	Тема 8. Сущность международных стандартов финансовой отчетности	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6, а также: трансформация российской отчетности в отчетность, составленную по МСФО, формирование плана счетов МСФО и его взаимосвязка с российским планом счетов, порядок составления отдельных форм отчетности, формирование примечаний к формам отчетности по МСФО. Подготовка доклада по характеристике отдельных международных стандартов финансовой отчетности	5
9	Тема 9. Взаимосвязь развития бухгалтерского учета в России с зарубежным бухгалтерским учетом	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к тесту	4
10	Все темы практических занятий	Подготовка к практическим занятиям, к текущему и промежуточному контролю по учебно-методическим материалам, материалам лекций	В течение семестра

11	Подготовка к сдаче зачета	Подготовка по вопросам, список которых представлен в разделе 8 рабочей программы	Зачетная неделя
Итого			40

7 КОНТРОЛЬ ЗНАНИЙ ПО ДИСЦИПЛИНЕ

7.1 Текущий контроль знаний

Текущий контроль знаний по дисциплине «Концепции и анализ денежных потоков» реализуется в следующих аспектах:

- 1) проверка посещаемости занятий студентами (в течение семестра);
- 2) устный опрос студентов, их выступление с докладами (в течение семестра);
- 3) проверка решения задач на практических занятиях (в течение семестра);
- 4) проведение текущего тестирования по изученным темам (к контрольным точкам).

Примеры текущих тестовых вопросов:

1 Модель бухгалтерского учета, характеризующаяся ориентацией учета на широкий круг инвесторов, отсутствием законодательного регулирования – это ... модель:

- а) континентальная;
- б) международная;
- в) англо-американская;
- г) южноамериканская.

2 Модель бухгалтерского учета, характеризующаяся консерватизмом учетной практики, ориентацией на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования – это ... модель:

- а) континентальная;
- б) международная;
- в) англо-американская;
- г) южноамериканская.

3 Модель бухгалтерского учета, характеризующаяся ориентацией учета на высокий уровень инфляции – это ... модель

- а) континентальная;
- б) международная;
- в) англо-американская;
- г) южноамериканская.

4 GAAP – это ...

- а) Общепринятые принципы бухгалтерского учета;
- б) Международные стандарты финансовой отчетности;
- в) Положения по бухгалтерскому учету;
- г) Учетные директивы.

5 Классификация моделей бухгалтерского учета, получившая наибольшее распространение:

- а) англо-американская, континентальная, южно-американская, интернациональная;
- б) международная, континентальная, GAAP;
- в) голландская, исламская, постсоциалистическая, МСФО;
- г) австрийская, индийская, гавайская.

6 Приоритет содержания перед формой – это ориентация при отражении фактов хозяйственной деятельности не только на их правовую форму, но и на...

- а) тождество синтетического и аналитического учета;
- б) полноту заполнения реквизитов первичных документов;
- в) их экономическое содержание и условия хозяйствования;
- г) своевременность их отражения.

7 Признаками, характеризующими полезность бухгалтерской информации являются...

- а) своевременность, правдивость.
- б) ценность, прозрачность.

в) уместность, надежность, сравнимость.

г) надежность, правдивость.

8 Принцип бухгалтерского учета, согласно которого активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций – это принцип...

а) денежного измерения;

б) имущественной обособленности;

в) непрерывности деятельности;

г) рациональности.

9 Принцип бухгалтерского учета, согласно которого факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами – это принцип...

а) полноты;

б) осмотрительности;

в) начисления;

г) рациональности.

10 Принцип бухгалтерского учета, согласно которого организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке – это принцип...

а) непрерывности деятельности;

б) осмотрительности;

в) непротиворечивости;

г) рациональности.

11 Отчет о прибыли и убытках содержит информацию о...

а) изменении собственного капитала организации;

б) финансовых результатах организации;

в) движении имущества организации;

г) увеличении и уменьшении заемных источников формирования имущества.

12 Отчет о движении денежных средств включает информацию о денежных потоках от ... деятельности:

а) операционной, инвестиционной и финансовой;

б) текущей, операционной и финансовой;

в) от внереализационной, операционной и чрезвычайной;

г) обычной и прочей.

