ISSN 2073-5081

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФИНАНСЫ и КРЕДИТ ®

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
Журнал выходит 4 раза в месяц

Международный бухгалтерский учет



Развитие международной учетной системы

Политика по управленческому учету доходов и расходов вуза

Производственный учет и контроль в системе управления

Методические аспекты аудита оценочных резервов

Реформирование налоговых льгот

Становление бухгалтерского учета автомобильной техники

31 (277) – 2013
АВГУСТ

http://www.fin-izdat.ru e-mail:post@fin-izdat.ru

ПОДПИСКА ВО ВСЕХ ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:
– индекс 48997 – каталог агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог российской прессы «Почта России»

Доступ и подписка на электронную версию журнала – www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати. Свидетельство о регистрации № 017854

Учредитель:
ООО «Издательский дом «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Издатель:
ООО «Информсервис»
Главный редактор:
Л.А. Чалдаева, доктор экономических наук, профессор
Зам. главного редактора:
С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева
Редакционный совет:
Ф.Ф. Бутынец, доктор экономических наук, профессор
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор
Д. Галасси, доктор экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат экономических наук, доцент
В.С. Карагод, доктор экономических наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор
Ж. Ришар, доктор экономических наук, профессор
В.Я. Соколов, доктор экономических наук, профессор
И.Р. Сухарев, кандидат экономических наук
В.А. Терехова, доктор экономических наук, профессор
Верстка: М.С. Гранильщикова
Корректор: А.М. Лейбович
Редакция журнала:
111401, Москва, а/я 10
Телефон/факс: (495) 721-85-75,
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
http://www.fin-izdat.ru
© ООО «Издательский дом «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
© ООО «Информсервис»
Подписано в печать 02.08.2013.
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,0 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН.

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

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

31 (277) **– 2013 август**

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Чайковская Л.А., Быстрова Ю.О.* Развитие международной учетной системы в направлении формирования постиндустриальной учетной системы 2
- *Пискунов В.А., Маняева В.А.* Политика по управленческому учету доходов и расходов высшего учебного заведения 15
- *Багаев И.В.* Производственный учет и контроль как взаимосвязанные элементы системы управления 21

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Пакшина Т.П., Полякова И.А.* Методические аспекты аудита оценочных резервов 34

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Архипцева Л.М., Волков Д.Б.* О реформировании налоговых льгот 44

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

- *Кинзерская Н.В.* Бухгалтерский учет автомобильной техники: исторические аспекты становления и развития 52

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей. Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

УДК 657.1

РАЗВИТИЕ МЕЖДУНАРОДНОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ В НАПРАВЛЕНИИ ФОРМИРОВАНИЯ ПОСТИНДУСТРИАЛЬНОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ

Л. А. ЧАЙКОВСКАЯ,
доктор экономических наук,
профессор кафедры
бухгалтерского учета и аудита
E-mail: chaik4@yandex. ru

Ю. О. БЫСТРОВА,
аспирантка кафедры
бухгалтерского учета и аудита
E-mail: juliansh86@mail. ru
Российский экономический университет
им. Г. В. Плеханова

Анализ тенденций, которые наблюдаются последнее десятилетие в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), позволяет сделать вывод о том, что развитие международной учетной системы характеризуется как переходный этап от «индустриальной» учетной системы к «постиндустриальной» учетной системе. Данный переход происходит не как процесс замещения «индустриального» учета на «постиндустриальный», а как процесс усложнения и углубления комплексности учетной системы. Тенденции, рассмотренные в рамках настоящей статьи, необходимо учитывать при совершенствовании учета интеллектуального капитала в постиндустриальном обществе.

Ключевые слова*: международная учетная система, индустриальная учетная система, постиндустриальная учетная система, интеллектуальный капитал, МСФО.*

Система учета и отчетности развивается в том же эволюционном направлении, что и общество в целом (аграрное – индустриальное – постиндустриальное). Проблема заключается в том, что это развитие идет с определенным временным лагом, поэтому современное ее состояние часто характеризуют в качестве «пережитка» индустриальной экономики. По нашему мнению, современный этап развития международной учетной системы целесообразнее рассматривать в качестве переходного этапа. Переход от «индустриальной» учетной системы к «постиндустриальной» учетной системе по аналогии с переходом от одного типа общества к другому происходит постепенно, развитие имеет рациональный и эволюционный характер, ему не свойственна некумулятивность и несоизмеримость [1]. Наблюдается не процесс замещения

