ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФИНАНСЫ и КРЕДИТ

ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2016 выпуск 18
СЕНТЯБРЬ

International Accounting

A peer reviewed analytical and practical journal
2016, September
Issue 18

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

18 (408)
СЕНТЯБРЬ 2016

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Выходит 2 раза в месяц
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций
Реферируется в ВИНИТИ РАН
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-65307 от 12 апреля 2016 г. выдано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций
Предыдущее Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г. выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати

Цель журнала – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

Главная задача журнала – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

Учредитель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зеленый проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель

ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д.11/13, корп. 2
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20

Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор **В.А. Горохова**
Управляющий директор **А.К. Смирнов**
Директор по стратегии **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора
С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
О.В. Яковлева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет

Р.А. Алборов, доктор экономических наук, профессор, Ижевск, Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация
Т.Ю. Дружиловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Г.С. Клычова, доктор экономических наук, профессор, Казань, Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь, Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Севастополь, Российская Федерация
Т.Ю. Серебрякова, доктор экономических наук, профессор, Чебоксары, Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**
Контент-менеджеры **В.И. Романова, Е.И. Попова**
Менеджмент качества **Е.И. Попова, А.В. Бажанов**
Корректоры **О.А. Ковалева, В.А. Нерушев**
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписано в печать 19.08.2016
Выход в свет 29.09.2016
Формат 60x90 1/8. Объем 7,5 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,
Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Подписка

Агентство «Урал-Пресс»
Агентство «Роспечать» – индекс 48997
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847
Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases
Электронная версия журнала: http://elibrary.ru, http://dilib.ru, http://biblioclub.ru

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

СОДЕРЖАНИЕ

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Серебрякова Т.Ю., Гордеева О.Г. Влияние МСФО на результаты анализа финансового положения ПАО «Ростелеком» 2

ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Михайлова Г.В., Горлова Е.Б. Этические аспекты современных бухгалтерских проблем 18

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Зозуля В.В., Сергеева А.Ю. Теоретические вопросы налогового регулирования инвестиционной деятельности 33

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Кизилов А.Н., Богатая И.Н. Исследование экономической сущности социального аудита и его места в системе аудиторско-консалтинговых услуг 43

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

International® Accounting

ISSUE 18
SEPTEMBER 2016

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998
2 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees
Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS
Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)
Registration Certificate ПИ № ФС77-65307 of April 12, 2016 by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology, and Mass Media
Previous Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998 by the State Committee of the Russian Federation on Press

The objective of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

The journal's main task is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

Founder

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Publisher

Informservice, Ltd.
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://www.fin-izdat.ru

Director General **Vera A. Gorokhova**
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**
Chief Strategy Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors
Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Olga V. Yakovleva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council

Rolik A. Alborov, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Guzaliya S. Klychova, Kazan State Agricultural University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
Tat'yana Yu. Serebryakova, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Chuvash Republic, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**
Translation and Editing **Olga V. Yakovleva, Irina M. Komarova**
Design **Sergey V. Golosovskiy**
Content Managers **Valentina I. Romanova, Elena I. Popova**
Quality Management **Elena I. Popova, Andrey V. Bazhanov**
Proofreaders **Oksana A. Kovaleva, Viktor A. Nerushev**
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

Printed by KTK, Ltd., 141290, ul. Sverdlova, 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation
Telephone: +7 496 588 0866
Published September 29, 2016. Circulation 1 170

Subscription

Ural-Press Agency
Rospechat Agency
Press of Russia Union Catalogue

Online version

EBSCOhost™ databases
Scientific electronic library: http://elibrary.ru
University Library Online: http://biblioclub.ru

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

CONTENTS

INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

Serebryakova T.Yu., Gordeeva O.G. The impact of IFRS on results of the analysis of PAO Rostelecom financial position 2

PRINCIPLES OF ACCOUNTING

Mikhailova G.V., Gorlova E.B. Ethical considerations of contemporary accounting problems 18

NATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

Zozulya V.V., Sergeeva A.Yu. Theoretical issues of tax regulation of investing activity 33

AUDIT ACTIVITY

Kizilov A.N., Bogataya I.N. Studying the economic substance of social audit and its place within the framework of audit and consulting services 43

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Международные стандарты учета и отчетности

