

Международный бухгалтерский учет



Актуальные проблемы финансовой отчетности

Роль бухгалтерского учета в условиях формирования информационной среды

Совершенствование учета воспроизводства внеоборотных биологических активов

Влияние налогового механизма на демографическое развитие региона

Развитие концепции внутреннего контроля

15 (261) – 2013
АПРЕЛЬ

**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: Н.И. Бранделис

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 11.04.2013.

Формат 60х90 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, от-
ражающих основное научное содержание
кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферирован в ВИНИТИ РАН.

Перепечатка материалов и использова-
ние 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

15 (261) – 2013 апрель

СОДЕРЖАНИЕ

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

- *Рожнова О. В.* Актуальные проблемы финансовой отчетности 2

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Одинцова Т. М.* Роль бухгалтерского учета в условиях формирования информационной среды сбалансированного устойчивого развития 9
- *Агошкова Н. Н.* Совершенствование учета воспроизводства внеоборотных биологических активов в сельском хозяйстве 20
- *Ибрагимова А. Х.* Специфика деятельности нефтегазодобывающих предприятий и ее взаимосвязь с управлением затратами 29

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Исаков В. А.* Влияние налогового механизма на демографическое развитие северного приграничного региона 35

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Когденко В. Г.* Развитие концепции внутреннего контроля 41
- *Харитоновна Н. А., Левинсон Н. Л.* Особенности оценки результативности деятельности органов местного самоуправления 52

КНИЖНЫЙ МИР

- *Плотников В. С.* Какие мысли вызывает новый учебник профессора М. И. Кутера «Введение в бухгалтерский учет» 60

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.

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

УДК 657.01

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**О. В. РОЖНОВА,**

*доктор экономических наук,
заведующая кафедрой бухгалтерского учета
и финансов предприятия
E-mail: rognova@mail.ru
Московский государственный
машиностроительный университет (МАМИ)*

Статья посвящена актуальным проблемам финансовой отчетности, среди которых выделены три основные, условно названные «доверие», «будущее», «достоверность». В статье выявлены причины этих проблем, приведены примеры их проявления, предложены пути их решения.

Ключевые слова: финансовая отчетность, Международные стандарты финансовой отчетности, правдивое представление, ценность при составлении прогнозов, сопоставимость.

Фемиду можно было бы пригласить по совместительству в богини бухгалтерского учета: повязка на глазах, символизирующая беспристрастие, соответствует принципу непредвзятости (нейтральности); рог изобилия трактуется как надежда на выполнение принципа рациональности (выгоды от отчетности должны превысить затраты на нее); весы, являющиеся символом меры и справедливости, как нельзя лучше согласуются с сутью бухгалтерского учета (они уже нашли отражение на международном гербе бухгалтерского учета). Кроме того, Фемиде была предсказательницей, прорицательницей и угадывала будущее, а это в настоящее время

главная цель отчетности. Таким образом, в ипостаси древнегреческой богини сублимированы все глобальные проблемы современной финансовой (бухгалтерской) отчетности (учета), так и не решенные за многие века, прошедшие с появления Фемиды. Это проблемы финансовой отчетности развитых стран, Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), в определенной мере российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) (так как РСБУ развиваются в направлении приближения к МСФО), хотя, безусловно, у каждой из систем есть и свои индивидуальные сложности. К глобальным проблемам отчетности, на наш взгляд, прежде всего, следует отнести три, и, соответственно, эти проблемы ставят перед отчетностью три глобальные задачи (см. таблицу).

Все эти три проблемы взаимосвязаны, вытекают одна из другой и требуют комплексного подхода. Они не могут быть полностью сняты (в рамках существующего уровня развития экономики, бухгалтерского учета, средств коммуникации и информационного представления, т. е. в рамках имеющегося уровня цивилизации). Задачи, обусловленные глобальными проблемами учета, также

Глобальные проблемы современных систем учета и отчетности

Проблема	Содержание проблемы	Обусловленная проблемой задача	Примеры поиска путей решения задачи
Доверие	Снижение доверия пользователей (особенно после кризиса, который условно назовем кризисом 2008 г.) к отчетности (и учету)	Необходимость завоевать (вернуть?) доверие пользователей	Совершенствование учетных правил. Увеличение объема и качества раскрытий, заинтересованность отчитывающих субъектов в доверии пользователей к их отчетности
Будущее	Недостаточно прогнозный характер отчетных данных при желании пользователей видеть в отчетности информацию, разрешающую создавать прогноз, необходимый для принятия верных решений	Усилить прогнозную функцию отчетности	Использование справедливой стоимости и модели оценки результата по справедливой стоимости, расчет убытков от ожидаемых значений убытков, а не понесенных и т. п.
Достоверность*	Невозможность отразить реальное состояние предприятия и результаты его деятельности учетными методами при наличии запроса со стороны пользователей на максимально достоверную информационную картину	Совершенствовать методы и правила, приоритетность принципов, изобретать новые методы и правила, позволяющие отчетным данным приблизиться к реальности	Усиление роли принципа приоритета содержания над формой, подход к явлениям и событиям с экономических позиций

*Экономическая.

