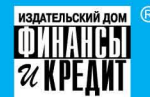


ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2016 ВЫПУСК 5
МАРТ

International Accounting[®]

A peer reviewed analytical and practical journal
2016, March
Issue 5

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 ВИНТИ РАН
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
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, Зелёный проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный 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, Зелёный проспект, д. 20

Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный 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. Ключин**

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
Н.Э. Бабичева, доктор экономических наук, доцент, Воронеж,
Российская Федерация
А.Н. Бобрывшев, 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. Дружилловская, 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 12.04.2016
Выход в свет 15.04.2016
Формат 60x90 1/8. Объем 7,75 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

Житлухина О.Г. Об идентификации финансовых инструментов как совокупности финансовых фактов хозяйственной жизни в аспекте объекта бухгалтерского учета

2

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Костюкова Е.И., Латышева А.Ю. Совершенствование классификации вспомогательного производства экономического субъекта

14

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

Львова Д.А. Учет имущества города Москвы в конце XIX в.

30

ИНФОРМАЦИОННЫЕ СИСТЕМЫ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И АУДИТЕ

Макарова Л.Г., Кельдина Л.И. Применение конструктора учетной политики СПС «Консультант Плюс» в практике и преподавании аудита эффективности деятельности организации

46

International Accounting®

ISSUE 5
MARCH 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 № 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. Chaldaeava**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors

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

Editorial Council

Rolik A. Alborov, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation
Nadezhda E. Babicheva, Voronezh State University, Voronezh, 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, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Guzaliya S. Klyuchova, 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, 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, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation
Telephone: +7 496 588 0866
Published April 15, 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

- Zhitlukhina O.G.* On identification of financial instruments as a set of financial facts of business life in the context of the accounting item 2

THEORY OF ACCOUNTING

- Kostyukova E.I., Latysheva A.Yu.* Improving the classification of auxiliary production of the economic entity 14

CHAPTER OF HISTORY

- L'vova D.A.* Accounting for the property of the City of Moscow in the late 19th century 30

INFORMATION SYSTEMS IN ACCOUNTING AND AUDITING

- Makarova L.G., Kel'dina L.I.* Using the CONSULTANT PLUS software application for designing accounting policies in practice and teaching corporate performance audit 46

ОБ ИДЕНТИФИКАЦИИ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ КАК СОВОКУПНОСТИ ФИНАНСОВЫХ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ В АСПЕКТЕ ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Ольга Геннадьевна ЖИТЛУХИНА

кандидат экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита,
Дальневосточный федеральный университет, Владивосток, Российская Федерация
olga-antares@yandex.ru

История статьи:

Принята 23.03.2016

Одобрена 30.03.2016

УДК 657.6

JEL: M40, M41, M49

Ключевые слова:

финансовые активы,
финансовые обязательства,
долевые инструменты,
договор, финансовые факты
хозяйственной жизни

Аннотация

Предмет. В условиях рыночной экономики, характеризующейся в настоящее время развивающейся глобальной конкуренцией, интеграционными процессами и инвестиционной заинтересованностью хозяйствующих субъектов, финансовые инструменты практически выступают показателем уровня ее развития. И от правильной группировки структурных элементов финансовых инструментов в системе учета зависят достоверность, прозрачность и подготовленность финансовой отчетности для осуществления аналитических процедур собственниками, инвесторами, кредиторами и другими пользователями, а также эффективное их использование и обеспечение стабильного функционирования предприятия в настоящее время и в будущем.

Цели. Анализ понятия финансовых инструментов и их классификационных признаков, исходя из экономических источников, российской методологии учета и его нормативной базы, а также международных стандартов финансовой отчетности. Уточнение объекта бухгалтерского учета для идентификации понятия финансовых инструментов и специфики их элементов.

Методология. В настоящей работе с помощью общенаучных методов показаны недостатки нормативного регулирования и методического обеспечения формирования в системе национального учета финансовых инструментов.

Результаты. Приведено определение финансовых инструментов в аспекте бухгалтерского учета, в котором интерпретируется их сущность не как договора, а как сложного объекта бухгалтерского учета, представляющего собой совокупность финансовых фактов хозяйственной жизни, имеющих свою специфику, связанную с возникновением и движением денежных средств в момент их признания в учете.