ВЛИЯНИЕ МСФО НА РЕЗУЛЬТАТЫ АНАЛИЗА ФИНАНСОВОГО ПОЛОЖЕНИЯ ПАО «РОСТЕЛЕКОМ»

Татьяна Юрьевна СЕРЕБРЯКОВА[a,•], Ольга Георгиевна ГОРДЕЕВА[b]

[a] доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета,
Чебоксарский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Чебоксары, Российская Федерация
tserebryakova@rucoop.ru

[b] кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета,
Чебоксарский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Чебоксары, Российская Федерация
gog3@yandex.ru

• Ответственный автор

История статьи:
Принята 21.04.2016
Принята в доработанном виде 31.05.2016
Одобрена 21.06.2016

УДК 657.622
JEL: G32

Аннотация

Предмет. Российская практика учета развивается в том же русле, что и международная. Особенностью современного состояния учета является переход от принципов учета на основе исторической стоимости к принципам учета, основанным на справедливой стоимости, которые используются в качестве международно признанных. Однако не все допущения, принятые международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), позволяют однозначно и объективно раскрывать в финансовой отчетности данные о финансовом положении организаций, несмотря на то что этот тезис был определяющим при обосновании перехода к МСФО. Именно оценка активов и обязательств является наиболее спорным моментом концепции справедливой стоимости с позиций достоверного раскрытия информации о финансовом состоянии организации. Справедливая стоимость – не вполне объективный показатель, в связи с чем возникает риск искажения финансовой отчетности. С другой стороны, при переоценке активов и обязательств до справедливой стоимости и активы, и пассивы изменяются на равные значения. Поэтому с точки зрения финансового анализа пересчет отчетности по МСФО, вероятно, не всегда изменяет выводы о финансовом положении организации. Изучение этого вопроса на примере одного экономического субъекта, ПАО «Ростелеком», по данным отчетности, размещенной на сайте компании, показало, что бухгалтерская отчетность, составленная по МСФО и по российским стандартам, позволяет сделать одни и те же выводы о ее финансовом состоянии.

Цели. Проверить по данным организации, составляющей бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с МСФО на основе трансформации российской бухгалтерской (финансовой) отчетности, насколько показатели, характеризующие финансовое положение организации в указанных форматах отчетности, отличаются друг от друга.

Методология. В настоящей работе использовались общенаучные методы познания: системный подход, логическое обобщение, анализ, синтез и гипотеза.

Результаты. При наличии существенных по отношению друг к другу различий в значениях финансовых индикаторов, результаты коэффициентного анализа отчетности, составленной по РСБУ и МСФО, не имеют решающих различий при анализе отчетности конкретного публичного акционерного общества «Ростелеком». Тенденция определена за два года и требует дополнительных исследований по другим экономическим субъектам.

Выводы. Для дальнейших обобщений следует собрать более обширную статистику, что будет предметом рассмотрения последующих публикаций.

Ключевые слова: справедливая стоимость, МСФО, анализ, отчетность

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

С введением в нашей стране международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) переход отечественной практики учета к международно признанной в отношении консолидации отчетности определенных экономических субъектов стал свершившимся фактом. Между тем не все учетные допущения, характерные для МСФО, однозначно воспринимаются не только у нас, но и в мире [1]. Разгоревшаяся после финансового кризиса 2008 г. научная дискуссия о преимуществах и недостатках способов оценки объектов учета по справедливой и исторической стоимости и влияние их последствий на достоверность финансовых показателей отчетности публичных компаний свидетельствует об отсутствии однозначной позиции в этом вопросе и у практических работников, и у ученых [2, 3, 4]. Вопрос о степени влияния экспертных данных о справедливой стоимости на показатели финансового состояния компаний все еще открыт для дискуссий, поскольку ряд ученых смогли обосновать возможность манипулирования стоимостью финансовых инструментов в целях более