13 Отчет об изменении собственного капитала отражает информацию об изменениях:

а) доходов и расходов организации;

б) имущества организации;

в) собственного капитала;

г) заемных источников формирования имущества.

14. Отчет о движении денежных средств может быть составлен ... методом.

а) одноступенчатым или многоступенчатым;

б) прямым или косвенным;

в) косвенным или корректируемым;

г) существенным или формальным.

15. Баланс после закрывающих проводок содержит сальдо ... счетов

а) временных;

б) постоянных;

в) забалансовых;

г) денежных.

16. Характерными особенностями учета в континентальной Европе являются :

- а) бухгалтерская отчетность ориентирована на удовлетворение потребностей налоговых и иных органов государственной власти;
- б) исчисление реального финансового результата деятельности предприятия имеет особую важность;
- в) практика учета одной страны существенно отличается от практики учета другой;
- г) бизнес имеет тесные связи с банками;
- д) ориентация отчетности, в первую очередь, на нужды инвесторов и кредиторов предприятия.

17. В каких странах действуют основные принципы англо-американской модели учета:

- а) Австралия;
- б) Испания;
- в) Великобритания;
- г) США;
- д) Норвегия;
- е) Бразилия;
- ж) Голландия.

18. В чем заключается основная идея англо-американской модели учета:

- а) ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов;
- б) ориентация учета на удовлетворения потребностей налоговых и иных органов государственной власти;
- в) ориентация учета на потребности государственных и налоговых органов.

19. Для какой из моделей характерна жесткая регламентация учета:

- а) англо-американская;
- б) континентальная;
- в) южно-американская

7. К странам, для которых характерно ведение учета по континентальной модели относятся:

- а) Австрия;
- б) Бельгия;
- в) Венесуэла;
- г) Аргентина;
- д) Япония;
- е) Испания

20. К какой системе бухгалтерского учета относится Голландия:

- а) англо-американской;
- б) южно-американской
- в) континентальной

21. Основной особенностью учета в Голландии является:

- а) учет строится от практики к теории;
- б) учет строится от теории к практике.

22. Для какой из учетных систем основной целью является отражение инфляционных процессов в экономике:

- а) латиноамериканская;
- б) континентальная;
- в) англо-американская.

23. Странами, разработавшими основной принцип англо-американской модели, являются:

- а) Австрия, Бельгия;
- б) Франция, Германия, Италия;
- в) Великобритания, США и Голландия

24. Какая из следующих стран использует англо-американскую модель:

- а) Япония;

- б) Гана;
- в) Швеция.

Основными представителями англо-американской школы бухгалтерского учета являются:

- а) Хиггинс;
- б) Антони;
- в) Гаррисон;
- г) Никлиш;
- д) Шер;
- е) Дюмарше

Ключевая цель англо-американской школы:

- а) учетная процедура – цель, и предмет, и метод бухгалтерии
- б) применение бухгалтерских правил с учетом учетных принципов;
- в) отражение и классификация информации;
- г) учет – орудие управления

Американский учет должен быть основан:

- а) на отражении хозяйственных ситуаций;
- б) на едином (нормативном) стандартном образце

Основными финансовыми отчетами в американских компаниях являются:

- а) пояснительная записка;
- б) баланс;
- в) заключение аудиторской фирмы;
- г) отчет об изменениях собственного капитала;
- д) отчет о движении денежных средств;
- е) отчет о прибылях и убытках

Что служит источником данных для баланса:

- а) Главная книга;
- б) рабочий лист;
- в) журнал-ордер;
- г) отчет о движении денежных средств

Активы в балансе должны отражаться в порядке:

- а) возрастания их ликвидности;
- б) убывания их ликвидности

К текущим активам относятся:

- а) инвестиции и фонды;
- б) денежные средства;
- в) нематериальные активы;
- г) краткосрочные инвестиции;
- д) дебиторская задолженность;
- е) товарно-материальные запасы;
- ж) основные средства

К долгосрочным обязательствам относятся:

- а) долгосрочные займы и кредиты;
- б) краткосрочные векселя;
- в) облигации;
- г) обязательства по аренде;
- д) текущие выплаты по погашению долгосрочных обязательств (включая обязательства по аренде)

В отчете о прибылях и убытках отдельно отражаются:

- а) убытки от чрезвычайных обстоятельств;
- б) прибыли и убытки от ликвидации и продажи;
- в) прибыль на акцию;
- г) чрезвычайные доходы и расходы

Отчет о движении денежных средств показывает:

- а) приток и отток денежных средств;
- б) изменение капитала акционеров компании;
- в) состояние финансов компании на конкретную дату

Основными представителями немецкой школы бухгалтерского учета являются:

- а) Шмаленбах;
- б) Никлиш;
- в) Ле Кутр;
- г) Шер
- д) Хиггинс;
- е) Дюмарше

Ключевая идея немецкой бухгалтерии:

- а) учетная процедура-цель, предмет и метод бухгалтерии;
- б) отражение и классификация информации;
- в) учет – орудие управления

Изучение учета согласно немецкой школе ведется по схеме:

- а) от баланса к счету;
- б) от счета к балансу

Ведение бухгалтерского учета в Германии основывается на предписаниях:

- а) коммерческого и налогового законодательства;
- б) налоговых правил и директив ЕС;
- в) законов о компаниях и о бухгалтерском учете;
- г) Торгового и налогового законодательства

Критерий правильности содержания в немецком бухгалтерском учете означает требование:

- а) записи всех хозяйственных операций;
- б) запись хозяйственных операций ведется в порядке их совершения;
- в) записи хозяйственных операций соответствуют их содержанию;
- г) записи производятся в соответствии со временем совершения операций

. Главной особенностью французской бухгалтерской системы является:

- а) юридическая сущность;
- б) экономическая сущность

. В состав индивидуального годового отчета включаются следующие формы:

- а) индивидуальные отчеты материнской компании;
- б) управленческий отчет;
- в) отчет о прибылях и убытках;
- г) отчет об управлении группой;
- д) заключение аудитора;
- е) отчет о направлениях использования прибыли

- . Консолидированная отчетность состоит из:
 - а) отчета об управлении группой;
 - б) баланса;
 - в) управленческого отчета;
 - г) отчета о прибылях и убытках;
 - д) отчета об изменении капитала;
 - е) отчета о движении денежных средств
- . Сколько вариантов представления индивидуальной отчетности существует:
 - а) один;
 - б) два;
 - в) три
- . Основные задачи французского Плана счетов следующие:
 - а) организация системы бухгалтерского учета на уровне отдельных компаний;
 - б) подготовка норм бухгалтерского дела, форм бухгалтерских документов;
 - в) координация проведения исследований и обучения бухгалтерской профессии;
 - г) стандартизация общих учетных понятий, бухгалтерских записей и отражения их влияния на активы и пассивы, финансовое положение и финансовый результат компаний;
 - д) отражение и классификация информации, необходимой для достижения определенных поставленных целей бухгалтерского учета;
 - е) стандартизация способов представления компаниями данных об активах и пассивах, финансовом положении и финансовом результате
- . Французский план счетов состоит из:
 - а) 3 разделов;
 - б) 2 разделов;
 - в) 4 разделов
- . Общими чертами бухгалтерского учета Франции и России является следующее:
 - а) применение единого Плана счетов;
 - б) применение требований европейских директив ко всей финансовой отчетности;
 - в) применение стандартных отчетных форм

7.2 Итоговый контроль знаний

Формой итогового контроля знаний по дисциплине «Модели бухгалтерского учета в зарубежных странах» является *проведение зачета* (на зачетной неделе).

Проведение зачета включает ответы на два теоретических вопроса из списка ниже.

Время, отводимое на подготовку к ответу на вопросы на зачете, составляет не более одного академического часа. После этого студент устно отвечает на вопросы.