Выводы. Сделан вывод о том, что именно договор является обязательным условием последующего возникновения финансовых фактов хозяйственной жизни и должен рассматриваться не как объект бухгалтерского учета, а как существенная характеристика финансовых инструментов, от которой зависит методическое построение их учета.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Развитая финансовая система, регулирующая движение финансовых потоков, служит основой современной рыночной экономики любого государства и непосредственно оказывает влияние на темпы ее экономического роста. Финансовые потоки, участвующие в распределении и перераспределении капитала между кредиторами и заемщиками, предполагают наличие и качество современных структурных элементов финансовых инструментов, обуславливающих рациональность и эффективность их движения. И от того,

насколько достоверно, прозрачно и своевременно финансовые инструменты отражены в финансовой отчетности, будут зависеть результаты оценки финансового положения компании, необходимые как для внутренних, так и для внешних ее пользователей, а именно собственников, инвесторов, кредиторов и др.

Для России, которая в настоящее время является участником международных интеграционных процессов, совершенствование учета, оценки и отражения

в отчетности экономических субъектов финансовых инструментов приобретает первостепенное значение. От этого зависит не только качество управления финансовыми инструментами, а соответственно, финансовыми потоками и финансовыми рисками, но и инвестиционная привлекательность экономических субъектов, которая является важнейшим фактором повышения эффективности их деятельности в рыночной экономике.

Изучение экономических источников по вопросам формирования, оценки финансовых инструментов в национальном учете и раскрытия их в финансовой отчетности показало, что в этой области наблюдается значительное отставание от международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Так, в настоящее время не все финансовые объекты учета, имеющие место в российской практике рыночной экономики, нашли достаточно полное отражение в теории бухгалтерского и финансового учета, а также в российской нормативной учетной базе. Это касается, прежде всего, определения финансовых инструментов и таких их элементов, как финансовые активы, финансовые обязательства и долевые инструменты, а также производных финансовых инструментов как идентифицированных финансовых объектов учета, от которых зависит их оценка и разработка требований к отражению их в финансовой отчетности. Исключение составляют финансовые вложения, как часть финансовых инструментов, для учета которых разработан национальный стандарт бухгалтерского учета. Однако, как известно, МСФО такой категорией, как «финансовые вложения», не оперирует.

Все это говорит о том, что в российской методологии учета и его нормативной базе недостаточно сформулированы классификационные характеристики финансовых инструментов. В частности, недостаточно описан такой признак как их «экономическое содержание», от которого непосредственно зависит порядок формирования методик учета всех видов

финансовых инструментов, а от классификации финансовых инструментов «по способу оценки» зависят принципы формирования их в финансовой отчетности. МСФО для этих целей требует их оценку преимущественно по справедливой стоимости, российские нормативные стандарты в основном ориентированы на преимущественное формирование показателей финансовой отчетности по первоначальной (исторической) стоимости, за исключением тех случаев, когда для этих целей рекомендуется использование текущей стоимости¹.

В настоящее время, как было сказано ранее, определение и требование отражения финансовых инструментов в финансовой отчетности в национальных учетных стандартах практически отсутствуют. В учетной литературе финансовые инструменты идентифицируются, в основном, в аспекте определения, имеющего место в МСФО, в частности в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», который регламентирует порядок раскрытия в отчетности принципов отражения в ней финансовых инструментов. В данном стандарте под финансовыми инструментами понимается любой договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой^{2,3} [1].

В экономической литературе также имеют место некоторые интерпретации приведенного определения. Так, в некоторых определениях под финансовыми инструментами понимаются договорные отношения двух юридических (физических) лиц, в результате которых у одного возникает финансовый

¹ Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180).

² Международные стандарты финансовой отчетности. М.: АСКЕРИ-АССА, 2011.

³ Учет финансовых инструментов в соответствии с МСФО / пер. с англ. М.: АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2013. 919 с.

актив, а у другого — финансовые обязательства или долевые инструменты, связанные с капиталом [2]. Данное определение заменяет понятие «договор» понятием «договорные отношения» и показывает, что стороной договора может выступать физическое лицо. Это требует уточнения того, в какой форме будут представлены физическим лицом показатели о финансовых инструментах, противостоящие аналогичным показателям, отражаемым в финансовой отчетности юридического лица.