выгодного представления их портфелей в публикуемой годовой отчетности финансовых компаний [5, 6]. Отметим сразу, что такого рода доказательства и исследования особенно актуальны именно для финансовых институтов, ввиду сложности и многовариантности классификации и оценивания финансовых активов в целях представления и раскрытия информации о них в финансовой отчетности, а также в связи с тем, что кризис начался именно в сфере финансовых рынков [7, 8, 9]. В то же время оценка установленных международными стандартами объектов учета по справедливой стоимости применяется в любых экономических субъектах, не только в финансовых компаниях. В связи с этим, вопрос о необходимости ее использования и релевантности важен и для компаний, занятых в других отраслях [10, 11]. Интересным в этой связи является замечание о том, что европейская бухгалтерская общественность традиционно склоняется к использованию показателя исторической стоимости, считая, что оценка по справедливой стоимости – дань компромиссу, на котором основаны МСФО [2, 12, 13, 14]. Признавая, что финансовые организации в наибольшей степени подвержены риску искажения данных о финансовом состоянии ввиду наибольшего удельного веса в их активах и пассивах финансовых инструментов, чаще всего подвергающихся оценке по справедливой стоимости, вследствие чего риск манипулирования данными о справедливой стоимости неимоверно высок, мы все же считаем актуальной для исследования проблему влияния оценки активов и обязательств по правилам МСФО на показатели финансового состояния организаций других сфер деятельности.

Указанная проблематика не остается без внимания отечественных специалистов. Исследуются различные вопросы применения МСФО нефинансовыми организациями, в том числе степени сближения показателей отчетности, сформированной по различным стандартам, сложные аспекты формирования той или иной информации по отдельным статьям[1,2,3,4]. Особый интерес в связи с гипотезой, выдвинутой в настоящей статье, представляют работы И.А. Слободняк и Ю.В. Гильдеевой[5], Т.А. Гараниной и П.С. Кормильцевой[6]. В них исследуется зависимость показателей отчетности от того, по каким стандартам она сформирована, МСФО или РСБУ. Выводы, опубликованные в этих работах, затрагивают несколько иные стороны соответствия отчетности по МСФО и РСБУ, по сравнению с настоящей статьей, и от этого тема исследования приобретает дополнительную актуальность.

В целях изучения данного вопроса нами была использована отчетность ОАО «Ростелеком» (преобразовано в ПАО к моменту опубликования настоящей статьи), публично размещенная на сайте организации. Полученные результаты никоим образом не свидетельствуют об имеющейся закономерности, но дают основания для дальнейшего исследования вопросов влияния оценки активов и обязательств в соответствии с МСФО на результаты анализа финансового состояния организаций.

Остановимся на раскрытии информации об активах организации, не являющихся финансовыми инструментами по правилам российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ). Они предписывают при первоначальном признании формировать в учете стоимость активов, объединив все расходы, связанные с их приобретением, сооружением, доведением до состояния, пригодного к использованию. Такие правила применяются к любым активам, приобретенным за плату или поступившим иными способами. В дальнейшем они могут изменить

[1] *Трофимова Л.Б.* Применение коэффициентной диагностики при факторном анализе консолидированной финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 41. С. 39–50.

[2] *Куприянова Л.М., Осипова И.В.* Бухгалтерский баланс – важнейший источник информации для оценки развития бизнеса // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 22. С. 40–55.

[3] *Поленова С.Н.* К вопросу оценки по справедливой стоимости объектов бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 1. С. 2–11.

[4] *Трофимова Л.Б.* Методика проведения анализа консолидированной финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 38.

[5] *Слободняк И.А., Гильдеева Ю.В.* Влияние результатов трансформации отчетности организации на значение финансовых коэффициентов // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 32.

[6] *Гаранина Т.А., Кормильцева П.С.* Принятие международных стандартов финансовой отчетности в России: влияние на ценностную значимость финансовых отчетов // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 6.

свою стоимость, однако, в финансовой отчетности такие изменения отражаются не всегда [15], как, например, в случае поддержания работоспособности основных средств, т.е. ремонта. В других случаях происходит увеличение их стоимости. Во-первых, могут быть изменения, связанные с реальными денежными тратами, например модернизация, достройка, дооборудование, которые могут иметь место лишь в отношении капитальных вложений [16]. Такие расходы увеличивают первоначально признанную стоимость активов. Во-вторых, организация может провести переоценку основных средств в связи с изменением их текущей восстановительной стоимости как в большую, так и в меньшую стороны. Возникающая при этом разница отражается в целом как капитал, но при определенных условиях могут быть затронуты доходы или расходы отчетного периода [17]. Это правило применяется только лишь в отношении объектов основных средств. Что касается таких активов, как материально-производственные запасы, финансовые вложения, не обращающиеся на свободном рынке, то их стоимость регулярно проверяется на наличие обесценения и может быть скорректирована только лишь в случае, если текущая рыночная стоимость ниже учетной, путем создания оценочных резервов для уменьшения ее до рыночной [18, 19]. Финансовые инструменты, обращаемые на рынках, по правилам РСБУ учитываются и отражаются в отчетности по текущей рыночной стоимости (т.е. справедливой) с отнесением возникающих разниц на расходы и доходы отчетного периода. Так, правила оценки по РСБУ в отношении различных объектов учета можно обобщить следующим образом (табл. 1)[7,8,9,10,11].