«индустриального» учета на «постиндустриальный» учет, а процесс усложнения и углубления комплексности учетной системы, внедрение новых форм в уже существующие учетные системы, с постепенной их реорганизацией. Свидетельством такого переходного этапа в развитии международной учетной системы являются тенденции развития современной международной учетной системы, происходящие в последние десятилетия. В рамках настоящего исследования будут проанализированы те из них, которые являются важными, с нашей точки зрения, для разработки модели постиндустриального учета интеллектуального капитала. На рис. 1 представлен обзор основных событий, характеризующих переходный этап развития учетной системы, в рамках настоящей статьи будут рассмотрены наиболее важные из них.

Рассмотрение тенденций, наблюдаемых в развитии международной учетной системы, необходимо, с нашей точки зрения, начинать с анализа Концептуальных основ финансовой отчетности МСФО [19], представляющих собой системообразующий документ, который, во-первых, определяет единые принципы формирования финансовой отчетности, во-вторых, используется при разработке новых и пересмотре действующих стандартов, в-третьих, обеспечивает базу для выработки профессионального суждения или учетной политики при отсутствии конкретных учетных правил[1]. На их основе формируются отдельные учетные правила, применяемые в отношении конкретных элементов финансовой отчетности.

Процесс пересмотра Концептуальных основ МСФО начался с 2001 г., когда произошла смена направленности МСФО с финансовых результатов на финансовое положение организации. До этого в течение 50 лет (с 1950 по 2000 г.) в центре внимания международных стандартов учета стоял отчет о прибылях и убытках [16]. Действующие Концептуальные основы МСФО исходят из того, что именно отчет о финансовом положении организации больше других финансовых отчетов ориентирован на будущее. Полезность информации о финансовом положении организации (информации о сущности и величине экономических ресурсов и обязанностей) обусловливается необходимостью оценки пользователями будущих денежных потоков для принятия решений о предоставлении ресурсов данной организации. Необходимо отметить, что тенденция ориентированности на финансовый результат прослеживается в некоторых действующих стандартах до настоящего времени, например ее можно наблюдать в действующем стандарте МСФО (IAS) 18 «Выручка», содержание которого в скором времени также ожидают кардинальные изменения.

Таким образом, предполагается, что большинство современных стандартов в основе своей исходит из приоритета именно отчета о финансовом положении и его ключевых элементов – активов и обязательств. Особое значение, придаваемое в Концептуальных основах МСФО активам и обязательствам, и влияние, оказанное этим обстоятельством на разработку стандартов в целом, по нашему мнению, означают, что подход, ориентированный на бухгалтерский баланс (подразумевающий наиболее полное отражение активов и обязательств в финансовой отчетности), должен быть основополагающим при решении тех или иных учетных вопросов на уровне отдельной организации.

В Концептуальных основах МСФО сформулированы следующие определения актива и обязательства. Актив представляет собой ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий, от которого организация ожидает получение будущих экономических выгод. Обязательство представляет собой существующую обязанность организации, являющуюся результатом прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к оттоку из организации ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды [4, с. 17]. Теоретически все «ресурсы» и «обязанности», подпадающие под данные определения, должны быть отражены в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО; «ресурсы» и «обязанности», не соот-

[1] С нашей точки зрения, при официальном введении в действие МСФО в нашей стране, которое было осуществлено на основании постановления Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» [6], необходимо было предусмотреть утверждение перевода текста Концептуальных основ финансовой отчетности МСФО, до настоящего времени не доступных на русском языке.