нельзя выполнить полностью, их придется решать перманентно, до тех пор пока не будет изобретен принципиально иной подход к учетному отражению — учетной томографии хозяйствующего субъекта. Полагаем, что современный учет стоит на пороге революционных изменений, и, возможно, уже через 20—30 лет он будет совершенно не похож на существующий.

Доверие. Проблема доверия вызвана целым рядом причин. Отметим пять из них, на наш взгляд, наиболее значимых:

1. Сложность некоторых учетных правил для пользователей, что затрудняет понимание ими, каким именно образом был рассчитан тот или иной показатель, какая для этого использовалась информация. Непонимание порядка формирования отчетных данных часто вызывает сомнения у пользователей в правильности предоставленной им информации.

2. Несовершенство ряда правил составления отчетности, проявляющееся в их неоднозначности, недостаточной логической обусловленности, размытости и т. п.

3. Частое изменение учетных правил. Хотя изменения, как правило, направлены как раз на завоевание доверия пользователей и позволяют улучшить качество отчетной информации,

воспринимаются они многими пользователями достаточно часто как негативное явление, попытка со стороны бухгалтерского сообщества завуалировать действительную картину состояния отчитывающихся субъектов или беспомощность бухгалтерской науки.

4. Умышленное искажение показателей или информационных сообщений (раскрытий) в отчетности, которые получили достаточно широкое распространение в мировой практике формирования финансовой отчетности (неумышленные искажения в основном обусловлены тремя названными выше причинами).

5. Умышленные и неумышленные ошибки аудиторов. В данном случае, на наш взгляд, следует к умышленным ошибкам добавить и неумышленные, так как последние, по мнению пользователей, свидетельствуют о низком качестве аудита или невозможности получения высокого качества в принципе.

Первые три причины связаны с правилами формирования отчетности, четвертая — с процессом подготовки отчетности отчитывающимся субъектом, пятая — с аудитом отчетности. Для нейтрализации действия первых трех причин необходимо совершенствовать учетные правила. Но это только общий и банальный рецепт. При

создании правил (изменении старых на новые) необходимо сочетать трудно сочетаемое:

— простоту, которая необходима для правильного выполнения и понимания, со сложностью, диктуемой задачей как можно более достоверного отражения реальной деятельности предприятия, отнюдь не являющейся простой (см. также достоверность);

— стабильность правил, обеспечивающую уверенность в том, что все всегда считается одинаково, с их постоянным изменением, обусловленным изменением экономики, запросов пользователей, теории и практики учета;

— ограниченность информационного объема отчетности, вытекающую из существующего для человека порога адекватной воспринимаемости сведений, с необходимостью для лучшего понимания ситуации приводить детальные разъяснения во всех случаях (увеличивать объемы раскрытий);

— создание единых правил формирования отчетности для всех отчитывающихся субъектов с присущей им индивидуальностью, которую априори невозможно описать единым правилом (см. также достоверность).

Это только наиболее очевидные сложности, с которыми сталкиваются разработчики правил, имеются и многие другие.

Рассматривая четвертую и пятую причины, нельзя не вспомнить всем известные скандалы с крупными компаниями, вызванные подлогом отчетных данных, иногда отягощенные сговором предприятия с аудитором. В учетной практике используются различные варианты искажения информации, среди них следует выделить направленные: на завышение активов, прибыли (занижение обязательств, убытков); на сглаживание результатов деятельности (что предполагает создание убытков в прибыльные годы и списание этих убытков на прибыль в убыточные годы), т. е. варианты, позволяющие воздействовать менеджменту¹ предприятия на главные индикаторы его состояния и результативности: доходность и стабильность. В свою очередь реализуются эти

¹ Под менеджментом в данной статье подразумеваются различные менеджеры, принимающие решения, связанные с управлением предприятием, а не только главный бухгалтер и его заместители.