Можно построить аналогичную таблицу и для случая, когда для учета и отчетности используются МСФО (табл. 2)[12,13,14].

Исходя из положений, приведенных в табл. 1 и 2, организации составляют отчетность для различных целей: для представления субъектам власти и внутреннего использования – по РСБУ, для представления собственникам и в случаях, необходимых в связи с условиями бизнеса – по МСФО. Таких организаций в РФ в настоящее время довольно много. В связи с тем что они осуществляют трансформацию российской отчетности в отчетность по правилам МСФО, имеется возможность сравнения показателей отчетности с позиций финансового состояния. Такая постановка вопроса вытекает из целей финансовой отчетности, которые определяются международными стандартами и отечественным законодательством как представление информации о финансовом состоянии, финансовых результатах и денежных потоках организации [20, 21, 22]. Нами проанализирована отчетность ПАО «Ростелеком» за 2014 г., размещенная в открытом доступе, за один и тот же период, составленная по правилам российских и международных стандартов, для определения того, насколько значительны различия в показателях, характеризующих финансовое состояние организации. При этом были использованы общепризнанные методики их расчета.

Первая группа индикаторов финансового состояния – показатели ликвидности, являющиеся внешними характеристиками финансовой устойчивости с точки зрения степени обеспеченности оборотных активов долгосрочными источниками финансирования [23, 24]. Были изучены изменения наиболее часто анализируемых коэффициентов ликвидности: абсолютной, текущей, общей, а также

[7] Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».

[8] Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 25.10.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».

[9] Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)».

[10] Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02».

[11] Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)».

[12] Международные стандарты финансовой отчетности / издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2010. 984 с.

[13] Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: утвержден для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

[14] Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: утвержден для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

коэффициенты критической оценки и обеспеченности собственными средствами.

Следующая группа коэффициентов, затронутых исследованием, характеризует финансовую устойчивость. Сюда входят коэффициенты автономии (финансовой независимости), концентрации заемного капитала, капитализации, финансирования.

И, в заключение, проанализирована деловая активность, которая показывает динамичность развития организации, качественные характеристики финансового состояния [25]. Среди множества ее индикаторов мы выбрали те, которые характеризуют эффективность использования капитала и деятельности организации. В первой группе это коэффициенты общей оборачиваемости капитала, оборачиваемости мобильных средств, продолжительности оборота капитала и мобильных средств. В следующей группе – различные данные о рентабельности [26]: рентабельность совокупных активов, внеоборотного капитала, оборотного капитала, собственного капитала, продаж.

При исследовании применены обычные способы исчисления указанных коэффициентов, а также были приняты следующие допущения. В связи с тем что форматы отчета о финансовом положении по РСБУ и МСФО не совпадают в части деления статей между разделами и ввиду того что финансовые коэффициенты определяются с учетом статей, а не разделов баланса, нами не приводилось в сопоставимый вид представление активов и обязательств в отчетах о финансовом состоянии.

В табл. 3 представлены статьи и разделы отчетов о финансовом состоянии ПАО «Ростелеком», составленных по правилам РСБУ и МСФО. Сравнение их структуры по табл. 3, показывает, что различия наблюдаются в основном в финансовых инструментах, которые являются объектом значительных трансформаций в ходе представления информации по правилам МСФО. Кроме того, в разделе 1 «Иммобилизованные активы» среди «прочих» по правилам РСБУ представлены неисключительные права, которые в трансформированной отчетности по МСФО отражены по статье «Нематериальные активы». Однако перемещение остатков по статьям внутри раздела 1 не влияет на финансовые показатели, поэтому с точки зрения характеристики финансового состояния они не актуальны. Данные первого раздела баланса по МСФО несколько меньше по сравнению с показателями по РСБУ, при этом второй раздел «Оборотные активы» незначительно увеличен в представлении по МСФО. Таким образом, соотношение между первым и вторым разделами отчета о финансовом состоянии в представлении по МСФО изменилось в сторону уменьшения доли иммобилизованных активов. Этот момент окажет влияние и на коэффициенты, характеризующие финансовое положение организации по МСФО.