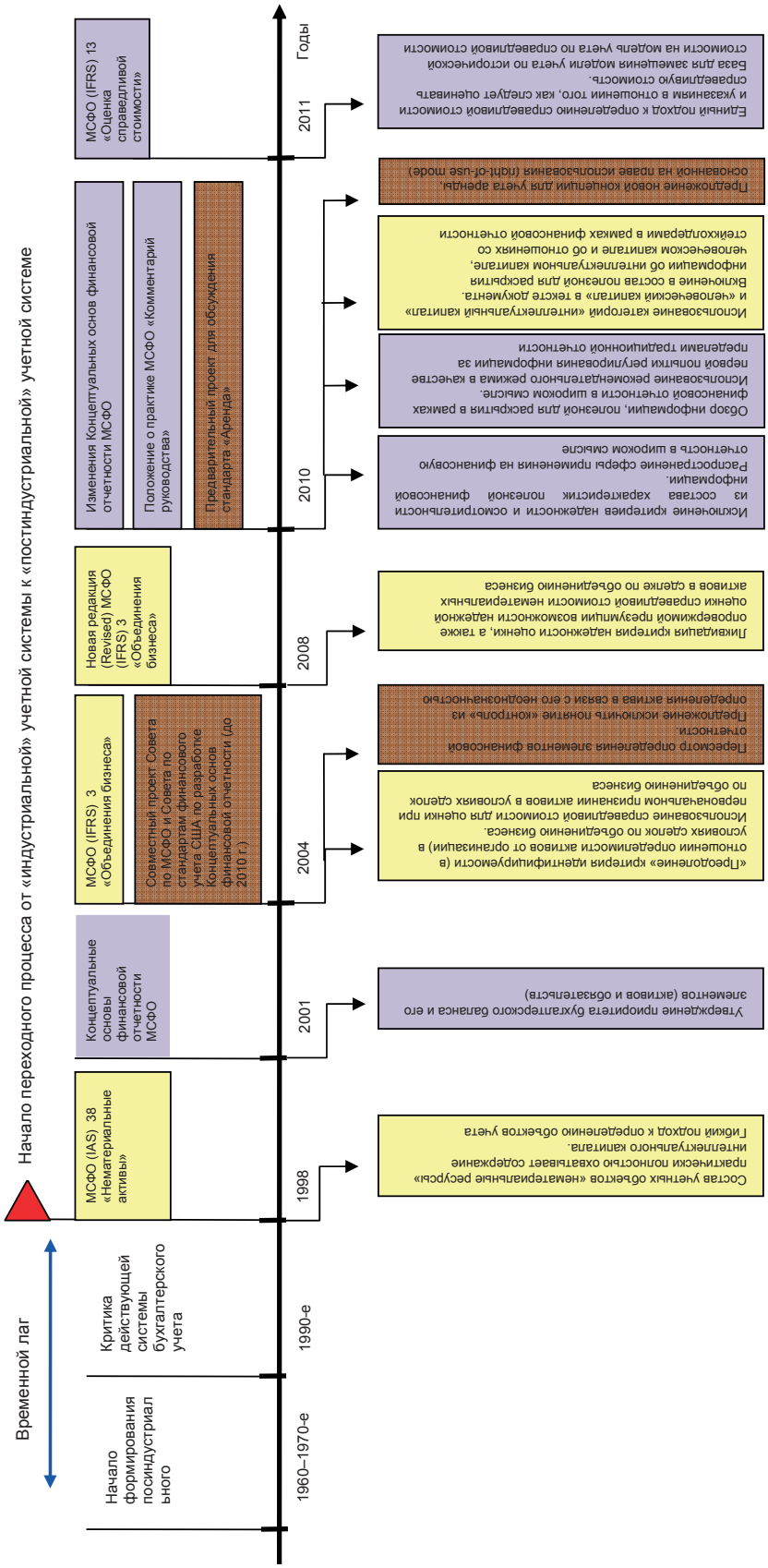


Рис. 1. Переходный этап развития международной учетной системы

ветствующие указанным определениям, не должны отражаться в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО. Как показало исследование, на практике наблюдается противоположная ситуация. Во-первых, встречаются «ресурсы» и «обязанности», которые отражаются в финансовой отчетности, несмотря на то, что не всегда соответствуют определениям актива или обязательства, как, например, признание отложенных налоговых активов и обязательств, согласно правилам МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»[2]. Во-вторых, возникает обратная ситуация, когда отдельные ресурсы и обязанности, например,

[2] При применении МСФО (IAS) 12 в отчетности могут отражаться активы (обязательства), представляющие собой ожидаемые в будущем начисления и вычеты по налогу на прибыль, которые пока не учитываются в расчете текущего налога (т. е. будущие права (обязанности) организации, связанные с уплатой налогов), а не существующие на данный момент. Например, при положительной переоценке внеоборотных активов возникают временные налоговые разницы, которые ведут к признанию отложенного налогового обязательства, хотя обязанности по уплате налога в связи с этой переоценкой у организации не существует на момент переоценки, так как она возникнет только при продаже переоцененных внеоборотных активов [9].