варианты прежде всего такими действиями, как: заведомо неправильный выбор учетной политики; использование подтасованных данных, в том числе касающихся бухгалтерских оценок; заключение договоров, позволяющих скрыть намерения сторон; умолчание о важных событиях; нарушение конкретных установленных стандартами правил. Учетными областями, наиболее подверженными риску нарушений, являются области, связанные с вынесением профессионального суждения. К таким областям относятся: резервы; проверка активов на обесценение; сроки полезного использования; методы амортизации; признание нематериальных активов, определение справедливой стоимости и других показателей, непосредственно связанных с оценками рынка, признание затрат в качестве активов или расходов; признание выручки, классификация финансовых инструментов. Совет по МСФО, устанавливая правила стандартов, пытается учесть все распространенные случаи умышленных искажений, к которым прибегают предприятия, где возможно, предусмотреть ожидаемую реакцию с их стороны на вводимые правила. Но в ответ на вводимые правила менеджеры изобретают практически реализуемые способы их нарушения. В качестве примера, на наш взгляд, можно привести ситуацию с учетом аренды. Если договор аренды здания заключен, например, на год (при отсутствии каких-либо предусмотренных МСФО (IAS) 17 «Аренда» признаков финансовой аренды), договор аренды следует рассматривать как операционную аренду, т. е. в отчете о финансовом положении арендатора не отражаются обязательства по аренде, доход и расход признаются в размере арендной платы², но арендатор и арендодатель могут из года в год заключать новый договор сразу по окончании предыдущего. Таким образом, арендатор может арендовать здание в течение большей части его срока службы, т. е. операция аренды, по сути, представляет собой финансовую аренду, но представлена будет как операционная. Подобная ситуация не может вызвать доверия пользователей. Правила отражения аренды в настоящее время пересматриваются, однако можно уверенно предположить, что пути нарушения новых правил уже найдены.

² С учетом выполнения необходимости равномерного распределения расходов.

Для завоевания доверия пользователей к финансовой отчетности необходима заинтересованность в этом прежде всего: разработчиков правил, отчитывающегося субъекта; аудитора. Хотелось отметить, что важной является также и заинтересованность каждого государства. Для России сейчас представляется особенно актуальным стремление к приобретению ее отчитывающимися субъектами заслуженного доверия к их финансовой отчетности.

Будущее. Некоторые авторы выделяли или продолжают выделять в качестве основной проблемы бухгалтерской отчетности ее ретроспективность. Так, например, Я. В. Соколов одним из парадоксов учета считал отражение в бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной жизни, имевших место в прошлом. Причину этого парадокса Я. В. Соколов связывал, прежде всего, с отсутствием закономерностей в хозяйственной деятельности предприятия и вытекающей из этого бесполезностью счетоводства для будущего. Я. В. Соколов отмечал, что «прошлые успехи могут только посеять иллюзии и слишком радужные надежды на будущее, прошлые неудачи могут породить необоснованный пессимизм у тех, кто принимает решения»³. По нашему мнению, указанный Я. В. Соколовым недостаток уже в значительной степени преодолен в учете, по крайней мере настолько, насколько это вообще возможно в условиях современного состояния цивилизации, — финансовую отчетность уже нельзя назвать ретроспективной, она представляет собой информацию о будущем и нацелена на отражение именно будущего весьма серьезно. Хотя особенно после кризиса 2008 г. продолжился поток критики в адрес бухгалтерского учета вообще и организаций, устанавливающих стандарты отчетности, в частности. Например, как отмечает Л. Карасева на Международной конференции по МСФО IFRS Foundation Conference, прошедшей в июне 2012 г. в Германии, прозвучали критические выступления ряда финансовых аналитиков, в которых высказывалось мнение о том, что существующие правила бухгалтерского учета не обеспечивают выполнения прогнозной функции финансовой отчетности. Но, возможно, здесь

кроются не только проблемы собственно учета, но и анализа, проблемы восприятия аналитиками новых учетных правил и адаптации анализа к изменившимся экономическим и учетным реалиям. Показатели «совокупный доход» и «прочий совокупный доход» присутствуют в МСФО уже более 4 лет, однако очевидно, что далеко не весь потенциал этих показателей использован аналитиками. В отношении замечания Я. В. Соколова об отсутствии закономерностей в хозяйственной деятельности предприятия, т. е. невозможности проецировать прошлое на будущее, хотелось бы отметить следующее. Во многих случаях будущее предприятия фундаментуруется прошлым, современные правила формирования отчетности позволяют именно из того, что уже сделало предприятие, составить картину его будущего развития. Хотя общая непредсказуемость мира, в том числе и мировой экономики, безусловно, не позволяет получать абсолютно точных прогнозов, следует согласиться с тем, что если предприятием точно выполнены все требования стандартов, будущее будет прорасти в каждой цифре, и тем более в раскрытиях.

Это проявляется в двух важнейших моментах:

- 1) показатели отчетности раскрывают будущее предприятия;
- 2) для определения показателей отчетности используется информация о будущем.