Показатели ликвидности отражены в табл. 4.

По данным отчета, составленного по требованиям РСБУ, показатели ликвидности на обе даты выглядят более оптимистично, чем по МСФО. Однако при этом на 31.12.2014 г. по сравнению с 31.12.2013 г. значение коэффициента абсолютной ликвидности ухудшилось в отчете по РСБУ, но улучшилось по МСФО. Характерно, что в целом его значение ниже оптимального и по российским, и по международным стандартам.

Коэффициент критической оценки по РСБУ показал отрицательную динамику; по состоянию на 31.12.2014 г. он считается недостаточным. По МСФО за анализируемый период наблюдается его незначительный рост, что улучшает характеристики платежеспособности. Тем не менее на 31.12.2014 г. уровень быстрой ликвидности ниже оптимального значения по обоим форматам отчетности, но по РСБУ выглядит лучше.

По РСБУ на 31.12.2014 г. коэффициент текущей ликвидности считается недостаточным при отрицательной тенденции, но близким к норме, что показывает снижение платежеспособности предприятия по сравнению с 31.12.2013 г. По МСФО его значение ниже нормы с незначительной положительной динамикой, что означает несущественный рост платежеспособности за анализируемый период.

Коэффициент общей ликвидности и по РСБУ, и по МСФО за 2014 г. вырос, однако не достиг оптимального значения. Примечательно, что данные по РСБУ имеют лучшие значения.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами в 2014 г. улучшился, однако не достиг оптимального значения ни по РСБУ, ни по МСФО; при этом коэффициенты по отчету РСБУ намного лучше.

Коэффициенты, характеризующие финансовую устойчивость, представлены в табл. 5.

По РСБУ, как и по МСФО коэффициент автономии за анализируемый период показывает положительную динамику, однако его значение дает основание предполагать, что обязательства предприятия не могут быть покрыты собственными средствами, поскольку он ниже нормы. Характерным является то, что по МСФО числовые значения коэффициента автономии хуже, чем по РСБУ.

Оценка значения коэффициента концентрации заемного капитала показывает нормальное значение с незначительными положительными тенденциями, и все же по РСБУ этот коэффициент более оптимален.

По МСФО за анализируемый период коэффициенты капитализации и финансирования были ниже оптимального значения с тенденцией к улучшению, но по РСБУ коэффициенты характеризуют финансовую устойчивость более положительно, нежели чем по МСФО.

В целом по этой группе показателей все расчеты по правилам МСФО, по сравнению с РСБУ, имеют худшие значения, хотя эти различия незначительные.

Данные о деловой активности организации представлены в табл. 6.

По РСБУ общая оборачиваемость капитала ниже, чем по МСФО, это согласуется с теми изменениями валюты баланса, которые произошли в связи с трансформацией. При этом продолжительность нахождения капитала в активах организации по РСБУ естественно меньше, чем по МСФО, что также вытекает из изменений в связи с трансформацией соотношения между иммобилизованными и оборотными активами. В целом мы наблюдаем картину, аналогичную показателям ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости, которая показывает более выигрышную характеристику отчета о финансовом состоянии по правилам РСБУ.

Показатели рентабельности отражены в табл. 7 и показывают несколько иную картину по сравнению с другими коэффициентами – более негативные данные по МСФО по сравнению с РСБУ за предшествующий период и более положительные в отчетном году.

Результаты сопоставления отчетов о финансовом состоянии ПАО «Ростелеком» по РСБУ и по МСФО на 31.12.2013 г. и 31.12.2014 г. показывают, что отчеты, составленные по российским правилам, выглядят более позитивно.

Для выявления общих тенденций в изменениях значений коэффициентов, рассчитанных по различной отчетности ПАО «Ростелеком», их значения сведены в табл. 8.