В ряде случаев под финансовым инструментом понимают контракт, по которому происходит одновременное увеличение финансовых активов одного предприятия и финансовых обязательств другого предприятия⁴. В этом случае также наблюдается связь с определением финансовых инструментов, сформулированным в МСФО (IAS) 32. Правда, в нем применяется понятие «контракт» вместо понятия «договор», однако, известно, что между ними практически нет юридической разницы⁵. Для целей определения финансовых инструментов в аспекте бухгалтерского учета, это, по-видимому, тоже не имеет существенного значения. Кроме того, можно отметить, что количественный набор элементов, составляющих финансовые инструменты, приведенный в данном определении, уменьшен на долевой инструмент; при этом в нем показывается лишь одно направление их движения (в сторону увеличения).

Иногда в определениях финансовых инструментов допускаются некоторые неточности в характеристиках финансовых элементов и их составляющих. Например, встречаются определения, в которых под финансовыми инструментами понимается любой договор между двумя контрагентами, в результате которого у одного из них возникает финансовый актив, а у другого

финансовое обязательство долгового или долевого характера⁶. Данное определение по содержанию подобно определениям, приведенным ранее, однако, вряд ли можно согласиться с толкованием финансового обязательства в аспекте долгового или долевого характера. Долговой характер присущ только финансовым обязательствам, связанным с формированием заемного капитала предприятия, а долевого характер присущ долевым инструментам, формирующему его собственный капитал.

В научной литературе имеют место попытки показать учетный характер финансовых инструментов. В таком случае финансовые инструменты определяются как бухгалтерская категория, объединяющая денежные средства, и сопровождающиеся финансовыми рисками финансовые контракты, которые приводят к возникновению финансового актива у одного участника сделки и финансового обязательства или долевого инструмента у другого⁷. Особенностью этого определения является отражение в нем денежных средств, тогда как в МСФО они не показаны в определении финансовых инструментов как отдельные или самостоятельные их элементы. Однако их можно отнести к простейшим, но основополагающим элементам финансовых инструментов (к финансовым активам), имеющим свою специфику, которая состоит в том, что они не только представляют собой средство обмена, но и обеспечивают основу оценки и признания всех сделок в финансовой отчетности⁸.

Кроме того, в ранее приведенном определении недостаточно корректно, по мнению автора, сделана попытка объединить неоднородные по своей сущности категории, а именно денежные средства, как объекты финансового учета и отчетности, и финансовые контракты,

⁴ Парасоцкая Н.Н., Шевченко А.Н. Проблемы бухгалтерского учета финансовых инструментов по российским и международным стандартам // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 26.

⁵ Чем отличается договор от контракта? URL: http://sovetnik.consultant.ru/dogovor/chem_otlichaetsya_dogovor_ot_kontrakta/ (дата обращения 09.03.2016)

⁶ Понятие финансового инструмента. Классификация финансовых инструментов, оценка их стоимости и доходности. URL: <http://www.studfiles.ru/preview/515134> (дата обращения 09.03.2016).

⁷ Астахова Ю.А. Особенности классификации финансовых инструментов // Международный бухгалтерский учет. № 24(222). 2012.

⁸ Международные стандарты финансовой отчетности. М.: АСКЕРИ-АССА, 2011.

как обязательные соглашения двух или нескольких сторон. Это затрудняет идентификацию финансовых инструментов в аспекте объекта бухгалтерского учета.

Таким образом видно, что практически все приведенные ранее определения финансовых инструментов отражают их основные группы (финансовые активы, финансовые обязательства и долевого инструмент), однако, ключевым (определяющим) термином в них является «договор» («контракт»). Это недостаточно точно идентифицирует финансовые инструменты как объект бухгалтерского учета, т.к. понятие «договор», как известно, является юридической категорией, представляющей собой соглашение двух или более лиц об установлении изменений или прекращении прав и обязанностей сторон. Поэтому, исходя из методологии бухгалтерского учета, «собственно договор», а аналогично и «договорные отношения» не могут иметь места в финансовом учете как его самостоятельные объекты, как самостоятельные первичные учетные показатели, преобразуемые в дальнейшем путем двойной записи в учетные показатели бухгалтерского учета (их можно назвать вторичными), а затем в показатели финансовой отчетности [3].

