

УЧЕТ

И СТАТИСТИКА

№ 2 (14) 2009

Научно-практический журнал.
Издается с 2003 года
Периодичность — 4 номера в год
ISSN 1994-0874
№ 2 (14), 2009

Журнал зарегистрирован Федеральной службой
по надзору за соблюдением законодательства
в сфере массовых коммуникаций и
охране культурного наследия
Свидетельство ПИ № ФС77-26807
Подписной индекс 41965 в каталоге
Пресса России

Редакционная коллегия:
Н.Т. Лабынцев
(главный редактор),
Н.П. Маслова
(заместитель главного редактора),
Л.В. Гончарова
(ответственный секретарь),
Л.Н. Усенко, А.Н. Кизилов,
Л.И. Ниворожкина,
М.В. Мельник, М.И. Кутер,
А.Х. Шилов, Е.В. Зарова

Директор редакционно-издательского
центра РГЭУ «РИНХ»
Короченцева Ж.Ю.

Редактирование и корректура:
Барыбин Е.В.
Компьютерная верстка:
Барыбин Е.В.

Изд. № 104/1155.
Подписано к печати 20.06.09.
Объем 9,75 уч.-изд. л.; 10,06 усл. п. л.
Бумага офсетная. Печать цифровая.
Формат 60×84/8. Гарнитура «Times».
Заказ № 1603. Тираж 150 экз.
Отпечатано в Типографии РИЦ
РГЭУ «РИНХ»
344002, Ростов-на-Дону,
Б.Садовая, 69
Тел.: (863) 237-02-58

Адрес редакции:
344002, Ростов-на-Дону,
Б.Садовая, 69.
Тел.: (863) 240-57-29, 237-02-66

© «Учет и статистика», 2009
© РГЭУ «РИНХ», 2009

СОДЕРЖАНИЕ

РАЗДЕЛ 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ..... 5

Алексеева И.В.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	5
--	---

Астахов В.П.

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО И РОССИЙСКОМУ СТАНДАРТУ	12
--	----

Базалей Н.Ю., Карецкий А.Ю.

РАЗВИТИЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ СЕГМЕНТАРНОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ И НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТАХ	21
---	----

Беспалова С.В.

ОСОБЕННОСТИ И СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ПОЧТОВОЙ СВЯЗИ	27
---	----

Гончарова С.Н., Гуденица О.В.

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ СТРАТЕГИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ НА ОСНОВЕ ДАННЫХ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА	32
---	----

Князевская Н.В.

ПРИМЕНЕНИЕ ПОКАЗАТЕЛЯ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ РЕЗЕРВОВ ДЛЯ ОЦЕНКИ РИСКОВ	37
--	----

Колесник П.В.

ОСОБЕННОСТИ ТРАНСФОРМАЦИИ ПОКАЗАТЕЛЯ ВЫРУЧКИ ОТ ПРОДАЖИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО	41
--	----

Курносова Н.И.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ФИНАНСОВЫМИ ВЛОЖЕНИЯМИ	48
--	----

Нор-Аревян Г.Г.

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО- ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ	53
---	----

Смертина Е.Н.

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ КОНВЕРГЕНЦИИ МСФО И ГААП.....	58
--	----

Стефанова С.Н.

ОЦЕНКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ.....	62
--	----

Ткаченко И.Ю.

УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРОИЗВОДСТВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.....	67
--	----

Хахонова Н.Н., Плахотя Т.В.

ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ПРИНЦИПЫ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В УЧЕТЕ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ ..	73
---	----

Хахонова Н.Н.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВАХ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО.....	80
--	----

Цепилова Е.С.

ИСЧИСЛЕНИЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В 2009 Г.....	86
--	----

Лабынцев Н.Т., Пасечник А.В.

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ АКТИВА В КАЧЕСТВЕ ОБЪЕКТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО.....	91
---	----

РАЗДЕЛ 2. ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕНИЯ ВНЕШНЕГО И ВНУТРЕННЕГО АУДИТА	98
<i>Емельянова И.Н.</i> ФУНКЦИИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА	98
<i>Щербакова Е.П.</i> СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ	103
РАЗДЕЛ 3. НАШИ НОВЫЕ ИЗДАНИЯ	108
Аннотации	111
Наши авторы	129

Алексеева И.В.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Развитие и определенность концептуальных основ отчетности достигаются путем методологического обоснования формирования стратегической отчетности. В современных условиях резко обостряется спрос на информацию о перспективах развития бизнеса и определения риска с этим связанного. В этом особенно заинтересованы наиболее влиятельные экономические игроки — акционеры и инвесторы.

В рамках экономических подходов экономисты выделяют основные модели главной целевой функции предприятия: модель максимизации прибыли, модель минимизации транзакционных издержек, модель максимизации объема продаж, модель максимизации темпов роста предприятия, модель обеспечения конкурентных преимуществ, модель максимизации добавленной стоимости, модель максимизации рыночной стоимости предприятия.

Несмотря на законодательную норму, состоящую в том, что целью деятельности коммерческой компании является прибыль, на практике получает распространение иная целевая установка бизнеса — максимизация стоимости компании, которая является одной из самых новых. Она отражает одну из важнейших концептуальных идей современной парадигмы теории фирмы: основной целью функционирования предприятия является максимизация благосостояния его владельцев.

В современных условиях «в результате смены целевых установок бизнеса меняется парадигма отчетности компании: ключевым отчетом за отчетный пе-

риод становится отчет о стоимости компании и прилагаемый к нему отчет о рисках» [14, с.69].

Новая парадигма отчетности компании позволяет адаптировать бухгалтерскую отчетность к решению управленческих задач, рассматриваемых на ближайшую и отдаленную перспективу, согласовывать денежные оценки, предоставляемые пользователям бухгалтерами, аудиторами, оценщиками.

Концепция подготовки отчетности соответствует явно формулируемой и открыто высказываемой позиции руководства компании в области информирования заинтересованных сторон о деятельности фирмы.

Опыт работы зарубежных компаний показал, что для решения собственных задач устойчивого развития было направлено по пути инициативного включения дополнительных сведений финансового и нефинансового характера в состав годовых отчетов. Эта информация рассматривается пользователями как существенно развивающая и корректирующая бухгалтерские данные.

Стратегическая отчетность опирается в полном объеме на данные «бюджетирования, финансового планирования и прогнозирования, показатели оценки стоимости» [14, с.69].

Бухгалтерская отчетность основана исключительно на исторических денежных оценках. Основу стратегической отчетности образуют стоимостные оценки, т.е. дисконтированные будущие денежные потоки. Получение таких оценок возможно только в условиях знания ключевых

денежных и неденежных показателей, раскрываемых в финансовой отчетности. Формирование и наполнение стратегической отчетности тесно связано со стратегией развития компании. Президент Гильдии инвестиционных и финансовых аналитиков (ГИФА) Идрисов А.Б. считает: «...предприятие, которое не имеет стратегии, — это не бизнес, а всего лишь

набор активов, отягощенных долговыми обязательствами, и, следовательно, должно оцениваться с использованием имущественного подхода, например, на основе ликвидационной стоимости»¹.

В таблице 1 представлены основные виды развития стратегии по основным направлениям предприятия.

Таблица 1. Стратегии развития компании

Направление	Стратегия максимальной цены	Стратегия изъятия	Стратегия проникновения	Стратегия низкой цены
Маркетинг	Цена высокая; затраты на рекламу средние, на сервис — средние или высокие, на исследования — высокие	Сначала цена высокая, затем постепенно снижается; затраты на исследования сначала высокие, затем снижаются; затраты на рекламу и сервис средние	Сначала цена низкая, после завоевания значительной доли рынка сильно возрастает; затраты на сервис и исследования сначала средние, затем снижаются; на рекламу — сначала высокие, затем — средние	Цена ниже средней; затраты на сервис и исследования ниже средних; реклама — средняя или ниже средней
Производство	Поддерживается на текущем уровне с постепенным расширением в дальнейшем	Медленное расширение производственных мощностей до определенного уровня	Значительное расширение производственных мощностей; на начальных этапах большие объемы закупки товаров	Значительное расширение производственных мощностей; на начальных этапах большие объемы закупки товаров
Финансирование	Привлечение больших сумм краткосрочных кредитов на начальных этапах с поддержанием их на среднем уровне или снижением в дальнейшем, использование средств из прибыли для расширения производства	Привлечение больших сумм краткосрочных кредитов со значительным их сокращением в дальнейшем за счет стабилизации объемов производства	Привлечение больших объемов долгосрочного финансирования для закупки оборудования	Привлечение минимального долгосрочного финансирования для закупки оборудования
Результаты	Оборот и прибыль быстро возрастают и держатся на стабильном уровне длительное время	Высокий оборот на старте с постепенным снижением; высокая прибыль в течение длительного времени с возможным увеличением за счет снижения издержек финансирования	Сначала прибыль невелика или отсутствует, в дальнейшем после завоевания рынка достигает значительной величины	Оборот средний с постоянным увеличением за счет повышения объемов сбыта; в долгосрочном периоде прибыль достигает значительного уровня за счет увеличения оборота
Комментарий	Стратегия не приведет к успеху при одновременном применении несколькими предприятиями в отрасли	Стратегия успешна в течение короткого времени	Стратегия успешна при четком планировании на начальном этапе и при малой распространенности среди аналогичных предприятий	Стратегия может быть успешной через длительный промежуток времени

¹ <http://www.pro-invest.ru>

Для повышения эффективности развития предприятия необходимо непрерывное организационное совершенствование его управляемой и управляющей систем. Любое предприятие проходит определенные стадии жизненного цикла, которые отличаются друг от друга не только продолжительностью, но и определенными целями и результатами. Переход от одного этапа к другому можно определить с достаточной степенью уверенности, т. е. это предсказуемо. Следует учесть и то, что на предприятии на выбранную им стратегию воздействуют разные факторы как внутренней, так и внешней среды, а также общее состояние экономики и отрасли, которые представлены в таблице 2.

Современная технология управления бизнесом требует переосмысления требования обособления имущества юридического лица и отражения его в бухгалтерском балансе. Практически это означает отражение в балансе только того имущества, которое принадлежит компании как самостоятельному участнику гражданско-правового оборота на правах

собственности. Однако это требование изначально подразумевало фиксацию отделимости имущества учредителей компании от имущества самой компании. В процессе деятельности компания оперирует зачастую гораздо большей имущественной массой, чем та, которая принадлежит акционерам на правах собственности. Поэтому более реалистичным и прагматичным следовало бы считать, что в балансе должны находить отражение контролируемые и управляемые активы. Таким образом, экономические ресурсы компании представляются не только балансовыми, но и забалансовыми активами, контроль и управление которыми фактически установлены в результате заключенных сделок, а также неидентифицированными нематериальными активами, которые по определению не могут рассматриваться в качестве собственности компании, но являются постоянно используемыми экономическими ресурсами. К типу таких ресурсов относят, как правило, человеческий капитал, инновационный капитал, организационный капитал, коммунальный капитал.