Из табл. 8 видно, что абсолютное большинство показателей, характеризующих финансовое состояние ПАО «Ростелеком», по российским стандартам выглядят лучше, чем по МСФО. Различия в коэффициентах по большей части существенные. При этом показатели ликвидности и рентабельности различаются на 30 и более процентов, коэффициенты платежеспособности и финансовой устойчивости – в большей части в пределах 30%. Наименьшие различия наблюдаются в показателях эффективности использования капитала. Исследование показало, что наименьшие различия наблюдаются в коэффициентах, которые рассчитываются по отношению к валюте баланса либо по данным из актива и пассива, что объясняется корректировочными механизмами при трансформации отчетности, которые приводят к одновременному увеличению валюты баланса и отдельных разделов.

Учитывая большое количество коэффициентов, подвергшихся исследованию в настоящей работе, сложность систематизации их динамических изменений и различия в значениях по данным РСБУ и МСФО, для формирования общих выводов была проведена интегральная балльная оценка показателей финансового состояния ПАО «Ростелеком». При этом использованы некоторые коэффициенты из общего числа. Итоги ранжирования показателей финансового состояния

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Принципы бухгалтерского учета

ЭТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СОВРЕМЕННЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ПРОБЛЕМ

Галина Васильевна МИХАЙЛОВА[a,•], Елена Борисовна ГОРЛОВА[b]

[a] кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Северо-Кавказский федеральный университет, Ставрополь, Российская Федерация
mih-sgu@yandex.ru

[b] кандидат педагогических наук, доцент кафедры социальных технологий, Северо-Кавказский федеральный университет, Ставрополь, Российская федерация
elena17_lg@mail.ru

• Ответственный автор

История статьи:
Принята 03.02.2016
Принята в доработанном виде 18.05.2016
Одобрена 16.06.2016

УДК 657.1
JEL: G12, M14, M40, M41

Ключевые слова: креативный учет, этика, профессиональное суждение

Аннотация

Предмет. Преломление этических норм в работе опытного бухгалтера. Последний стоит на страже интересов работодателя: не выходя за рамки закона, реализует свое профессиональное суждение, добиваясь желаемого для собственника результата. В этом случае используются нормы креативного учета, который может как способствовать развитию бухгалтерской техники (если нужно найти способ отражения в учете новой операции), так и фальсифицировать отчетность предприятия.

Цели. Раскрытие особенностей интеграционных процессов, касающихся оптимизации экономического и этического аспектов современного бухгалтерского учета.

Задачи. Провести критический анализ этических проблем, существующих в международных и отечественной моделях учета, и раскрыть их влияние на функционирование глобальной финансово-экономической системы; показать степень воздействия различных групп пользователей учетной информации на выстраивание приоритетов в бухгалтерском восприятии складывающихся экономических реалий; рассмотреть взаимосвязь деловой этики и религиозных норм по формированию предпринимательской культуры относительно бухгалтерской профессии.

Методология. Научные труды отечественных и зарубежных специалистов в области современного бухгалтерского учета исследованы с использованием методов абстрагирования, систематизации, обобщения теоретических аспектов.

Результаты. Показаны особенности использования бухгалтерской информации различными категориями пользователей. Раскрыта природа, обусловленная спецификой современных рыночных отношений, субъективных и объективных причин искажения учетных данных, в том числе применительно к производным финансовым инструментам. Исследованы влияние этических моментов деятельности бухгалтера и их взаимосвязь с критериями и параметрами экономической эффективности.

Выводы. Наиболее приемлемым в повседневной практике является добровольное осознание бухгалтером хотя бы минимального набора морально-этических ценностей, которым необходимо следовать в учетной деятельности. Для упорядоченного ведения коммерческой деятельности общество в лице потенциальных клиентов и работодателей должно полагаться на объективность и порядочность учетных работников. С другой стороны, интересы общества определяются как коллективное благосостояние сообщества людей и институтов, которые, пользуясь услугами бухгалтерских служб, ждут от них взвешенных решений, обеспечивающих максимальное соблюдение принципа «не навреди» в широком его понимании.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Бухгалтерское сообщество любой страны выполняет не только профессиональные, но и общественно значимые функции, поскольку фактически деятельность современного бухгалтера направлена на удовлетворение запросов непосредственного клиента или собственника (работодателя) и всего общества (государства и простых граждан). Проблема разработки и внедрения в практику учета этических подходов достаточно широко обсуждается в отечественной и зарубежной экономической литературе. Среди публикаций можно выделить два направления: одно сосредоточено на разработке этических норм в рамках профессионального бухгалтерского сообщества [1–6], другое носит более широкий характер, так как затрагивает большой пласт общеэкономических и социальных аспектов[1,2] [7–14].