представляющие элементы интеллектуального капитала, не отражаются в финансовых отчетах организаций. Выявлено, что схожая проблема существует и при применении МСФО (IAS) 17 «Аренда»: активы и обязательства, возникающие в связи с операционной арендой и соответствующие определениям ключевых элементов Концептуальных основ МСФО, не находят своего отражения в финансовой отчетности арендатора и вызывают проблему забалансового финансирования [10].

Причина такого положения раскрывается в рамках самих Концептуальных основ МСФО. Они, не являясь стандартом по своему статусу, не имеют преимущества, и в случае с действующими стандартами приоритет имеют последние. В тексте данного документа подчеркивается, что он представляет собой идеальное видение финансовой отчетности, не достижимое на практике. Финансовая отчетность в большей степени основана на оценках, суждениях и моделях, а не на точном отображении реальности. Концептуальные основы МСФО содержат концепции, на которых строятся эти оценки, суждения и модели, и эти концепции являются целью, к которой необходимо стремиться [19, p. A28]. Считаем, что такая постановка идеальной цели важна для дальнейшего развития финансовой отчетности и улучшения ее полезности.

Последние изменения отдельных частей Концептуальных основ МСФО, принятые в сентябре 2010 г. и относящиеся к качественным характеристикам полезной финансовой информации, имеют большое значение для дальнейшего развития учета элементов интеллектуального капитала. Согласно действующим правилам полезность финансовой информации базируется на таких фундаментальных характеристиках, как значимость и правдивое (справедливое) представление. Полезность финансовой информации повышается, если эта информация сопоставима, поддается проверке, своевременна и понятна. Правдивое представление подразумевает полноту, нейтральность информации, а также отсутствие существенных ошибок. Значимость информации выражается в ее ценности для прогнозирования и для подтверждения (т. е. для обеспечения обратной связи с прошлыми оценками) [4, с. 17].

На рис. 2 представлен алгоритм для эффективного применения фундаментальных характеристик полезной финансовой информации, предусмотренный в Концептуальных основах МСФО [19, p. A35], и его использование для элементов интеллектуального капитала.

На основе использования представленного алгоритма можно сделать вывод о том, что информация об элементах интеллектуального