Таблица 2. Факторы, влияющие на формирование стратегии развития компании

Факторы, характеризующие стратегию компании	Внутренние факторы	Внешние факторы
1. Каким образом компания планирует обеспечить себе лидерство на рынке?	1. Наличие ноу-хау, лицензий, уникальных разработок и качественных продуктов	1. Имидж, известность торговой марки
2. Реалистична ли стратегия компании и способна ли она обеспечить планируемый объем продаж и соответствующую долю на рынке?	2. Наличие эффективных технологий, обеспечивающих снижение затрат и высокое качество	2. Доля продукции компании на рынке
3. Какие конкурентные преимущества принимались во внимание при формировании стратегии?	3. Наличие транспортных сетей	3. Наличие развитой дистрибуторской сети
4. Какие меры планирует предпринять предприятие для усиления своей позиции на рынке?	4. Наличие квалифицированного научного, инженерного и производственного персонала	4. Связи с поставщиками товаров и услуг.
	5. Наличие эффективной системы автоматизированного управления, решающей задачи информационной поддержки стратегических решений и финансового менеджмента	5. Другие внешние факторы, способствующие эффективной деятельности предприятия
	6. Наличие эффективной системы переподготовки персонала	
	7. Системы мотивации персонала	
	8. Иные внутренние факторы, включая активы и ресурсы, обеспечивающие эффективную деятельность предприятия	

Стратегическая отчетность должна включать следующие основные формы [14]:

- отчет о стоимости компании,
- отчет о бизнес-перспективах,
- отчет о рисках,
- стратегический баланс капитала,
- стратегический отчет о финансовых результатах,
- стратегический отчет о финансовых потоках.

Рассмотрим наиболее актуальные из них.

Отчетность о стоимости компании. Можно констатировать, что представители разных экономических школ с капиталом связывали весьма различные понятия:

- стоимость, приносящую прибавочную стоимость (К. Маркс, Дж.М. Кейнс, У. Петти, Д. Рикардо, А. Смит);
- часть богатства, участвующую в процессе производства (Е. Бем-Баверк, А. Маршалл, К. Менгер, П. Сраффа);
- накопленное богатство (Ф. Визер, Дж.С. Милль, А. Маршалл, И. Фишер);
- денежную стоимость, отраженную на бухгалтерских счетах фирм [17];
- совокупность акционерного и собственного капитала в частных предприятиях [8];
- «фонд покупательной силы», обеспечивающий технический, технологический и общественный прогресс во времени [18] и т.д.

В традиционном бухгалтерском понимании капитал организации есть мера превышения величины активов над обязательствами. Таким образом, величине капитала соответствует определенная имущественная масса (делового имущества). Однако такая концепция капитала в современных условиях малоэффективна и для целей финансового контроля, и для целей управления деловой активностью организации. Оценка собственного капитала организации по балансу плохо согласуется с данными рыночных котировок и с данными фактически совершаемых сделок при реструктуризации компаний; прибыль отчетного периода неполно и

неточно характеризует финансовый результат деятельности и ценность всего бизнеса.

Балансовая оценка капитала всегда раскрывается исходя из уже фактически состоявшихся событий; он интерпретируется как достигнутый результат прошлой деятельности. Финансовая концепция основана на трактовке капитала как совокупной характеристики будущих экономических выгод, ожидаемых к получению в результате предстоящей деятельности. Для заинтересованных лиц привлекательна информация о том, что ждет бизнес в ближайшей и отдаленной перспективе, как менеджмент и руководство компании понимают возможности ведения деловой активности за счет средств поставщиков капитала. Такие оценки, обращенные в будущее, являются весьма востребованными в современных системах финансового контроля и управления (текущего и стратегического).

Отчет о стоимости позволяет широкому классу аналитиков отчетности компании ориентироваться в своих действиях.

Отчет о стоимости — документ, интегрирующий оценки будущих поступлений от деятельности, ожидаемых платежей, связанных с экономическими оборотами по закупкам, оплатой труда, налоговыми платежами, и т.п. текущих затрат на все предстоящие годы. Синтезирующим показателем таких оценок выступает акционерная стоимость бизнеса, или стратегическая стоимость компании. Основные элементы формата отчета о стоимости:

- Будущие продажи (клиентский капитал), или дисконтированные будущие поступления.
- Будущие платежи поставщикам и подрядчикам (партнерский капитал), или дисконтированные будущие прямые затраты.
- Будущие внутренние расходы на оплату труда, сбыт, управление, рекламу и т.п.
- Будущие инвестиционные расходы, или дисконтированные затраты на инновации и расширение бизнеса.

- Будущие налоговые платежи.
- Будущая чистая прибыль, или стратегическая стоимость компании.
- Акционерная стоимость бизнеса, или будущие суммарные дивиденды.

Раскрытие в отчетности компании данных о стоимости может быть проведено по географическим сегментам стоимости или по технологическим цепочкам создания стоимости.

Отчетность о бизнес-перспективах. Степень доверия к точности прогнозных характеристик должна обеспечиваться серьезными разработками перспектив бизнеса. Несмотря на наличие концепции временной неограниченности функционирования хозяйствующего субъекта, на практике это не подтверждается. Недостаточно ничем не подкрепленного утверждения о безграничности бизнеса компании во времени. Нельзя ограничиваться абстрактным допущением, что деятельность компании будет вестись долго. Необходимо в отчете о бизнес-перспективах привести объективные свидетельства того, что бюджетирование в своих оценках будущего опирается на реалистичные ожидания использования доступных ресурсов. Ожидания поступления будущих экономических выгод следует подкреплять идентифицируемыми и подконтрольными компании экономическими ресурсами, которые образуют основу перспективного баланса производственных мощностей. Раскрытие такого рода информации позволяет акционерам и инвесторам лучше понимать природу бизнеса компании, наличие у него ключевых рыночных компетенций, уровень профессионализма у менеджеров в управлении деятельностью компании.

В других сферах бизнеса определяющими факторами стоимости могут выступать инновации, ноу-хау, особая система организационного единства подразделений компаний и другие креативные факторы стоимости, образующие так называемый интеллектуальный капитал компаний.

Отчет о рисках. Риск — это событие, которое может наступить с опреде-

ленной вероятностью и оказать влияние на деятельность компании. При разработке стратегии развития учет рисков необходим.

Определение стоимости компании неизбежно связано с неопределенностью оценок будущих событий финансового характера. Эта неопределенность практически преодолевается моделированием риск-факторов к условиям формирования будущих финансовых событий. Эти риск-факторы основаны на вероятностных оценках устойчивости значений прогнозных характеристик и на оценках возможности той или иной комбинации определяющих условий. Риск-поправки включают в себя как положительные, так и отрицательные отклонения, отражая эффекты благоприятного стечения вновь открывающихся обстоятельств и последствия угроз и потерь, приводящих к оттоку экономических выгод.

Привнесение в расчет стоимости риск-поправок обычно делается после предварительной оценки стоимости бизнеса, т.е. дата внесения риск-поправок следует за датой проведения оценки стоимости.

Отчет включает в себя следующие разделы:

– карту рисков на планируемый период, которая формируется с целью наглядного отображения основных рисков предприятия, позволяет оценить совокупность всех рисков, ранжировать их по степени значимости, акцентировать внимание на управлении наиболее значимыми рисками.

– панель рисков представляет собой детальное описание рисков, отображенных на карте рисков, и позволяет осуществлять мониторинг этих рисков. В Панели представлены ключевые показатели рисков, динамика количественных значений которых позволяет оценить тенденцию наступления этих рисков и степень управляемости ими.

– отчет о методах управления рисками. Он формируется с целью оценки полноты существующих мероприятий по управлению рисками.

– программу мероприятий по снижению рисков, которая содержит рекомендации по оптимизации существующих или внедрению новых методов управления рисками.

Подобная отчетность позволяет своевременно и полно информировать руководство и сотрудников компании, о том какие риски воздействуют на компанию и какими образом она управляет этими рисками.

Стратегический баланс капитала. Основное предназначение бухгалтерского баланса состоит в характеристике имущественного и финансового положения юридического лица как самостоятельного участника гражданско-правового оборота.

Как справедливо заметил Арсеньев Г.: «Баланс есть единственный счетный фундамент предприятия. Балансом начинается жизнь всякого предприятия...» Данную цитату в настоящий момент можно продолжить и сказать, что с баланса не только может начинаться, но и анализироваться, трансформироваться, прогнозироваться и заканчиваться хозяйственная жизнь предприятия.

Стратегический производный балансовый отчет может формироваться в балансовой, рыночной и справедливой стоимости. Стратегический производный балансовый отчет служит основанием для проведения стратегического анализа. В свою очередь, при проведении внутрифирменного анализа, составлении стратегических производных балансов на перспективу аналитикам, аудиторам необходимо соответственно оценить достоверность данной отчетности. Как справедливо отмечает О.В. Ефимова, «использование в анализе неполных или искаженных данных может нанести вред больший, чем их отсутствие»¹.

Качество составления стратегических производных балансов зависит от данных, на базе которых они составлены. Взаимосвязь между составом привлекаемых материалов и качеством составления

производного баланса можно представить в виде схемы (рис. 1).

Для составления стратегических производных балансов могут использоваться разнообразные методы: методы прогнозирования, бюджетирования, метод нулевого баланса, метод «пробки», метод корректировок и т.д. Наиболее применяемым является метод нулевого баланса.

Раскрытие статей балансового отчета тесно увязывают с возможностями получения сведений о собственном имуществе, об амортизируемом имуществе, о ликвидности активов и их участии в воспроизводстве физического капитала, об инвестиционном имуществе и финансовых активах компании. Однако такой формат бухгалтерского баланса для заинтересованных лиц не является достаточным.

Стратегический баланс раскрывает элементы корпоративного физического и финансового капитала. Он основан на равновеликости экономических ресурсов и источников финансирования от поставщиков капитала. В основе стратегического баланса капитала лежит равенство физического и финансового капитала компании. От даты к дате все элементы изменяются, а потому все элементы баланса корпоративного капитала передают состояние бизнеса и направленность его изменения полномасштабно, включая перспективные оценки бизнеса.

Отчет о финансовых результатах. Расширение формата бухгалтерского баланса по масштабу охвата корпоративного капитала до стратегических счетов учета будущих экономических выгод делает необходимым также изменение отчетной формы о прибылях и убытках. В корпоративном балансе капитала находит отражение чистый эффект получения экономических выгод в будущем. В отчете о формировании финансовых результатов необходимо развернуто показать ожидаемую к получению чистую прибыль по бюджету на отчетный год и фактически полученный результат.