Примерные вопросы к экзамену по дисциплине «Модели бухгалтерского учета в зарубежных странах»:

1. Виды учета в зарубежных странах. Ретроспективный анализ развития бухгалтерского учета за рубежом и в России.
2. Факторы, влияющие на содержание учетной практики. Основные принципы бухгалтерского учета за рубежом.
3. Принципы, концепции бухгалтерского учета в зарубежных странах.
4. Правовое регулирование бухгалтерского учета за рубежом и в России.
5. Классификация моделей (систем) бухгалтерского учета, их содержание и отличие.
6. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в США. Формирование плана счетов и классификация бухгалтерских счетов в компаниях США.
7. Этапы учетно-аналитического цикла. Методы учета в компаниях США.
8. Пробный баланс его содержание и методика составления в компаниях США.
9. Составление финансовой отчетности в компаниях США.

10. Законодательные основы и задачи бухгалтерского учета в Германии.
11. Особенности формирования плана счетов в Германии.
12. Формы бухгалтерского учета в Германии.
13. Составление финансовой отчетности на предприятиях различных правовых форм Германии.
14. Годовой финансовый отчет предприятий с обязательной отчетностью в Германии.
15. Национальный план счетов и его роль во Франции.
16. Учетные принципы во Франции.
17. Особенности отражения в учете отдельных объектов во Франции.
18. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета во Франции.
19. Отчетность и требования, предъявляемые к ней во Франции.
20. Правовые основы и организация бухгалтерского учета в Японии.
21. Особенности учета и отчетности в Японии.
22. Роль производственной бухгалтерии и контрольной системы в Японии.
23. Взаимосвязь развития бухгалтерского учета в России с зарубежным бухгалтерским учетом.
24. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в России.
25. Международные стандарты финансовой отчетности (Перечень действующих МСФО) и их роль в развитии унификации учета в России.
26. Список действующих интерпретаций МСФО и их назначение.
27. Основные сравнительные характеристики российской системы бухгалтерского учета и отчетности от международных стандартов учета и отчетности.
28. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности и его роль в развитии бухгалтерского учета.
29. Методология разработки МСФО.

Критерии оценивания.

«Зачтено» получает студент, который полно и по существу раскроет оба теоретических вопроса, а также в случае затруднения с ответом продемонстрирует достаточные знания, умения и навыки по изучаемой дисциплине путем ответов на дополнительные вопросы. В обратном случае студент получает «незачтено», и он направляется на пересдачу.

8 ИНТЕРАКТИВНЫЕ ТЕХНОЛОГИИ И ИННОВАЦИОННЫЕ МЕТОДЫ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ В ОБРАЗОВАТЕЛЬНОМ ПРОЦЕССЕ

Интерактивная модель обучения ориентирована не только на взаимодействие обучаемых с преподавателем, но и друг с другом. Роль преподавателя сводится к направлению деятельности студентов на достижение целей занятия.

Основные интерактивные методы, применяемые в процессе изучения дисциплины «Модели бухгалтерского учета в зарубежных странах»:

1. Анализ конкретных ситуаций.

Различают несколько видов ситуаций:

ситуация-проблема представляет собой описание реальной проблемной ситуации. Цель обучаемых: найти решение ситуации или прийти к выводу о его невозможности;

ситуация-оценка описывает положение, выход из которого уже найден. Цель обучаемых: провести критический анализ принятых решений, дать мотивированное заключение по поводу представленной ситуации и ее решения;

ситуация-иллюстрация представляет ситуацию и поясняет причины ее возникновения, описывает процедуру ее решения. Цель обучаемых: оценить ситуацию в целом, провести анализ ее решения, сформулировать вопросы, выразить согласие-несогласие;

ситуация-упреждение описывает применение уже принятых ранее решений, в связи с чем ситуация носит тренировочный характер, служит иллюстрацией к той или иной теме.

Цель обучаемых: проанализировать данные ситуации, найденные решения, используя при этом приобретенные теоретические знания.

2. Разыгрывание ролей (ролевая игра) – имитационный игровой метод активного обучения, характеризующийся следующими признаками:

наличие задачи (проблемы);

распределение ролей между участниками ее решения.