Для идентификации понятия финансовых инструментов и специфики их элементов важно уточнить, что является объектом бухгалтерского учета. В законе «О бухгалтерском учете» (№ 402-ФЗ) не дается однозначного толкования понятия «объект бухгалтерского учета», из которого можно было бы видеть конкретную его единицу или его единичное проявление. А это имеет немаловажное значение, так как финансовые инструменты представляют собой совокупность конкретных единиц объекта бухгалтерского учета, объединенных в группы и подгруппы по определенным признакам. В соответствии со статьей 5 «Объекты бухгалтерского учета» указывается, что объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства;

источники финансирования его деятельности; доходы; расходы и иные объекты (в случае, если это установлено федеральными стандартами)⁹. Возникает вопрос: к какому виду из приведенных объектов бухгалтерского учета относятся финансовые инструменты?

Что касается перечисленных в законе объектов бухгалтерского учета, то они не однородны между собой по содержанию и по признакам, заложенным в их группировку. Так, активы, обязательства, доходы и расходы экономического субъекта представляют собой сложные учетные категории, сгруппированные в системе бухгалтерского учета в соответствии с определенными признаками, и состоящие из конкретных учетных или отчетных элементов (единиц), в частности, активы – из конкретных активов, обязательства – из конкретных обязательств и т.д. Недостаточно корректно вписывается в этот перечень такой объект, приведенный в ФЗ, как «источники финансирования деятельности экономического субъекта». Известно, что «обязательства», отраженные в этом перечне, также относятся к источникам финансирования деятельности экономического субъекта. Вероятно, под этим термином в законе подразумеваются собственные источники финансирования деятельности экономического субъекта или «собственный капитал», а это тоже имеет немаловажное значение для идентификации составных элементов финансовых инструментов как объектов учета. Отсюда активы, обязательства, собственные источники финансирования его деятельности, доходы, расходы следует, по-видимому, рассматривать как укрупненные группы объекта бухгалтерского учета, а финансовые активы, финансовые обязательства и долевого инструмент – как их подгруппы.

В законе «О бухгалтерском учете», наряду с активами, обязательствами, источниками финансирования деятельности экономического субъекта, доходами, расходами и др. в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета приводятся

⁹ О бухгалтерском учете: Федеральный закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

факты хозяйственной жизни. По своей сути факты хозяйственной жизни, по мнению автора, представляют собой конкретные (элементарные) объекты (учетные единицы) бухгалтерского учета, которые могут находиться в отчетном периоде экономического субъекта либо в состоянии наличия, либо движения (увеличения или уменьшения), и соответственно, оказывать влияние на финансовое положение, финансовый результат его деятельности или движение денежных средств. Именно факты хозяйственной жизни, зафиксированные в системе бухгалтерского учета, преобразуются в учетные и отчетные показатели, обобщаемые в группы активов, обязательств, собственных источников финансирования и их подгруппы, отражаемые финансовые инструменты. Поэтому факты хозяйственной жизни, вошедшие в систему бухгалтерского учета через фиксацию в первичном учете (в первичной документации), целесообразно классифицировать как простейшие (основные) объекты учета.

Однако закон «О бухгалтерском учете» не дает однозначного толкования факта хозяйственной жизни. В нем факт хозяйственной жизни как объект бухгалтерского учета рассматривается как сделка, событие, операция¹⁰. Очевидно, что понятие «сделка» шире понятия «факт хозяйственной жизни», т.к. факт хозяйственной жизни по сути своей однороден, а сделка предполагает наличие внутренних элементов, ее составляющих. Кроме того, известно, что сделка является наиболее распространенным основанием возникновения гражданских правоотношений, посредством которых участники экономического оборота реализуют свою гражданскую правоспособность. В соответствии с ГК РФ (ст. 153), под сделкой признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей¹¹. Отсюда видно, что сделка – это юридическая категория, и

поэтому, как и «договор», не может признаваться в финансовом учете как его самостоятельный объект, как самостоятельный первичный учетный показатель, который в дальнейшем должен быть преобразован путем двойной записи в учетный показатель (вторичный), а затем в показатель финансовой отчетности. Поэтому рассмотрение понятия факта хозяйственной жизни как сделки, приведенное в законе «О бухгалтерском учете», влечет за собой недостаточно четкое определение финансовых инструментов, которые, как было сказано ранее, идентифицируются посредством объединения денежных средств и финансовых контрактов. Как уже упоминалось ранее, финансовые контракты, как и финансовые сделки, не являются учетным объектом, преобразуемым методами бухгалтерского учета в учетно-отчетные показатели¹².