¹ Ефимова О.В. Финансовый анализ: Учебное пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 1998. — 62 с.

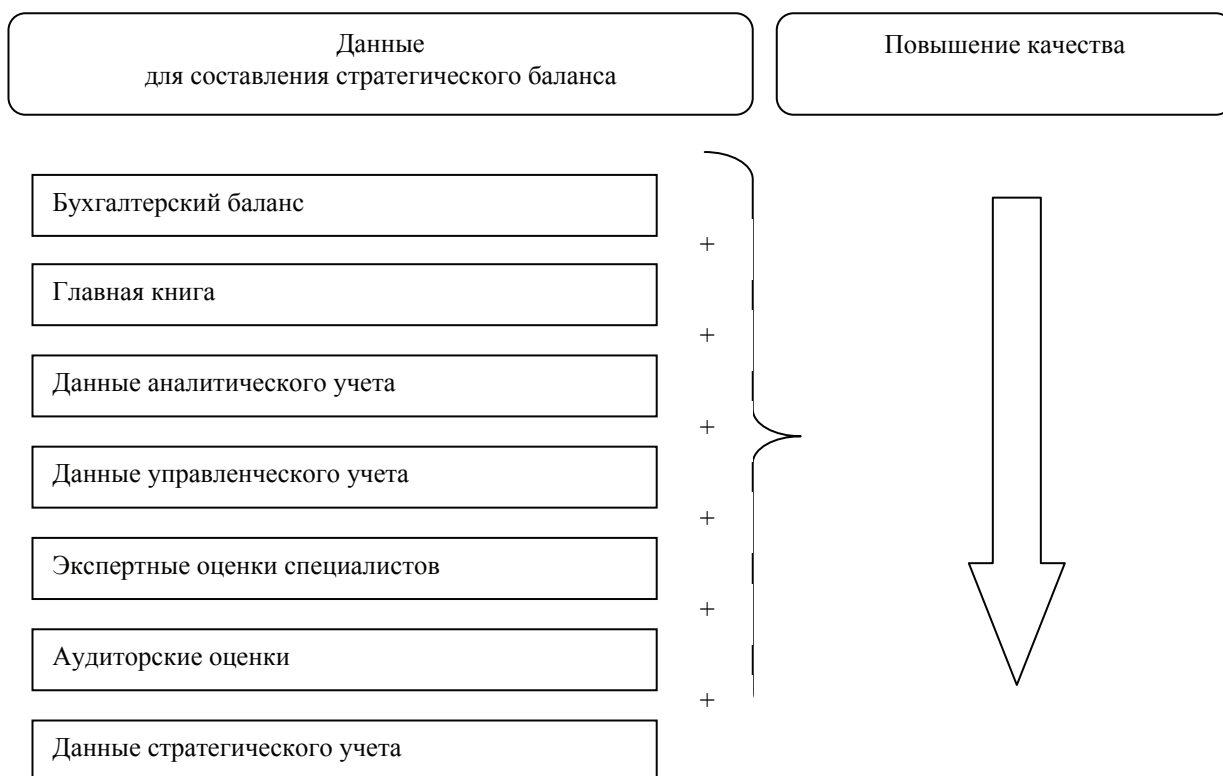


Рис. 1. Взаимосвязь между составом материалов и качеством составления стратегического балансового отчета

В результате смены целевых установок бизнеса меняется парадигма отчетности компании: ключевым отчетом компании за отчетный период становится отчет о стоимости компании и прилагаемый к нему отчет о рисках. Бухгалтерская отчетность, составленная по одной из выбранных концепций капитала, выступает как вторая, безусловно, необходимая часть отчета — фактологического информационного материала, характеризующего реальное положение вещей в бизнесе и позволяющего идентифицировать факты и ожидаемые показатели деятельности. Новая парадигма отчетности компаний позволяет адаптировать бухгалтерскую отчетность для решения управленческих задач, рассматриваемых на ближайшую и отдаленную перспективу; согласовать денежные оценки, предоставляемые пользователям бухгалтерами, аудиторами и оценщиками.

Библиографический список

1. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия. — СПб.: Питер Ком, 1999.

2. Безбородова Т.И. Анализ особенностей формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности на различных стадиях жизненного цикла организаций // Экономический анализ: теория и практика. — 2007. — № 1.

3. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 655 с.

4. Ефремов В.С. Организации, бизнес-системы и стратегическое планирование // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. — № 2.

5. Кныш М.И. Конкурентные стратегии: Учеб. пособие. — СПб., 2000.

6. Коробейников О.П., Колесов В.Ю., Трифилова А.А. Стратегическое поведение: от разработки до реализации // Менеджмент в России и за рубежом. — 2002. — № 3.

7. Коява Л. От рождения до смерти предприятия // Российский аналитический журнал для деловых людей, № 70, март 2006 г. <http://ld.ludidela.ru>.

8. Лытнева Н.А. Учет и анализ уставного капитала при создании, реоргани-

зации и ликвидации общества с ограниченной ответственностью. — М.: Издательско-консультационный центр «Дело и Сервис», 2004. — С. 80–81.

9. Любушин Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учеб. пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — 448 с.

10. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. — М.: Дело, 1998.

11. Минцберг Г., Альстренд Б., Лэмпел Д. Школа стратегий. — СПб.: Изд-во «Питер», 2000.

12. Минцберг Г., Куинн Дж. Б., Гансал С. Стратегический процесс / Пер. с англ. — СПб.: Питер, 2001. — 546 с.

13. Томпсон А.А. мл., Стрикланд А.Дж. III. Стратегический менеджмент. Концепции и ситуации. — 9-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2000.

14. Хорин А.Н., Керимов В.Э. Стратегический анализ: Учеб. пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Экспо, 2009. — 480 с.

15. Хорин А.Н. Аудит корпоративной отчетности компаний // Аудиторские ведомости. — 2007. — № 6.

16. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ.; под ред. проф. Я.С. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 576 с.

17. Хикс Р. Стоимость и капитал / Пер. с англ.; общ. ред. и вступ. ст. Р.М. Энтова. — М.: Прогресс, 1988. — 488 с.

18. Щекотихина Е.А. Разделительный баланс: понятие и сущность: Сборник научных статей «Развитие бухгалтерского учета в современной экономике России». — Ростов н/Д: Ростовский государственный строительный университет, 2005. — С. 114–117.

Астахов В.П.

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО И РОССИЙСКОМУ СТАНДАРТУ

МСФО 16 «Основные средства» — основной, но не единственный стандарт, регулирующий данный вид внеоборотных активов. Более полная процедура, раскрывающая их природу, находящихся в стадии выбытия, определяет МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращаемая деятельность». МСФО 17 «Аренда» определяет содержание операций при передаче основных средств аренду и требует от организации применить передачу рисков и экономической выгоды в качестве критерия признания арендуемого объекта, а МСФО 36 «Обесценение активов» регламентирует учетные процедуры применительно к отдельному объекту основных средств или их группе, находящихся в стадии обесценения. Перечень МСФО может быть дополнен и другими стандартами в зависимости от того, под каким углом зрения рассматривается данный вид внеоборотных активов.

Тем не менее определяющим среди них является МСФО 16.

В последней редакции он введен в действие с 1 января 2005 г., т.е. спустя 10 лет после первоначального вступления в силу.

В российской практике нормативного регулирования основные средства как объект учета определен ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом от 30.03.2001 г. № 26н, в ред. от 27.11.2006 г. № 156н) и введен в действие начиная с бухгалтерской отчетности 2001 г.

По МСФО 16, *основные средства* есть материальные активы, которые используются организацией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим организациям или для административных целей, а также предполагается использовать их в течение более чем одного периода.

В ПБУ 6/01 в качестве определения основных средств не предусматривается

их сдача в аренду, но дополнено, что организация не предполагает последующую перепродажу основных средств.

В остальном имеет место единый подход в части принятия этих активов к учету, кроме одного ограничения: по МСФО 16 (п. 78) объект, признаваемый в учете как основные средства, должен соответствовать не только приведенному выше определению, но и отвечать двум критериям признания:

- существует вероятность того, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- себестоимость актива для компании может быть надежно оценена.

В общем подходе признания соответствующих объектов в качестве основных средств по ПБУ 6/01 должно быть наличие следующих условий:

- оформлены первичные учетные документы по приему-передаче конкретного объекта с намерением получать от его использования экономическую выгоду (доход);
- по объекту недвижимости закончены капитальные вложения;
- необходимые документы переданы на государственную регистрацию, не исключается так же вариант, предусматривающий предоставление организацией за плату во временное владение и пользование конкретным объектом;
- объект способен выполнять соответствующую функцию, связанную с использованием продукции, выполнением работ, оказанием услуг или использован для управленческих нужд организации;
- объект предполагается использовать за пределами 12 мес. от даты принятия к учету или обычного операционного цикла с указанной продолжительностью;
- стоимость объекта превышает 20 тыс. руб.;

МСФО 16 не применяется в отношении биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, а также в отношении прав пользования недрами и полезными ископаемыми, т.е. невозобновляемыми ресурсами. Эти активы регулируются другими МСФО. Тем не

менее, МСФО 16 не исключает того, что он применяется в отношении основных средств, используемых для развития и обеспечения указанных выше активов.

ПБУ 6/01 не применяется в отношении:

- машин, оборудования и иных аналогичных предметов, числящихся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары — на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность;
- предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути;
- капитальных и финансовых вложений.

По сути своей нет разницы в составе затрат, формирующих первоначальную стоимость объекта, относимого к основным средствам, исходя из требований МСФО 16 и ПБУ 6/01.

Однако МСФО 16 (п. 23) устанавливает, что если объект приобретен в порядке обмена, то он должен быть принят к учету **по справедливой стоимости** (п. 24 МСФО 16), кроме случаев, когда:

- операция обмена не имеет коммерческого содержания;
- справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива не поддается достоверной оценке.

Справедливой стоимостью признается сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными желающими совершить такую сделку и не зависими друг от друга сторонами (МСФО 16, п. 6).

В ПБУ 6/01 данная норма не прописана. Соответственно отсутствуют и процедуры, раскрывающие содержание таких операций. По нашему мнению, такой пробел связан с тем, что в отечественной практике учета отсутствует понятие «справедливая стоимость». По этой же причине не может быть определена первоначальная стоимость объекта основных средств, находящихся в распоряжении арендатора по договору финансовой аренды.

Между тем, по международным стандартам, эта ситуация реализуется в рамках МСФО 17 «Аренда».

Исходя из изложенного выше, по-разному определены вопросы оценки отдельных объектов основных средств.

Ниже приведена таблица 1, раскрывающая виды оценок основных средств по МСФО 16 и ПБУ 6/01.