3. Деловая игра – форма воссоздания предметного и социального содержания будущей профессиональной деятельности специалиста, моделирования таких систем отношений, которые характерны для этой деятельности как целого. Деловые игры являются педагогическим средством и активной формой обучения, которая интенсифицирует учебную деятельность, моделируя управленческие, экономические, психологические, педагогические ситуации и дают возможность их анализировать и вырабатывать оптимальные действия в дальнейшем. Деловые игры приводят к тому, что студенты не только сами стремятся выполнять хорошо задание, но и побуждают к этому своих однокурсников. Они делают процесс обучения интересным и занимательным, создают у студентов доброе рабочее настроение.

4. Проблемное обучение – это такая организация учебных занятий, которая предполагает создание под руководством преподавателя проблемных ситуаций и активную самостоятельную деятельность студентов по их разрешению, в результате чего и происходит творческое овладение профессиональными знаниями, навыками и умениями и развитие мыслительных способностей.

Основные условия успешного проблемного обучения:

1) необходимо вызвать интерес к содержанию проблемы;

2) обеспечить посильность работы с возникающими проблемами;

3) получаемая при решении информация должна быть значимой, важной в учебно-профессиональном плане;

4) проблемное обучение реализуется успешно лишь при определенном стиле общения между преподавателем и обучаемыми, когда возможна свобода выражения своих мыслей и взглядов студентами при пристальном доброжелательном внимании преподавателя к мыслительному процессу учащегося. В результате такое общение в виде диалога направлено на поддержание познавательной, мыслительной активности студентов.

5. Опережающая самостоятельная работа – изучение студентами нового материала до его изложения преподавателем на лекции и других аудиторных занятиях.

Опережающая самостоятельная работа имеет две формы:

1) *опережающие задания практического характера*. До начала изучения новой темы студентам предлагается провести наблюдение на практике. Это позволяет преподавателю опереться на опыт студентов, а у студентов вызывает интерес к теоретическому материалу;

2) *опережающие работы теоретического характера*. Студенты самостоятельно изучают отдельные темы, отдельные вопросы, дополнительную литературу до изучения теоретического материала. Например, анализ документальных источников по теме, подготовка сообщений о практическом опыте в изучаемой области, изучение методических разработок и рекомендаций, знакомящих студентов с предстоящей профессиональной деятельностью и другое.

В процессе самостоятельной работы вырабатываются значительный багаж знаний, навыков и умений, способность анализировать, осмысливать и оценивать современные события, решать профессиональные задачи на основе единства теории и практики, что гарантирует успешное освоение современной профессии.

В интерактивной форме могут проводиться как практические занятия, так и лекции. Среди последних могут быть выделены:

Проблемная лекция. Преподаватель в начале и по ходу изложения учебного материала создает проблемные ситуации и вовлекает студентов в их анализ. Разрешая

противоречия, заложенные в проблемных ситуациях, обучаемые самостоятельно могут прийти к тем выводам, которые преподаватель должен сообщить в качестве новых знаний.

Лекция с запланированными ошибками (лекция-провокация). После объявления темы лекции преподаватель сообщает, что в ней будет сделано определенное количество ошибок различного типа: содержательные, методические, поведенческие и т.д. Студенты в конце лекции должны назвать ошибки.

Лекция вдвоем. Представляет собой работу двух преподавателей, читающих лекцию по одной и той же теме и взаимодействующих как между собой, так и с аудиторией. В диалоге преподавателей и аудитории осуществляется постановка проблемы и анализ проблемной ситуации, выдвижение гипотез, их опровержение или доказательство, разрешение возникающих противоречий и поиск решений.

Лекция-визуализация. В данном типе лекции передача преподавателем информации студентам сопровождается показом различных рисунков, структурно-логических схем, опорных конспектов, диаграмм и т.п. с помощью технических средств (слайды, видеозапись, интерактивная доска и т.д.).

Лекция «пресс-конференция». Преподаватель просит студентов письменно в течение 2 – 3 минут задать ему интересующий каждого из них вопрос по объявленной теме лекции. Далее преподаватель в течение 3 – 5 минут систематизирует эти вопросы по их содержанию и начинает читать лекцию, включая ответы на заданные вопросы в ее содержание.