Что касается понятия «событие», то оно по своей сущности достаточно идентично понятию «факт хозяйственной жизни». Под событием в широком смысле понимается значительное происшествие, явление или иная деятельность как факт общественной или личной жизни и др., т.е. то, что имеет место, происходит, наступает в произвольной точке пространства и времени. Отсюда, под экономическим событием можно понимать хозяйственное явление (например, выпуск акций, приобретение облигаций), которое имеет место, происходит, наступает в пространстве и во времени хозяйственной деятельности экономического субъекта. Поэтому для идентификации факта хозяйственной жизни, возможно, точнее будет определять его как экономическое событие, но не как сделку, которая приведена в законе «О бухгалтерском учете» в качестве пояснения понятия факта хозяйственной жизни. В связи с этим можно полностью согласиться с мнением В.Ф. Палий и Я.В. Соколова, которые под фактом хозяйственной жизни понимали элементарное событие, состав или объем средств и их источников. То есть именно

¹⁰ О бухгалтерском учете: Федеральный закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

¹¹ Гражданский Кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ.

¹² Астахова Ю.А. Особенности классификации финансовых инструментов // Международный бухгалтерский учет. № 24. 2012.

факты, поддающиеся количественному измерению, по их мнению, могут быть предметом бухгалтерского учета [4]. Однако предметом учета они становятся только после их вхождения в качестве объектов учета в систему бухгалтерского учета, путем первичной регистрации, оценки и классификации для целей отражения на счетах бухгалтерского учета посредством двойной записи и формирования отчетных показателей. Поэтому на каждом счете отражаются факты хозяйственной жизни [4]. Это касается и финансовых инструментов, для каждого элемента которых (как факта хозяйственной жизни), должен быть предназначен отдельный счет и отдельный показатель финансовой отчетности.

Что касается понятия «операция», которое в законе «О бухгалтерском учете» также ассоциируется с понятием «факты хозяйственной жизни», то оно, по мнению автора, недостаточно отражает конкретные единицы объекта бухгалтерского учета, а значит и сущность понятия «факта хозяйственной жизни». Известно, что под операцией (лат. *operatio*, действие) обычно понимают действие (или совокупность действий) для достижения какой-либо цели (где действие – это сама сила, деятельность, функционирование чего-нибудь). Поэтому вряд ли действие, в т.ч. и хозяйственное действие, является фактом хозяйственной жизни, отражаемым на конкретном бухгалтерском счете. Хотя многие отечественные и зарубежные исследователи традиционно относят хозяйственные операции к основным объектам бухгалтерского наблюдения [5] либо определяют их как предмет бухгалтерского учета [6].

С таким толкованием предмета бухгалтерского учета в целом можно согласиться, так как оно дает общую характеристику его составных частей, не конкретизируя при этом простейшие его элементы, формирующую информацию каждой хозяйственной операции, состоящей из конкретных фактов хозяйственной жизни. Именно факты хозяйственной жизни, взаимосвязанные между собой конкретной хозяйственной

операцией, подлежат индивидуальной оценке и отражению на счетах бухгалтерского учета [7].

Отсюда появляется возможность идентификации понятия финансовых инструментов через идентификацию их элементов как конкретных единиц объекта бухгалтерского учета, входящих в его систему путем их первичной регистрации и оценки в качестве фактов хозяйственной жизни, в данном случае, финансовых фактов хозяйственной жизни. Эти факты впоследствии, для целей отражения их на счетах бухгалтерского учета и формирования отчетных показателей, классифицируются по экономически однородным признакам и группируются в финансовые активы, финансовые обязательства и собственный капитал (основу которого составляет долевой инструмент).