Более полный перечень видов оценок основных средств по МСФО 16 в сравнении с ПБУ 6/01 совсем не означает, что в российском учете отсутствуют другие виды оценок. Просто иной вид оценки, в частности амортизируемая стоимость, остаточная стоимость, ликвидационная стоимость организаций, применяется исходя из требований других ПБУ. Так, согласно ПБУ 1/98 организация вправе утверждать методы оценки применительно к отдельным видам активов. Поэтому организация вправе применять и указанные методы оценки объектов.

Что же касается дисконтированной стоимости, то она согласно МСФО 16 является специфичной для конкретной организации, позволяющей раскрыть потоки денежных средств, которые, согласно ожиданиям организации, возникнут либо в связи с использованием какого-либо актива, либо в связи с погашением какого-либо обязательства. По нашему мнению, такая специфичность в большей степени раскрывает информацию о таком объекте для целей управленческого учета.

Согласно ПБУ 6/01 (п. 8) первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признаются фактические издержки, которые несет организация на приобретение, сооружение и изготовление, кроме НДС и иных возмещаемых расходов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договору, пре-

дусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Данная стоимость в таком случае устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах (подчеркнуто нами — *А.В.*) обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

В МСФО 16 установлено, что стоимостью земельных участков и зданий является справедливая стоимость, которая, как правило, определяется на основе рыночных индикаторов путем оценки, производимой обычно профессиональными оценщиками.

При приобретении соответствующих объектов в ее состав включаются и проценты по займам, хотя данная норма прописана в другом МСФО — МСФО 23 «Затраты по займам». Это условие действует и в ПБУ 6/01.

Принципиальных различий о раскрытии информации в отчетности по займам и кредитам, связанных с приобретением основных средств, между указанными стандартами нет.

В то же время следует учитывать, что в отечественной практике принятие к учету отдельных объектов, прежде всего объектов недвижимости, регулируется и другими нормативными актами. Так, согласно ФЗ РФ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» от 21.07.1997 г. № 122 право собственности на указанные выше объекты не могут быть приняты к учету в составе основных средств до тех пор, пока они не будут зарегистрированы в Едином государственном реестре прав.

Таблица 1. Виды оценок основных средств по МСФО 16 и ПБУ 6/01

Оценка основных средств по МСФО 16	Оценка основных средств по ПБУ 6/01
1. Первоначальная стоимость	1. Первоначальная стоимость
2. Амортизационная стоимость	2. Текущая (восстановительная) стоимость
3. Дисконтированная стоимость	
4. Справедливая стоимость	
5. Ликвидационная стоимость	

С уплатой государственной пошлины, которая признается частью первоначальной стоимости такого объекта, последний принимается к учету записью:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

По машинам и оборудованию данной стоимостью обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки. Ответственность в таком случае лежит на оценщике, профессионализм которого подтверждается наличием у него аттестата и лицензии на право занятия оценочной деятельностью.

По-разному раскрывается необходимость переоценки основных средств, хотя её расходы отражаются в бухгалтерском учете в целом одинаково.

Согласно МСФО 16 после первоначального признания объекта в качестве актива он должен учитываться по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Частота же проведения переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств.

При ее существенном отклонении от балансовой стоимости необходима дополнительная переоценка, которая должна проводиться ежегодно.

В том случае, когда эти отклонения незначительны, МСФО 16 предусмотрена переоценка по таким объектам один раз в 3-5 лет.

В соответствии с ПБУ 6/01 стоимость основных средств, в которой они приняты к учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и настоящим Положением. Эти изменения первоначальной стоимости допускаются в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки конкретных объектов.

Коммерческая организация (ПБУ 6/01 п. 15) может (подчеркнуто нами — *А.В.*) не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов, входящих

в состав основных средств, по текущей (восстановительной) стоимости. Переоценка проводится путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Однако если такое решение принято, то в дальнейшем переоценка должна проводиться регулярно.

Однако, учитывая тот факт, что в настоящее время методика переоценки основных средств путем индексации отсутствует, то этот метод не может быть применен.

Согласно МСФО 36 «Обесценение активов» при наличии признаков обесценения (балансовая стоимость чистых активов выше, чем рыночная стоимость, есть доказательства устаревания или физического повреждения и т.п.) соответствующих объектов и как следствие этому снижение вероятности получения экономической выгоды, такие объекты должны быть протестированы на обесценение.

Результат обесценения (убыток) должен приниматься к учету всегда, когда балансовая стоимость объекта превышает его возмещаемую сумму. Последняя представляет собой наибольшее значение из чистой продажной цены конкретного актива и ценности его использования.

Первый показатель — чистая продажная цена, это та сумма-эквивалент, которая возмещается собственнику от продажи им объекта (за вычетом понесенных при этом расходов) при совершении сделки между хорошо осведомленными ее участниками по данной операции.

Второй показатель — ценность использования, рассматривается как дисконтированная стоимость ожидаемых в будущем денежных потоков от использования такого срока его полезного использования.

В том случае когда затраты по выбытию объекта незначительны, то, исходя из принципа осмотрительности (осторожности), процедуру по обесценению организация может не проводить.

По ПБУ 6/01 сумма дооценки объекта должна быть зачислена в добавочный капитал организации:

Дебет счета 01 «Основные средства»
Кредит счета 83 «Добавочный капитал»

По МСФО 16 в такой ситуации результат переоценки как увеличение балансовой суммы актива должен также отражаться на соответствующей статье капитала под заголовком «Результат переоценки». Признание прироста капитала по данной операции принимается к учету в качестве дохода в размере компенсации суммы уценки этого актива, имевшего в результате ранее проведенной его переоценки.

По ПБУ 6/01 в данной ситуации сумма дооценки объекта, если она равна сумме его уценки, должна быть отнесена в учете на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

В то же время сумма полученной уценки по результатам текущей переоценки конкретного объекта должна быть погашена за счет добавочного капитала фирмы, сформировавшаяся по результатам дооценки этого объекта в предыдущие отчетные периоды.

Регулирование суммы уценки по конкретному объекту в условиях МСФО предусматривает вычет ее из суммы по статье «Результат переоценки».

Таким образом, корректировка результатов переоценки (дооценки, уценки) как по МСФО 16, так и по ПБУ 6/01 не имеет существенных различий.

Особого внимания заслуживает проведение сравнительного анализа при рассмотрении вопроса о сроках полезной службы объектов, относящихся к основным средствам.

Здесь имеют место разные подходы. В соответствии с МСФО 16 срок полезной службы, равно как и ликвидационная стоимость актива, в *обязательном порядке должны пересматриваться* (подчеркнуто нами. — А.В.), по крайней мере, в конце каждого финансового года, и, если текущие ожидания отличаются от предыдущих оценок, эти изменения должны найти отражение в учете как изменение в расчетной оценке, согласно МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

В ПБУ 6/01 пересмотр срока полезного использования объекта обязателен только в *случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей* его функционирования в *результате проведенной реконструкции организацией* (подчеркнуто нами. — А.В.)

Из проведенного сопоставления следует вывод:

- согласно МСФО 16 срок полезной службы может быть изменен организацией в течение каждого финансового года;
- сам факт необходимости его пересмотра может быть обусловлен не только проведенной реконструкцией или модернизацией объекта, но и другими причинами (постоянным снижением спроса на продукцию, изготавливаемую с его помощью и т.п.).

Таким образом, международным стандартом предусмотрен более гибкий подход по сроку полезного использования объекта основных средств в сравнении с ПБУ 6/01.

Различия имеют место в способах начисления амортизации (см. табл. 2).

Таблица 2. Способы начисления амортизации по МСФО и РПБУ

№ п/п	Способы начисления амортизации по МСФО 16	№ п/п	Способы начисления амортизации по ПБУ 6/01	Отклонения (–,+)
1	Метод равномерного начисления	1	Линейный	—
2	Метод уменьшаемого остатка	2	Способ уменьшаемого остатка	—
3	Метод единиц производства	3	Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	—
		4	Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	+

Как видно из содержания таблицы, первые два метода как по названию, так и сущности адекватны между собой.

Третий метод различный по названию, тем не менее, одинаков по своей сущности. Это производственный метод. Сумма амортизации, исчисленная по данному методу, напрямую зависит от степени эффективности использования конкретного объекта. Этот метод применим в отношении активной части объектов (транспортных средств, оборудования).

Четвертый метод — способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, предусматривает исчисление годовой суммы амортизационных отчислений, исходя из первоначальной стоимости (или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения) переоценки конкретного объекта и соотношения, в числителе которого — число лет, остающихся до конца запланированного срока его полезного использования, а в знаменателе — кумулятивное число, т.е. сумма чисел лет срока полезного использования объекта основных средств.

Кумулятивное число (K_q) рассчитывается по формуле:

$$K_q = \frac{N \cdot (N + 1)}{2},$$

где N — срок предполагаемой службы объекта.

Годовая сумма амортизационных отчислений (Γ_c) при использовании данного метода определяется по формуле:

$$\Gamma_c = [(P_c - L_c) \cdot N] : K_q$$

P_c — первоначальная стоимость;

L_c — ликвидационная стоимость объекта.

Общим, что объединяет порядок начисления амортизации по международному и российскому стандарту, является то, что организация самостоятельно выбирает тот метод, который наиболее точно отражает расчетную схему потребления будущих экономических выгод.

По ПБУ 6/01 применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных

средств осуществляется в течение всего срока полезного использования.

Исключением из данного правила является перевод объекта по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период его модернизации при условии, что продолжительность этой процедуры превышает 12 месяцев (п.23 ПБУ 6/01) в пределах этих сроков амортизация по таким объектам не начисляется.

В аналогичной ситуации согласно п. 5.5 МСФО 16 по таким объектам амортизация прекращается.

А в организациях с сезонным характером производства годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в период времени работы организации в отчетном году.

По ПБУ 6/01 не начисляется амортизация по:

- объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.)¹;
- объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судостроительной обстановки и т.п.);
- объектам, относящимся к музейным экспонатам;
- продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям;
- многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста.

По указанным объектам основных средств и объектам основных средств некоммерческих организаций начисление износа производится в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений с отражением по кредиту забалансового счета 010 «Износ основных средств».

Не начисляется амортизация по земельным участкам и объектам природопользования, поскольку их потребитель-

¹ Однако, если эти объекты используются в целях извлечения дохода (учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»), амортизация по ним начисляется в общеустановленном порядке.

ские свойства не изменяются с течением времени.

По МСФО 16 земельные участки в виде карьеров и площадок, отводимые под мусорные свалки, не подлежат амортизации, т.к. имеют неограниченный срок полезной службы.