[1] *Бутынец Ф.Ф.* Хозяйственный контроль: гуманизм и культура осуществления // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 19.

[2] *Ткач В.И., Шумейко М.В.* Инжиниринговая бухгалтерия и управление экономическими процессами // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 18. С. 2–9.

На наш взгляд, этические вопросы необходимо рассматривать в контексте развития современного экономического мышления, а также критического анализа новейших финансовых технологий, связанных с повышением деловой активности бизнеса, хотя зачастую такое «взбадривание» экономики носит искусственный характер и лишь усугубляет противоречия между различными аспектами воспроизводственного цикла. Именно с этих позиций нами предпринята попытка осмыслить место и роль профессионального бухгалтерского суждения, связав его с системой этических ценностей.

Степень распространения профессионального суждения в бухгалтерском сообществе различна. Исторические первопричины значимости профессиональных суждений как важнейшего элемента культуры бухгалтерской профессии и своеобразного проявления либерализма следует искать в эволюционных особенностях развития учета в Северной Америке.

Мы разделяем мнение А.И. Белоусова [15, с. 119] о том, что толчком к развитию финансового учета в США стал управленческий учет. Более того, образование первого осуществлялось главным образом путем санкционирования различными государственными органами в нормативных документах экономических наработок (приемов делового оборота) внутреннего (управленческого) учета, а затем их переноса на взаимоотношения с внешними пользователями. Американские правовые подходы традиционно считают необходимым ограничить вмешательство государства в отношения предприятий с внешним пользователем по вопросам учета хозяйственной деятельности. Обеспечение интересов внешних пользователей в части учетно-экономической информации возлагается на бизнес-единицы, а государство лишь определяет границы возможного их поведения. Непосредственно государство, как внешний пользователь информации, использует для целей налогообложения отдельную налоговую учетную систему. Системы налогообложения и учета в США действуют независимо друг от друга (в отличие от России), а диспозитивный метод предоставляет участникам самим решать вопрос по формированию концептуальных положений учетной политики[3].

Действующие стандарты по учетной политике рекомендуют показывать в годовой отчетности только существенные методические и процедурные моменты, которые более или менее часто используются предприятиями и считаются официально признанными. Непосредственно же признание данных стандартов осуществляется в условиях господства диспозитивного права преимущественно различными общественными бухгалтерскими организациями. В дальнейшем похожие концептуальные установки были использованы практически во всех развитых странах. Главную основу учетной политики как механизма согласования интересов составляют положения о праве бизнес-структур из конкретно складывающихся условий выбирать и использовать различные методы обобщения. Определенный вклад в разработку этого вопроса внесли Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [16], которые понимали учет как набор широко трактуемых принципов, позволяющих формировать общую систему эталонов для оценки различных хозяйственных процессов. Определенную систематизацию в этом отношении провел Д.Л. Макдональд[4], который рассматривал профессиональное суждение как возможность построения символических конструкций, направленных на познание реальной экономической ситуации. Особого внимания заслуживает социологический подход Д. Мидделтона и Р. Баркера [17], бихевиористический подход Дж. Дейли [18], при котором учетный процесс принимается, прежде всего, как процесс поведения бухгалтеров в различных служебных ситуациях, психологический подход Р. Энтони и Дж. Риса [19], которые на первое место в профессиональном суждении бухгалтера ставили психологическое истолкование учета, а также сторонников ситуационной бухгалтерии (Я.В. Соколов [20]), считающих возможным реконструкцию будущих фактов хозяйственной жизни и их соответствующее отражение в учете. По сути, профессиональные суждения во многом подтверждают современные счетные теории и парадигмы.

В настоящее время потребители информации на основе систематических исследований запросов менеджмента и других пользователей бухгалтерской отчетности определяют наиболее адекватную бухгалтерскую отчетность. Считается, что такой подход к формированию отчетности в

[3] *Белоусов А.И., Михайлова Г.В.* Профессиональные суждения в учете и его международная гармонизация // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 10. С. 9–18.

[4] *McDonald D.* Feasibility Criteria for Accounting Measures // The Accounting Review. 1967. Vol. 42. No. 4. P. 662–679. URL: http://www.jstor.org/stable/244161?seq=1#page_scan_tab_contents