Здесь необходимо отметить, что в определении финансового инструмента, имеющего место в Федеральном законе «О рынке ценных бумаг» от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ (ст. 2), заложены конкретные факты хозяйственной жизни, связанные с объектами деятельности рынка ценных бумаг. В нем под финансовым инструментом понимается ценная бумага или производный финансовый инструмент¹³, которые в данном случае являются самостоятельными фактами хозяйственной жизни, конкретными объектами бухгалтерского учета, входящими в состав финансовых активов и финансовых обязательств. Последние преобразуются в системе бухгалтерского учета в конкретные показатели финансовой отчетности, характеризующей фондовый рынок. Однако в приведенном определении упущен такой термин, как «договор», который имеет место в МСФО (IAS) 32. Он действительно имеет существенное значение для определения финансовых инструментов¹⁴.

¹³ О рынке ценных бумаг: Федеральный закон РФ от 22.04.1996 № 39-ФЗ.

¹⁴ Учет финансовых инструментов в соответствии с МСФО / пер. с англ. М.: АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2013. 919 с.

К таким конкретным единицам объекта бухгалтерского учета (фактам хозяйственной жизни), которые являются составными элементами финансовых инструментов, относятся, прежде всего, финансовые активы (денежные средства, финансовые вложения в долевые и долговые ценные бумаги, в уставные капиталы других организаций, в предоставленные займы, в дебиторскую задолженность), а также финансовые обязательства (выпущенные или выданные долговые ценные бумаги, полученные кредиты и займы, кредиторская задолженность) и долевой инструмент (формирование акционерного капитала). Приведенные конкретные объекты бухгалтерского учета, отражающие финансовые инструменты, позволяют выявить их основную специфику, состоящую в том, что они включают в свой состав только финансовые факты хозяйственной жизни, признание в учете которых влечет за собой действительное получение денежных средств или иных финансовых активов. Отсюда наличие в теории бухгалтерского учета понятия «финансовые факты хозяйственной жизни» предполагает понятие «нефинансовые факты хозяйственной жизни». Например, к нефинансовым активам МСФО относят не только «физические активы», но и авансы выданные, как активы, будущая экономическая выгода от которых состоит в получении товаров или услуг, а не права на получение денежных средств¹⁵. То же касается отложенных доходов и большинства гарантийных обязательств, которые МСФО не классифицируют как финансовые обязательства. Это объясняется тем, что вероятное выбытие связанных с ними экономических выгод состоит в предоставлении товаров и услуг, а не денежных средств.

Как было показано ранее, понятие «договор» для определения финансовых инструментов имеет существенное значение. В МСФО это понятие, в аспекте составления финансовой отчетности, интерпретируется как «соглашение между двумя или более

сторонами, которое несет четкие экономические последствия, и возможность отклонения от которых мала (если она вообще существует), так как выполнение соглашения, как правило, имеет обязательную юридическую силу» (МСФО (IAS) 32, п. 13)¹⁶. То есть договор в этом случае рассматривается как обязательное условие последующего возникновения движения денежных средств или финансовых активов, финансовых обязательств или долевых инструментов. Поэтому понятие «договор» при идентификации понятия финансовых инструментов для целей бухгалтерского финансового учета должно рассматриваться не как его самостоятельный объект, а как существенная характеристика. Объектом же бухгалтерского финансового учета, в данном случае, должны быть финансовые объекты, или точнее – финансовые факты хозяйственной жизни, сгруппированные, как показано ранее, в три основные классификационные группы.

Это можно объяснить тем, что договор (соглашение) не только отражает реальные взаимосвязи между двумя или несколькими экономическими субъектами, складывающиеся в отношении движения элементов финансовых инструментов, но и показывает, что его отсутствие не позволяет идентифицировать некоторые объекты учета, связанные с возникновением и движением денежных средств, как составные его элементы. Например, это касается обязательств недоговорного характера, отражающих задолженности по налогу на прибыль и другим налогам, которые возникают в результате введения государственными органами необходимых нормативных требований. Такие обязательства относятся к нефинансовым обязательствам¹⁷.

Кроме того, сделанный в МСФО акцент на необходимости договорных отношений между двумя организациями в отношении движения

¹⁶ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

¹⁷ Международные стандарты финансовой отчетности. М.: АСКЕРИ-АССА, 2011.

¹⁵ Международные стандарты финансовой отчетности. М.: АСКЕРИ-АССА, 2011.