Согласно МСФО 16 способ начисления амортизации может быть пересмотрен в случае, когда происходит изменение в расчетной схеме получения будущей экономической выгоды. Однако во время простоя основных средств начисление амортизации по такому объекту не прекращается.

В российской практике применении одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов осуществляется в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в данную группу, а начисление амортизации во время простоя (в случае перевода объекта на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев) прекращается.

Организация может не начислять амортизацию по объектам стоимостью до 20 тыс. руб. за единицу, учитывая их в составе материально-производственных запасов, обеспечивая при этом надлежащий контроль над движением этих объектов.

По МСФО 16 данная норма не прописана. Из всего изложенного, касающегося начисления амортизаций по основным средствам в целом достаточно четко просматриваются как общие, так и различные подходы, вытекающие из содержания МСФО и ПБУ 6/01. В последних они более конкретизированы. В условиях еще достаточно жесткого государственного регулирования бухгалтерского учета такая конкретизация учета амортизации основных средств в общем подходе может быть оправдана на современном этапе развития экономики, что не исключает ее корректировку в отдельных ситуациях. Например, простой объектов основных средств в силу форс-мажорных обстоятельств не может быть основанием для

продолжения начисления по ним амортизации.

Раскрытие процедуры выбытия основных средств и формирование в связи с этим финансового результата по таким операциям в целом созвучно как по международному, так и российскому стандарту.

Отличия опять-таки связаны со степенью детализации случаев выбытия основных средств. По МСФО 16 признание балансовой стоимости объекта в обязательном порядке подлежит прекращению по выбытию, либо когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается каких-либо будущих экономических выгод.

ПБУ 6/01 четко конкретизирует причины выбытия основных средств:

- продажа;
- безвозмездная передача;
- моральный и физический износ;
- аварии;
- стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации;
- передача в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

Что же касается раскрытия информации об основных средствах в отчетности, то она более детализирована в МСФО 16. Это касается, прежде всего, информации в отношении обесценившихся основных средств, требования к которым регулируются отдельным МСФО 36 «Обесценение активов». В российской системе нормативного регулирования такого стандарта нет.

Потребностям пользователей финансовой отчетности, кроме того, может отвечать и следующая информация (п.79 МСФО 16):

- балансовая стоимость временно простаивающих основных средств;
- валовая балансовая стоимость полностью амортизированных, но еще используемых основных средств;
- балансовая стоимость основных средств, активное использование которых прекращено и которые предназначены для выбытия;
- при применении модели учета по первоначальной стоимости, справедливая

стоимость основных средств, если она существенно отличается от балансовой стоимости.

В самом общем виде итог проведенного анализа МСФО 16 «Основные сред-

ства» и российского ПБУ 6/01 «Учет основных средств» раскрывает наиболее существенные различия, которые могут быть представлены в нижеследующей таблице.

Таблица 3

№ п/п	Показатели	По МСФО 16	По ПБУ 6/01
1	Справедливая стоимость	Применяется	Не применяется
2	Амортизируемая и ликвидационная стоимость	Предусмотрены	Не предусмотрены
3	Объекты социально-культурного назначения ¹	Не признаются в учете	Признаются в учете в любом случае
4	Сдача в аренду объекта для признания в качестве основных фондов	Четко обозначена	Не указаны
5	Переоценка основных средств	Предусмотрены Должна проводиться с достаточной регулярностью во избежание существенного отличия балансовой стоимости от справедливой	Не предусмотрены Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (На начало отчетного года) проводить ее и после принятия такого решения в последующем проводить ее регулярно.
6	Отражение в учете результатов, переоценки (дооценки) основных средств	Дебет счета «Накопленная амортизация» Кредит счета «Основные средства» — списывается накопленная амортизация до переоценки Дебет счета «Основные средства» Кредит счета «Накопления» — на сумму чистой рыночной стоимости данного объекта на отчетную дату	Дебет счета 01 «Основные средства» Кредит счета 83 «Добавочный капитал» (на сумму дооценки) Дебет счета 83 «Добавочный капитал» Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» ² пропорциональное увеличение суммы амортизации
7	Срок полезного использования	Организация определяет самостоятельно	Выбор ограничен, т.к. этот срок организация устанавливает в рамках требований государственных органов
8	Способы начисления амортизации	Применяются три способа начисления: – равномерного начисления; – уменьшаемого остатка; – единиц производства	Дополнительно применяется четвертый способ: – списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.
9	Время начисления амортизации	Сразу же, как он доступен для использования и прекращается с прекращением его признания в учете	С первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта, либо списания его с учета

¹ При отсутствии экономической выгоды в процессе их эксплуатации.

² По содержанию созвучен счету «Накопленная амортизация», применяемого по международным стандартам.

№ п/п	Показатели	По МСФО 16	По ПБУ 6/01
10	Особенности начисления амортизации	В период простоя начисление амортизации не прекращается	В период простоя (реконструкции, модернизации) начисление амортизации по этим объектам прекращается
11	Корректировка оценки в отчетности на дату продажи объектов основных средств	Проводится	Не проводится
12	Лизинговые операции	Объект учитывается на балансе лизингополучателя	Объект учитывается на балансе лизингодателя, исходя из базового принципа бухгалтерского учета: имущественной обособленности экономического субъекта

Обобщая изложенное, следует сделать вывод о том, что адаптация ПБУ 6/01 «Учет основных средств» к МСФО 16 «Основные средства» в значительной степени сблизились в сравнении с его первой редакцией с ПБУ 6/97. Исключение из ПБУ 6/01 пункта, касающегося учета операций по договору аренды, дает основание рассматривать действия Минфина РФ как намерение в дальнейшем разработать отдельный стандарт по аренде, созвучный МСФО 17 «Аренда».

Темпы адаптации ПБУ 6/01 к МСФО 16, как и пересмотр самих МСФО 16, на наш взгляд, будут определяться степенью глобализации мировой экономики, а также дальнейшим развитием рыночных отношений в стране.

МСФО 16 «Основные средства», как уже отмечалось, вступил в силу в последней редакции с 1 января 2005 г. Он четко определяет постановку учета признания данного вида актива, находящегося в собственности юридического лица или индивидуального предпринимателя.

В то же время он не рассматривает инвестиционную собственность, содержание которой определяет доход организации от прироста стоимости капитала или получения арендной платы и регулируется другими международными стандартами: МСФО 17 «Аренда» и МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость». Требования этих стандартов хотя и направлены на признание соответствующих

активов в качестве основных средств, но основаны на других подходах, чем это установлено МСФО 16. Так, МСФО 17 «Аренда» требует от организации применять передачу рисков и экономических выгод в качестве одного из основных критериев признания принимаемого в аренду объекта в составе основных средств. В то же время остальные аспекты учета для этих активов, включая амортизацию, по данной операции определяются требованиями МСФО 16 «Основные средства».

В нем четко обозначено понятие «срок полезной службы», признаваемый как период времени, в течение которого организация намерена использовать конкретный объект, либо определенное количество единиц, которые она ожидает получить от его использования.

Определяющим видом оценки при принятии объекта к учету в составе основных средств установлена его первоначальная стоимость. Но стандарт предписывает единицу признания, т.е. что именно составляет объект основных средств. Эта функция реализуется в каждом конкретном случае самой организацией на основе профессионального суждения.

Принятие объекта к учету в обмен на неденежный актив или активы, носящие комбинированный характер, оценивается по справедливой стоимости. Такой подход применяется во всех случаях, кроме тех, когда:

- операция обмена не предусматривает получения экономической выгоды;
- справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива не поддается достоверной оценке.

МСФО 16 признает результаты переоценки конкретных объектов основных средств в оценке независимых экспертов по чистой рыночной стоимости. Хотя по данным текущего бухгалтерского учета на дату переоценки объект может быть полностью амортизирован, но способен приносить экономическую выгоду.

Данным стандартом, как уже отмечалось, признаются только три метода начисления амортизации. При намерении выбытия основных средств в ближайшем будущем, например, в результате их продажи, фирма должна в разделе краткосрочных активов баланса выделить статью «Выбывающие долгосрочные активы». Такой подход позволяет получить потенциальным пользователям дополнительную информацию о текущей дея-

тельности данной компании, а также о ее намерениях на ближайшую перспективу.

МСФО 16 «Основные средства» в нынешней редакции, по нашему мнению, не является окончательным. Он будет пересматриваться исходя их темпов и направлений развития мировой экономики.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Утв. Приказом МФ РФ от 30.03.2001г. № 26н (в ред. от 27.11.2006г. № 156н).
2. Астахов В.П. Основные средства: бухгалтерский учет и налогообложение. — М.: ИД «ФБК Пресс», 2004.
3. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет. — Ростов н/Д: Феникс, 2007.
4. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий / Под ред. проф. Н.Т. Лабынцева. — М.: Финансы и статистика, 2008.

Базалей Н.Ю., Карецкий А.Ю.

РАЗВИТИЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ СЕГМЕНТАРНОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ И НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТАХ

Учитывая, что детализированная информация о различных сегментах организации позволяет пользователям принимать более обоснованные экономические решения, профессиональные бухгалтерские организации многих стран разработали учетные стандарты и нормативные документы, определяющие концептуальную основу раскрытия такой информации. На основе этих регулирующих документов можно рассмотреть развитие правил и стандартов представления сегментной отчетности в различных организациях и странах

В конце XX в. для экономик многих стран стало характерно существенное углубление диверсификации производства: стали появляться новые товары, рынки и отрасли. Этому способствовал как внут-

ренний рост компаний, их расширение, так и рост числа слияний и поглощений на национальном и международном уровнях. Диверсификация предпринимательской деятельности выявила проблемы корпоративного учета и отчетности; наиболее остро они стали для крупных конгломератов, образовавшихся в результате слияний или поглощений многих невязанных производств. При этом консолидированная отчетность о результатах финансово-хозяйственной деятельности, как правило, не давала представления о деятельности фирмы по какому-нибудь виду деятельности или в каком-либо географическом регионе. Любое укрупнение информации в консолидированных отчетах вело к потере информации для инвесторов и кредиторов. Основные показате-

ли деятельности организации могли очень существенно различаться по отраслям и географическим регионам. Поэтому заинтересованные внешние пользователи: банки, финансовые аналитики, инвесторы, кредиторы — стали запрашивать дополнительную финансовую информацию для упрощения анализа таких все более усложняющихся организаций. Предполагалось, что информация по различным отраслям и географическим регионам будет в большей степени обладать экономической релевантностью; пользователи смогут более обоснованно оценивать деятельность компании, перспективы на будущее. В результате такая информация поможет им принимать лучшие решения относительно инвестирования и кредитования.

Придя к выводу, что точная информация о сегментах деятельности организации сможет повлиять на управленческие решения, профессиональные бухгалтерские организации многих стран стали разрабатывать учетные стандарты и нормативные документы, определяющие основу раскрытия такой информации. На материалах национальных стандартов Великобритании, Франции, США, Новой Зеландии, Канады, Австралии, России проанализируем развитие представления сегментной отчетности.