Проследим на некоторых примерах, как ретроспективный бухгалтерский учет преобразовался в перспективный.

Отчет о финансовом положении (баланс) — о будущем, в нем раскрывается информация о минимальной (но реальной, а не искусственно заниженной) величине выгод, которые ожидаются к получению предприятием в будущем, и о максимальном размере (но реальном, а не искусственно увеличенном) будущего оттока выгод, т. е. о будущих чистых выгодах (в общем виде — чистых будущих потоках денежных средств). Разделение активов и обязательств на долгосрочные и краткосрочные показывает пользователю, каким образом эти чистые выгоды более точно распределяются в будущем, т. е., сколько выгод ожидается к получению в течение года, а сколько — в более отдаленной перспективе. Раскрытие информации в ряде ситуаций позволит пользователю увидеть

³ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 76.

еще более конкретное ожидаемое распределение чистых выгод по годам. Так, например, по операциям аренды МСФО (IAS) 17 «Аренда» требует раскрытия информации по финансовой аренде от арендодателей (о валовых инвестициях в аренду и приведенной стоимости минимальных арендных платежей, причитающихся к получению на конец отчетного периода) и от арендаторов (общую сумму будущих минимальных арендных платежей на конец отчетного периода и их приведенную стоимость) для каждого из следующих периодов:

- до 1 года;
- от 1 года до 5 лет;
- свыше 5 лет.

Выделение различных видов активов и обязательств позволяет увидеть, за счет каких именно операций будут происходить в будущем приток и отток выгод. Например, для определения балансовой стоимости основных средств необходимо установить срок полезной службы и модель получения выгод от объекта — все эти показатели являются прогнозными, для их расчета необходимо заглянуть в будущее, с подобной ситуацией мы сталкиваемся в учете практически везде. Широкое использование модели оценки по справедливой стоимости и отход от исторической — это также этапы перехода от отражения прошлого к представлению в отчетности будущего. То, что ранее признавалось отличительной чертой управленческого учета — прогнозность, стало объединяющим свойством обоих учетов (финансового и управленческого). В проекте обновленной концепции МСФО⁴ как одна из двух основополагающих качественных характеристик финансовой отчетности устанавливается характеристика «уместность», для достижения которой информация отчетности должна иметь ценность при составлении прогнозов и подтверждении предшествующих прогнозов. Исходя из данного посыла, в настоящее время и изменяются старые, и устанавливаются новые правила формирования финансовой отчетности в МСФО.

Еще одним примером все большей ориентации на будущее является переход при проверке соответствующих финансовых инструментов к модели ожидаемых убытков, а не понесенных. Если модель понесенных убытков исходит из уже

произошедших событий, которые создали убытки, то при использовании модели ожидаемых убытков неважно, имело ли место такое событие. Суть метода состоит в расчете эффективной ставки на основе денежных потоков, определенных с учетом будущих ожидаемых убытков, вытекающих из будущих ожидаемых событий, генерирующих эти убытки. Соответственно, на каждую отчетную дату необходимо сделать прогноз ожидаемых убытков и в случае изменения величины и времени возникновения ранее ожидаемых убытков пересчитать будущие денежные потоки, не меняя процентной ставки. Совет по МСФО еще в 2009 г. ввел модель ожидаемых убытков в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (с более поздним обязательным применением).

Требование прогнозности финансовой отчетности положительно влияет на организацию процесса управления предприятием, оно заставляет менеджмент не только составлять планы и прогнозы, но и постоянно отслеживать все изменения в них, в ряде случаев более строго подходить к используемой информации и методам, их коллегиальному обсуждению.

Достоверность. Отразить реальное состояние предприятия, результаты его деятельности учетными методами абсолютно точно невозможно, но можно это сделать с наибольшим приближением к действительности, причем степень приближения зависит как от правил стандартов, так и от правильности применения этих правил. Примером одного достаточно простого мероприятия все большей ориентации правил на представление реальной экономической ситуации в МСФО, на наш взгляд, является переименование баланса в отчет о финансовом положении. Более существенным примером является переход от результата, определяемого в отчете о прибылях и убытках, к результату, определяемому в отчете о совокупном доходе, т. е. введению нового показателя результата — «совокупный доход», определяемого как сумма всех реализованных и нереализованных прибылей и убытков при любых моделях учета. Этот пример можно рассматривать и в контексте проблемы «будущего», описанной выше. Совокупный доход, включая нереализованные прибыли, позволяет, с одной стороны, делать прогноз об ожидаемом будущем, а с другой — более полно

⁴ The Conceptual Framework for Financial Reporting.