Лекция-диалог. Содержание подается через серию вопросов, на которые студенты должны отвечать непосредственно в ходе лекции.

9 УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

а) основная литература:

1. Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : учеб.: рек. УМО / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова; под ред. М.А. Вахрушиной. – М. : Омега-Л, 2009. – 572 с.

2. Муравицкая, Н.К. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. : рек. УМО / Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукьяненко. – М. : КноРус, 2009. – 571 с.

3. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст] : учеб.: доп. Мин. обр. РФ / В.Ф. Палий. – 4-е изд., доп. и испр. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.

б) дополнительная литература:

1. Бабаев, Ю.А. Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс] : электр. учеб. / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – Электрон. дан. – М. : КноРус : Проспект, 2009. – 1 эл. опт. диск (CD-ROM).

2. Лупкиова, Е.В. История бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие: рек. УМЦ / Е.В. Лупкиова. – 2-е изд., стер. – М. : КноРус, 2007. – 240 с.

3. Медведев, М.Ю. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М.Ю. Медведев. – М. : Омега-Л, 2009. – 420 с.

4. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст] : учеб. пособие / под ред. Л.И. Ушвицкого, А.А. Мазуренко. – Ростов н/Д : Феникс, 2009. – 157 с.

5. Модели бухгалтерского учета в зарубежных странах [Текст] : учеб.-метод. комплекс для спец. 080109 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит / АмГУ, ЭК.Ф. ; сост. З.Д. Морозова. – Благовещенск : Изд-во Амур. гос. ун-та, 2007. – 151 с.

6. Николаева, О.Е. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : учеб. пособие / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – 8-е изд., испр. – М. : ЛИБРОКОМ, 2009. – 239 с.

7. Соколова, Е.С. Бухгалтерское дело [Текст] : учеб. : рек. УМО / Е.С. Соколова, О.В. Соколов. – М. : Высш. образование, 2009. – 328 с.

8. Цыганков, К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета [Текст] / К.Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – 464 с.

Периодические издания:

1. Бухгалтер и компьютер.
2. Бухгалтерский учет.
3. Международный бухгалтерский учет.

Справочные издания:

1. Николаева, И.П. Экономический словарь [Текст] / И.П. Николаева. – М. : КноРус, 2011. – 160 с.
2. Новый экономический словарь. [3 000 слов] [Текст] / сост. В.Н. Копорулина, Д.В. Остапенко ; под ред. П.Я. Юрского. – Ростов н/Д : Феникс, 2007. – 430 с.
3. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М. : Инфра-М, 2007. – 495 с.

в) программное обеспечение и Интернет-ресурсы:

№ п/п	Наименование ресурса	Краткая характеристика
1	Гарант	Справочно-поисковая система. Содержит законодательную и нормативную базу, статьи периодических изданий, книги
2	Консультант Плюс	Справочно-поисковая система. Содержит законодательную и нормативную базу, статьи периодических изданий, книги
3	www.klerk.ru	Интернет-ресурс, на котором публикуются новости и статьи о бухгалтерском учете, менеджменте, налоговом праве, банках, 1С и программах автоматизации
4	www.fasb.org	Интернет-ресурс Совета по стандартам финансового учета (США)
5	www.ifac.org	Интернет-ресурс Международной федерации бухгалтеров (IFAC)
6	www.iasb.org.uk	Интернет-ресурс Совета по международным стандартам финансовой отчетности (IASB)
7	www.ipbr.ru	Интернет-ресурс Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ)
8	www.buh.ru	Интернет-ресурс для бухгалтеров, на котором публикуются новости и статьи учета, налогообложения, автоматизации
9	www.grebennikon.ru	Электронная библиотека Издательского дома «Гребенников». Содержит статьи по маркетингу, менеджменту, финансам, управлению персоналом, опубликованные в специализированных журналах издательства за последние 10 лет

10 МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Для проведения лекционных и практических занятий по дисциплине «Модели бухгалтерского в зарубежных странах» необходимо обеспечение специализированной учебной мебелью, техническими средствами для представления учебной информации (мультимедиа), компьютерами с установленной лицензионной операционной системой Windows и офисным пакетом Microsoft Office.