Первой организацией, потребовавшей раскрытия информации по сегментам от международных компаний, стала Лондонская фондовая биржа в 1965 г. Для немеждународных компаний в «Законо о компаниях» 1967 г. предусматривалось требование по раскрытию информации о прибыльности отдельных операций, но позже это требование сочли неуместным.

В 1975 г. концепция раскрытия информации по сегментам получила свое продолжение в «Отчете о корпорациях», а в 1977 г. получила поддержку в правительственном черновом проекте (*the Government Green Paper*). Признавая принципы Организации экономического сотрудничества и развития и положения проекта Четвертой директивы ЕС, были предложены правила отраслевой сегмен-

тации, территориального анализа и критерии значимости. В дальнейшем, после принятия Четвертой директивы ЕС и «Закона о компаниях» в 1981 г. были опубликованы требования по раскрытию необходимой информации.

Принятию стандарта SSAP 25 «Представление сегментной отчетности» (*Segmental Reporting*) в июле 1990 г. предшествовали два проекта в 1988 и 1989 гг. В SSAP 25 был принят 10% критерий значимости и устанавливался минимальный объем информации, подлежащей публикации.

Вопросами предоставления информации по сегментам и направлениями своей производственной деятельности (*line of business, LOB*) Соединенные Штаты Америки были озадачены уже в середине 1960-х гг. Но первые требования к предоставлению отчетности по направлениям деятельности были сформулированы только в 1969, 1970 и 1974 гг. В 1974 г. Федеральная комиссия по торговле потребовала от крупных промышленных компаний составления отчетности о своей структуре. В 1976 г. был опубликован первый стандарт, регламентирующий предоставление информации по четырем сегментам: промышленное производство, зарубежная деятельность, экспорт и основные клиенты — Положение 14 (*FAS 14*) Представление финансовой отчетности по сегментам коммерческого предприятия (*Financial Reporting for Segments of a Business (Issue Date 12/76)*). Положение касалось всех компаний, независимо от масштабов их деятельности.

Организации впервые должны были самостоятельно определить цели представления отчетности, сегменты, в которых образуются доходы, прибыли или убытки, или активы, приносящие не менее 10% консолидированных доходов, прибыли или убытка, или активов, поддающихся выделению сегментов фирмы. Кроме того, сумма доходов всех выделенных в отчетности сегментов (за вычетом выручки от торговли между сегментами) должна была составлять не менее 75% консолидированных доходов от реализа-

ции продукции независимым потребителям по всем отраслевым сегментам. По выделенным отраслевым сегментам начали представлять информацию о доходах, прибыли или убытке идентифицируемых активов. Раскрытие должно было происходить в одной из трех форм: а) в самой финансовой отчетности; б) целиком в подстрочных примечаниях; в) в отдельном приложении.

Критерий 10% значимости относился и к раскрытию сведений о продажах основным потребителям, то же правило существенности применялось и к зарубежным операциям, и к экспорту.

В результате развития рыночных отношений стандарт претерпевал изменения, полностью пересматривался и отменялся. В ноябре 1977 г. был опубликован FAS 18 «Финансовая отчетность по сегментам коммерческого предприятия: промежуточные финансовые отчеты» (*Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise (Issue Date 11/77)*), в декабре 1978 г. — FAS 24 «Отчетность по сегментам в финансовой отчетности, представленной в отчетности другого предприятия» (*Reporting Segment Information in Financial Statements That Are Presented in Another Enterprise's Financial Report (Issue Date 12/78)*), в июне 1997 г. — FAS 131 «Раскрытие информации о сегментах бизнеса и связанной информации» (*Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information (Issue Date 6/97)*), действующий и по настоящий день.

FAS 131 применяется коммерческими организациями открытого типа. Предприятие считается предприятием открытого типа, если оно имеет хотя бы один или несколько из перечисленных ниже признаков: предприятие выпустило долговые или долевыми ценные бумаги, торгуя по которым ведется на открытом рынке; предприятие должно предоставлять финансовую отчетность в Комиссию по ценным бумагам и биржам; предприятие предоставляет финансовую отчетность с целью выпуска ценных бумаг на открытом рынке. В отличие от первого

стандарта, который требовал раскрытия информации по четырем сегментам: промышленное производство, зарубежная деятельность, экспорт и основные клиенты, FAS 131 требует раскрытия информации о сегментах экономической деятельности, которыми признаются составляющие бизнеса компании, несущие расходы и приносящие доходы. Требование 10% порога сохранилось и в стандарте FAS 131. Что касается формы предоставления информации, то она должна быть в той форме, что и предоставляющаяся главному лицу организации, при этом общие суммы, раскрываемые в отчете по сегментам, должны быть равны суммам общей финансовой отчетности.

После США в 1976 г. Организация экономического сотрудничества и развития издала Кодекс многонациональных компаний (*Code of Conduct for Multinational Companies*), содержащий руководство по представлению сегментной отчетности для многонациональных компаний. Рекомендовалось сообщать об объемах реализации в разрезе видов деятельности и географических районах, капитальных вложениях в разбивке по территориям и, по возможности, по направлениям деятельности; средней численности занятых в каждом регионе.

В 1979 г. в Канаде Совет по стандартам финансовой отчетности Канады, разработал национальный стандарт «Сегментная информация» (*Segmental Information*), который практически полностью повторяет стандарты FAS. Согласно национальному стандарту Канады, организации должны раскрывать сведения по направлениям деятельности и географическим областям. Критерии значимости отчетных сегментов — аналогичны критериям, озвученным в FAS.

В августе 1981 г. Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета был представлен стандарт МСФО 14 «Представление финансовой информации по сегментам» (*Reporting Financial Information by Segment*), в 1997 г. вышла новая редакция МСФО 14 «Сегментная отчетность». В МСФО 14 так же подробно,

как и в FAS 131, обосновывалась необходимости раскрытия сведений по сегментам. В отличие от FAS 131, требовалось раскрывать информацию только по отраслям и географическим регионам. Он также предоставляет руководству организации большую свободу при определении значимости отраслевых и географических сегментов. Кроме того, указанный стандарт применяется только к предприятиям, ценные бумаги которых свободно обращаются на рынке, и к прочим экономически значимым хозяйствующим субъектам [9].

В 1982 г. вышли Предложения Организации Объединенных Наций «Международный стандарт учета и отчетности транснациональных корпораций» (*International Standard of Accounting and Reporting for Transnational Corporations*), сходные с нормами Организации экономического сотрудничества и развития. Основное внимание в них уделялось объемам реализации по направлениям деятельности и географическим районам, учетной политике в области трансфертов, прибыли от хозяйственной деятельности, активам, новым капиталовложениям, занятости и исключительным рискам, связанным с осуществлением операций за рубежом. В порядке предосторожности не требовалось раскрытия информации, которое могло бы нанести вред конкурентной позиции компании.

Австралия пользуется двумя учетными стандартами AAS 16 «Представление финансовой отчетности по сегментам» (*Financial Reporting by Segments*), изданный AARF в 1984 г., и ASRB 1005 (ныне AASB 1005) «Представление финансовой отчетности по сегментам» (*Financial Reporting by Segments*), выпущенный ASRB в 1985 г., регулирующими раскрытие в отчетности сегментной информации.

Оба стандарта практически повторяют положения МСФО 14. Сегментирование производится по отраслевому и географическому признакам. Для определения значимости сегментов используется критерий 10%. Подлежит раскрытию информация о доходах по сегментам; результатах деятельности по сегментам; ба-

лансовой стоимости активов каждого сегмента; основах межсегментного ценообразования. Стандарты (как и МСФО 14) предусматривают общее описание продукции и услуг, от реализации которых получается выручка, если организация действует в рамках одной области.

Между AAS 16 и AASB 1005 существует одно различие: AAS 16 применяется ко всем компаниям, а ASRB 1005 — ко всем «релевантным компаниям» (релевантными называются компании, включенные в биржевой листинг или являющиеся филиалами иностранных компаний, котирующихся на бирже).

В июле 1989 г. Новая Зеландия сочла для себя возможным разработку и публикацию национального SAAP 23. Цель этого стандарта — отображение взаимоотношений головной и дочерних компаний. Стандарт регулирует раскрытие сведений о результатах различных операций хозяйствующего субъекта. Следуя МСФО и адаптируя их к национальным условиям, SAAP 23 устанавливает основные принципы определения сегментов и подлежащих раскрытию данных.

SAAP 23, как и его зарубежные аналоги, требует выделения сегментов по отраслевому и географическому признакам. Требования относительно подлежащей раскрытию информации сходны с австралийскими, с той разницей, что вводится еще один пункт — сверхнормативные статьи.

Стандарт требует от компаний раскрытия информации о доходах каждого отраслевого и географического сегментов. Как и МСФО 14, он устанавливает «значимость» любого сегмента 10%. Отсутствует требование по раскрытию сведений об экспортной выручке и основных клиентах.

В ноябре 2006 г. Правление Комитета по МСФО опубликовало МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (*Operating Segments*). Он был принят в рамках краткосрочной программы сближения (конвергенции) МСФО и US GAAP и практически идентичен стандарту финансовой отчетности SFAS 131 «Раскрытие инфор-

мации о сегментах бизнеса и связанной информации» (*Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information*). Стандарт заменяет МСФО (IAS) 14 «Отчетность по сегментам» (*Segment Reporting*) и должен применяться для отчетных периодов, начинающихся с 1 января 2009 г. Старый стандарт продолжает действовать до вступления в действие МСФО (IFRS) 8 [11].

Новый стандарт распространяется на большее количество компаний, чем предыдущий. В сферу действия МСФО (IAS) 14 включены компании, чьи доле-вые или долговые инструменты обраща-ются на открытом рынке, а также компа-нии, которые готовятся к выпуску таких инструментов для обращения на рынке. МСФО (IFRS) 8 распространяет свое дей-ствие и на компании, которые только ре-гистрируют выпуск инструментов в регу-лирующих органах. Ключевым отличием МСФО (IFRS) 8 является ориентация на раскрытие информации об операционных сегментах с использованием так называе-мого управленческого подхода. Это озна-чает, что теперь операционные сегменты должны определяться так, как они уста-новлены менеджментом компании для принятия решений о распределении ре-сурсов и оценки результатов деятельно-сти компонентов бизнеса.

Операционный сегмент — это под-разделение компании [8]:

- которое может получать доходы и нести расходы от операций как внутри компании, так и с внешними контрагентами;
- результаты работы которого регу-лярно анализируются высшим органом оперативного руководства при принятии решений о наделении его ресурсами и оценке его деятельности;
- которое имеет обособленную фи-нансовую информацию (пар. 5 МСФО (IFRS) 8).