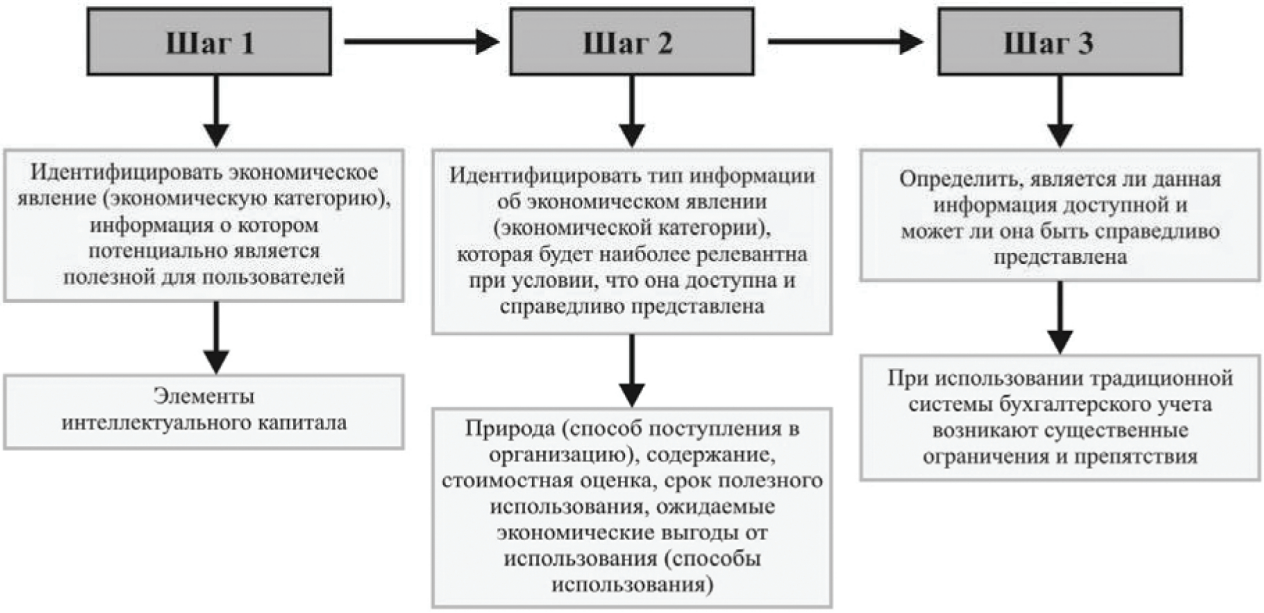


Рис. 2. Алгоритм применения основных характеристик полезной финансовой информации

капитала подпадает под определение полезной финансовой информации с точки зрения принятия решений пользователями (сущностного подхода), что подтверждается на первых двух шагах его применения. Согласно результатам применения третьего шага, имеющего технический характер, преобладающая часть информации об элементах интеллектуального капитала не подпадает под определение полезной финансовой информации, несмотря на то, что получены положительные результаты на предыдущих двух шагах. Таким образом, подтверждается необходимость развития методологических подходов учета интеллектуального капитала так, чтобы информация об интеллектуальном капитале могла быть доступна и справедливо представлена.

Следует отметить, что в новой редакции Концептуальных основ МСФО отсутствует характеристика надежности, которая заменена на правдивое представление, что аргументировано тем, что надежность всеми понималась по-разному, а правдивое представление можно трактовать однозначно. Исключена характеристика преобладания экономического содержания над юридической формой на основании того, что она является излишней, так как справедливое представление уже предполагает отражение сущности экономического явления. Также, что очень важно, исключена характеристика осмотрительности ввиду того, что она противоречит нейтральности [8]. Применение принципа осмотрительности, прослеживающееся в настоящее время в действующей концепции контроля над активом, является одной из главных причин, не позволяющих обеспечить достоверное и правдивое раскрытие информации об интеллектуальном капитале в составе финансовой отчетности. С нашей точки зрения, исключение принципа осмотрительности из состава качественных характеристик полезной финансовой информации, согласно Концептуальным основам международной финансовой отчетности, позволяет сделать вывод о том, что существует острая необходимость пересмотра концепции контроля на основе устаревшего подхода, используемого в действующих учетных стандартах.

Для определения основных тенденций развития международной учетной системы важно, с нашей точки зрения, обратить внимание не только на уже вступившие в силу изменения, но и изучить рабочие документы и инициативы, которые находятся на стадии разработки и обсуждения. В рамках совместного проекта Совета по МСФО и Совета по стандартам финансового учета США по разработке общих Концептуальных основ международной финансовой отчетности был предусмотрен этап по совершенствованию подходов к определению элементов финансовой отчетности и вопросов их признания (этап «В»)[3]. Рабочий вариант определения актива сформулирован следующим образом: «принадлежащий организации актив представляет собой экономический ресурс, на который организация имеет право (или иной доступ), которого нет у других». Трактовка актива в таком виде позволяет устранить следующие недостатки использования действующего определения:

1) пользователи часто воспринимают условие «получения будущих экономических выгод» как условие наличия высокой вероятности получения будущих экономических выгод для выполнения действующего определения, что приводит к исключению объектов, которые по сути своей являются активами, но имеют низкую вероятность получения будущих экономических выгод;

2) в определении уделяется чрезмерное внимание идентификации будущих экономических выгод вместо того, чтобы направлять его на существующий в настоящее время экономический ресурс;

3) некоторые пользователи путают понятие контроля над экономическим ресурсом, которое подразумевается в действующем определении, с понятием контроля в рамках консолидированной финансовой отчетности;

4) определение содержит чрезмерный акцент на «прошлые события», связанные с возникновением

[3] В апреле 2004 г. Совет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета США в рамках процесса слияния двух учетных стандартов договорились о том, чтобы включить в свои рабочие программы проект по разработке общих Концептуальных основ международной финансовой отчетности, предусматривающий восемь этапов. Этап «А» был завершен в сентябре 2010 г. публикацией двух глав Концептуальных основ международной финансовой отчетности: гл. 1 «Цели представления финансовой отчетности общего назначения» и гл. 3 «Качественные характеристики полезной финансовой информации» [4, с. 2287].