Деятельность, которая еще только начинается (*start-up operations*) и не при-носит доходов, также может быть опера-ционным сегментом.

В соответствии с МСФО (IFRS) 8 предприятие раскрывает информацию по

каждому операционному сегменту, вы-ручка, прибыль (убыток) или активы ко-торого превышают установленные поро-говые значения, в том числе по сегмен-там, большая часть выручки которых по-лучена от операций внутри группы ком-паний, представляющих консолидиро-ванную финансовую отчетность. Такие сегменты называются отчетными (*reportable segments*).

Информация о работе операционных сегментов важна для пользователей отчет-ности при оценке работы компании, и но-вый подход к ее раскрытию позволит им не только увидеть результат деятельности сегмента, но и понять, каким образом принимаются решения, а значит, оценить качество управления. С одной стороны, управленческий подход может вызывать отторжение у руководства компании и восприниматься как посягательство на важную информацию, коммерческую тай-ну, ноу-хау ведения бизнеса. С другой сто-роны, он является несомненным плюсом нового стандарта. У компании появляется возможность лучше объяснить пользова-телям отчетности результаты деятельно-сти: она больше не обязана выделять сег-менты по географическому признаку и ти-пу производимой продукции и может рас-крывать ту информацию, которая действи-тельно имеет значение для оценки эффек-тивности ее работы. Теперь есть возмож-ность показать данные, имеющие большое значение с точки зрения руководства, и объяснить внешнему пользователю логику принятия бизнес решений.

В России законодательное обеспе-чение сегментарного учета и формирова-ния отчетности неразрывно связано с за-конодательным обеспечением всего бух-галтерского учета.

На настоящий момент основным документом, регламентирующим предос-тавление внешней отчетности по сегмен-там, является Положение по бухгалтер-скому учету (ПБУ) «Информация по сег-ментам» 12/2000.

ПБУ является несколько облегчен-ной копией МСФО 14 «Сегментарная от-четность». В нем содержатся только тре-

бования к составлению сегментарной отчетности, но при этом отсутствуют какие-либо методические разработки по форме и содержанию самого отчета. Нет в ПБУ 12/2000 разъяснений о способах раскрытия информации по сегментам, о принципах сегментирования.

Из текста Положения можно сделать вывод, что оно необходимо для раскрытия информации «о работе технологически обособленных производств, а также о влиянии дислокации подразделений организации или географии рынков сбыта на ее финансовое положение». ПБУ 12/2000 применяется коммерческими организациями (кроме кредитных) «при составлении сводной бухгалтерской отчетности в случае наличия у нее дочерних и зависимых обществ, а также если на нее учредительными документами объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах, возложено составление сводной бухгалтерской отчетности» [1].

Число стандартов и нормативных документов, касающихся раскрытия сегментарной информации, растет как на национальном, так и на международном уровне. Это является отражением тенденций развития бизнеса, особенно распространения многонациональных корпораций.

Опыт многих стран показывает, что организации неохотно идут на предоставление сегментарной информации и в большинстве случаев ограничиваются раскрытием и опубликованием основных сведений, таких как выручка от реализации, прибыль, активы, новые капиталовложения и т.д. Но вступление в силу МСФО (IFRS) 8, на наш взгляд, откроет новые возможности для развития сегментарного учета и раскрытия информации по сегментам.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н. // Справочно-правовая система «Консультант плюс». 11.03.2009.

2. Вахрушина М.А. Значение, условия и принципы составления внутренней (сегментарной) отчетности II / Современный бухучет. — 2000. — № 3. — С. 4–14.

3. Густяков И.М. Раскрытие в международной финансовой отчетности информации по сегментам деятельности предприятия // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 10.07.2002. — http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus2/015.asp

4. Дебелл Т., Pricewaterhouse Coopers. МСФО 8 «Операционные сегменты»: основные характеристики и значение для финансовой отчетности // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. — 2007. — № 5.

5. Коляго М.Д. Сегментарная отчетность в системе управления предприятием: Дисс. ... канд. экон. наук. — М., 1997. — 169 с.

6. О новом международном стандарте IFRS 8 «Operating Segment» // <http://www.bmccenter.ru/Dok/BMC3-reifrs08.html>

7. Соколов А.А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации: формирование и анализ. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 288 с.

8. Узорникова Анна. Сложности применения МСФО (IFRS) 8 // <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=003740>.

9. International accounting standart IAS 14 «Segment reporting».

10. International financial reporting standart IFRS 8 «Operating Segments».

11. Operation Segments / Special Edition. — 2006, December // <http://www.isaplus.com/0612ifrs8.pdf>

12. The Forth European Community Company Law Directive. — Brussels: EC, 1978.

13. United Nations. Intergovernment Working Group of Experts on Intrnational Standarts of Accountong and Reporting. Conclusions on Accounting and Reporting by Transnational Corporations. United Unions Document № ST/CTC/92. — NY: United Stations, 1988. — P. 15–20.

ОСОБЕННОСТИ И СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ПОЧТОВОЙ СВЯЗИ

Почтовая связь в Российской Федерации является неотъемлемым элементом социальной инфраструктуры общества, содействует укреплению социально-политического единства РФ, позволяет создать необходимые условия для осуществления государственной политики в области формирования единого экономического пространства. Почтовая связь способствует свободному перемещению товаров, услуг и финансовых средств, а также содействует свободе экономической деятельности.

Почтовая связь в Российской Федерации осуществляется государственными унитарными предприятиями и государственными учреждениями почтовой связи, иными операторами почтовой связи и предназначается для оказания услуг почтовой связи гражданам, органам государственной власти Российской Федерации, органам государственной власти субъектов Российской Федерации, органам местного самоуправления и юридическим лицам.

Отношения в области почтовой связи в Российской Федерации регулируются Федеральным законом «О связи», другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, а также законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации в пределах их полномочий.

Развитие почтовой связи общего пользования осуществляется на основе реализации государственной экономической, социальной, научно-технической и инвестиционной политики. Государственная поддержка организациям федеральной почтовой связи оказывается посредством осуществления капитальных вложений в создание и развитие производственной, транспортной, информационной и социальной инфраструктуры

почтовой связи; посредством предоставления финансовой и материально-технической помощи для обеспечения развития и функционирования почтовой связи; а также предоставления в установленном порядке кредитов, налоговых и иных льгот.

Федеральным законом «О связи» предусмотрено, что имущество организаций федеральной почтовой связи, включая средства почтовой связи, является федеральной собственностью и приватизации не подлежит.

Необходимо отметить что, Российская Федерация, является членом Всемирного почтового союза, следовательно входит в единую почтовую территорию для взаимного обмена письменной корреспонденцией. Международное сотрудничество в области почтовой связи осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации и международными договорами Российской Федерации.

Исследуя финансирование деятельности организаций почтовой связи, необходимо отметить, что она осуществляется за счет доходов, получаемых от оказания услуг почтовой связи организациями федеральной почтовой связи; за счет средств федерального бюджета, а также средств, получаемых от оказания договорных услуг, и от иной разрешенной законодательством Российской Федерации деятельности.

Федеральный закон «О связи» устанавливает единые нормы и требования в области почтовой связи общего пользования. Данное положение проявляется в следующем: федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий управление деятельностью в области почтовой связи, разрабатывает инструкции, руководства, положения и иные нормативные акты, определяющие единые нормы и требования в области почтовой свя-

зи общего пользования. Указанные единые нормы и требования распространяются и на состав бухгалтерской отчетности, и на общий порядок ее составления.

Департаментом методологии бухгалтерского учета Дирекции бухгалтерского учета ФГУП «Почта России» разработан внутренний стандарт «Положение о порядке формирования бухгалтерской отчетности ДМБУ 2-02/03». Стандарт устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности УФПС Ростовской области — филиал ФГУП «Почта России» — внутренней бухгалтерской отчетности Управлений федеральной почтовой связи (далее — УФПС, или Филиалы), Уполномоченных обособленных структурных подразделений (Почтамтов) (далее — УОСП) ФГУП «Почта России». Указанный стандарт применяется начиная с формирования отчетности за 2007 год и по настоящее время.

Целью создания данного положения является формирование единых принципов и методов обработки и группировки финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций почтовой связи, для внешних и внутренних пользователей. Результат достижения этой цели должен удовлетворять требованиям, предъявляемым российским законодательством к бухгалтерскому, налоговому учету и отчетности.

Данный стандарт указывает на то, что формирование показателей бухгалтерской отчетности организаций почтовой связи должно производиться в соответствии с требованиями, установленными стандартом, а также с требованиями, установленными действующими нормативными актами.

Учитывая особенности деятельности организаций почтовой связи, стандарт имеет пункт, в котором содержится расшифровка применяемых в нем терминов, например таких, как:

Аналитические таблицы — сформатированные показатели, необходимые для управленческих целей и пояснений к бухгалтерской отчетности.

Внешняя бухгалтерская отчетность — отчетность Предприятия, составляемая на основе бухгалтерской отчетности Аппарата управления и бухгалтерской отчетности Филиалов и предназначенная для внешних пользователей.

Внешние пользователи бухгалтерской отчетности — инвесторы, кредиторы, территориальные органы государственной статистики, другие органы исполнительной власти, банки и иные пользователи внешней бухгалтерской отчетности, которым в соответствии с законодательством Российской Федерации представляется бухгалтерская отчетность Предприятия.

Внутренняя бухгалтерская отчетность, предназначенная для внутренних пользователей ФГУП «Почта России».

Внутренние пользователи бухгалтерской отчетности — Аппарат управления УФПС, руководители отделов, учредители и собственники имущества, в соответствии с учредительными документами.

Промежуточная бухгалтерская отчетность — это бухгалтерская отчетность за месяц, квартал, полугодие, девять месяцев нарастающим итогом с начала отчетного года.

Текущая, инвестиционная и финансовая деятельность, определение которых совпадает с требованиями действующих национальных стандартов по бухгалтерскому учёту.

Существенный показатель бухгалтерской отчетности — показатель, не раскрытие которого может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Существенной, для целей указанного стандарта, признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет пять процентов и более.

Почтовый перевод — услуга организаций федеральной почтовой связи по приему, обработке, перевозке (передаче), доставке (вручению) денежных средств с использованием сетей почтовой и электрической связи. Почтовые переводы

подразделяются на простые (обычные и телеграфные), электронные и телеграфные переводы плюс.

Комментируя представленные в стандарте термины, можно отметить, что многие из них взаимосвязаны с Российскими и Международными стандартами финансовой отчетности и в том числе учитывают отраслевую специфику. Рассматривая указанный стандарт, необходимо иметь в виду, что Российская Федерация является участником международных почтовых организаций. Поэтому в стандарте отражены общие требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности, в которых четко прослеживается взаимосвязь с МСФО, а именно: достоверности и полноты; нейтральности; целостности; последовательности; сопоставимости; соблюдения отчетного периода; соблюдения формы и пр.

Рассматривая указанные требования, необходимо остановиться на тех, которые учитывают особенность деятельности УФС РО.

Требование достоверности и полноты бухгалтерской отчетности означает, что бухгалтерская отчетность организаций почтовой связи должна давать достоверную и полную информацию об имущественном, финансовом положении, а также о финансовых результатах деятельности ФГУП «Почта России». Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету и внутренними стандартами Предприятия по бухгалтерскому учету.

Требование целостности информации заключается в том, что в бухгалтерскую отчетность необходимо включать данные обо всех хозяйственных операциях, осуществляемых организациями почтовой связи. По указанному стандарту отдельный баланс, формируемый подразделениями Предприятия на отчетную дату, представляет собой систему показателей, отражающих имущественное и финансовое положение данных подразделений, используемых для принятия управленческих

решений и для составления сводной бухгалтерской отчетности Предприятия.

Требование последовательности означает, что при составлении бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах (прибылях и убытках), а также приложений к ним организации почтовой связи должны придерживаться принятых настоящим стандартом форм данных видов отчетности, а также их содержания последовательно от одного отчетного периода к другому.

Требование соблюдения формы заключается в соблюдении формальных признаков отчетности. Бухгалтерская отчетность должна содержать данные о наименовании составляющей части, об отчетной дате или отчетном периоде, за который составлена бухгалтерская отчетность, данные о подразделении, составившем отчетность, а также формат представления числовых показателей отчетности. Отчетность должна быть составлена на русском языке в валюте РФ (филиалы, находящиеся за пределами РФ, в зависимости от требования законодательства иностранного государства составляют отчетность также и в инвалюте) и подписана руководителем и главным бухгалтером. Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами Предприятия.

Перед формированием промежуточной бухгалтерской отчетности проводятся следующие мероприятия:

- проверяется правильность остатков по всем счетам бухгалтерского учета, необходимо удостовериться, что все хозяйственные операции отражены в учете и обороты по счетам сформированы правильно;

- проводятся сверки внутрихозяйственных расчетов, сверки сетевых доходов и расходов;

- выявляется финансовый результат деятельности на счете 99 «Прибыли и убытки».

Перед формированием годовой бухгалтерской отчетности проводятся следующие мероприятия:

- проводится инвентаризация всех статей баланса;

- корректируются остатки по счетам по итогам инвентаризации, списывается дебиторская и кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, на основании акта инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя;

- проводятся сверки внутрихозяйственных расчетов, сверки сетевых доходов и расходов;

- проводится переоценка (уточнение оценки) статей баланса по учету материалов, товаров, ценных бумаг, долгов (обязательств) и т.п.; заключительными записями декабря образуются оценочные резервы, предусмотренные учетной политикой Предприятия или действующим законодательством;

- проверяется правильность остатков по всем счетам бухгалтерского учета, необходимо удостовериться, что все хозяйственные операции отражены в учете и обороты по счетам сформированы правильно.

Действующий стандарт регулирует состав и периодичность составления бухгалтерской отчетности, а также общий порядок заполнения форм бухгалтерской отчетности.

Действующий стандарт устанавливает, что бухгалтерская отчетность Предприятия формируется на базе программного продукта «ПС Планово-финансовая отчетность и анализ».

Из приведенных выше сведений, которые раскрывают основные положения действующего стандарта, можно сделать вывод, что в настоящее время в Российской Федерации проделана большая работа по приведению национальных стандартов бухгалтерского учета в соответствии международным. При этом сохраняются некоторые отличия, связанные с особенностями российской учетной и организационно-правовой практики организаций почтовой связи.

В данном стандарте говорится, что полный комплект бухгалтерской отчетности включает следующие компоненты:

бухгалтерский баланс; отчет о прибылях и убытках; отчет по переводным операциям; отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств; отчет о целевом использовании полученных средств; пояснительная записка к бухгалтерской отчетности; приложение к бухгалтерскому балансу.

Информацию о финансовом положении организаций почтовой связи содержит бухгалтерский баланс. Форма № 1 предназначена для заполнения Аппаратом Управления, Филиалами, УОСП после проведения сверок по взаиморасчетам, сетевым доходам и расходам, а также после проведения подготовительных мероприятий.

Бухгалтерский баланс, составляемый Филиалами, формируется на основании данных своего учета, а также данных отчетов по форме № 1, предоставленных от подотчетных УОСП, путем постатейного суммирования строк с одинаковыми кодами.

Бухгалтерский баланс, составляемый Аппаратом управления, формируется на основании данных бухгалтерского учета Аппарата управления.

Форма № 1 «Бухгалтерский баланс» характеризует имущественное и финансовое состояние Аппарата управления, Филиала (УОСП) на отчетную дату.

«Бухгалтерский баланс» делится на две части: «актив» и «пассив», заполняется ежемесячно с начала года до конца отчетного периода.

Отличительной чертой формы № 1 организаций почтовой связи является то, что в связи с отраслевыми особенностями бухгалтерский баланс отличается от стандартной формы следующими строками:

1. В составе строки дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты):

- внутрихозяйственные расчеты между аппаратом управления и филиалом — строка 243 ф. № 1

- внутрихозяйственные расчеты между филиалом и уполномоченным ОПС (УОПС) — строка 2432 ф. № 1

– управление денежными потоками — строка 2433 ф. № 1

2. В составе строки кредиторская задолженность:

– внутрихозяйственные расчеты между аппаратом управления и филиалом — строка 626 ф. № 1

– внутрихозяйственные расчеты между филиалом и уполномоченным ОПС (УОПС) — строка 6262 ф. № 1

– управление денежными потоками — строка 6263 ф. № 1.

Также СПРАВКА о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, отличается от стандартной формы с учетом особенностей деятельности организаций почтовой связи.

Отчет о прибылях и убытках включает информацию о результатах деятельности организаций почтовой связи. Дается также минимально необходимая информация, которая должна быть представлена в этом отчете или в приложениях, аналогично обстоит дело и с отчетом об изменении капитала.

Форма № 2 заполняется ежемесячно, нарастающим итогом с начала отчетного года, суммы указываются в рублях. Важным является то, что при заполнении формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» должны также соблюдаться следующие правила:

– все показатели, которые уменьшают прибыль, а также убытки в отчете приводятся в круглых скобках. Это означает, что в расчете их нужно учитывать со знаком «минус»;

– если данные за предыдущие годы не сопоставимы с данными за отчетный год вследствие изменений в нормативных актах, внутренних стандартов или в учетной политике, то показатели предыдущих лет должны быть в отчете скорректированы. В регистры бухгалтерского учета при этом изменения не вносятся.

Отличительной особенностью формы № 2 УФС РО является то, что в связи с особенностями учета организаций почтовой связи ее деятельность в форме № 2 делится на: услуги почтовой связи; торговая деятельность; денежное посред-

ничество; прочая деятельность; деятельность, переведенной на уплату ЕНВД.

Одной из особенностей, присущей отчетности организаций почтовой связи, является форма № 3-связь «Отчет по переводным операциям». Форма предназначена для составления данных о переводных средствах с обязательствами по переводным средствам в целях выявления нецелевого использования переводных средств.

К переводным средствам относятся не принадлежащие Предприятию (несобственные) денежные средства, полученные от внешних контрагентов с целью осуществления следующих хозяйственных операций:

– прием, отправка и выплата почтовых переводов;

– выплаты пенсий и пособий (почтовыми переводами и по поручениям и ведомостям);

– расчеты по коммунальным платежам (в том числе и за услуги Электросвязи, а также других аналогичных платежей);

– прием вкладов (и выдача средств) от населения по договорам с банками;

– расчеты по проведению подписки;

– платежи по приему и выплате страховых платежей;

– расчеты по другим договорам комиссии и агентским договорам.

Форма заполняется Аппаратом Управления, Филиалами, УОСП после проведения сверок по взаиморасчетам, а также после проведения подготовительных мероприятий, описанных в разделе 1.5 действующего стандарта.

В Отчете о движении денежных средств отражается информация о том, за счет каких средств организация вела свою деятельность и как их расходовала. Сведения даются как за отчетный период (они показываются по графе 3), так и за аналогичный период предыдущего года (графа 4).

Отчет составляется в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности Предприятия. Текущей является деятельность, которая прописана в уставе Предприятия.

Если филиалы получали и расходовали какие-либо денежные средства в связи с чрезвычайными обстоятельствами (пожарами, стихийными бедствиями и т.п.), эти суммы указываются в строках 050 и 190 раздела «Движение денежных средств по текущей деятельности».

В отдельных строках (030 и 191) этого же раздела указывается движение несобственных (переводных) денежных средств.

Инвестиционная деятельность — это приобретение и продажа земельных участков, объектов недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов; строительство собственными силами; расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки. К инвестиционной деятельности относится также предоставление другим организациям займов (в т.ч. депозитов) и осуществление прочих финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п.).

Финансовой деятельностью считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала и заемных средств (поступления от выпуска облигаций, получение от других организаций займов, погашение заемных средств и т.п.).

Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6) содержит информацию о целевом финансировании

отдельных направлений деятельности предприятия, проектов и программ, поступившем из Бюджета или иных источников.

В ходе исследования вопросов финансовой отчетности организаций почтовой связи можно сделать следующий вывод. Несмотря на то что на данном этапе развития рыночной экономики в России вопрос целесообразности перехода на МСФО является глубоко дискуссионным, на примере организаций почтовой связи и из приведенных выше сведений следует, что в настоящее время в Российской Федерации проделана большая работа по приведению национальных стандартов бухгалтерского учета в соответствие международным. При этом сохраняются некоторые отличия, связанные с особенностями российской учетной и организационно-правовой практики.

Библиографический список

1. ФЗ «О связи» от 07.07.2003 № 126 — ФЗ.
2. Внутренний стандарт «Положение о порядке формирования бухгалтерской отчетности ДМБУ 2 — 02/03».
3. Гостева Л.Н. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — 79 с.
4. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. — 2-е изд., стереотип. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 496 с.

Гончарова С.Н., Гуденица О.В.

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ СТРАТЕГИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ НА ОСНОВЕ ДАННЫХ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА

В процессе реализации стратегии важную роль играют анализ, контроль и регулирование. Данные функции, используемые в стратегическом учете, предусматривают формирование системы стратегических показателей. Данные показате-

ли служат основой для оценки эффективности деятельности коммерческой организации, контроля реализации избранных стратегий, а также корректировки либо адаптации к условиям внешней макросреды. Круг иных показателей, как

правило, изначально определялся на основе данных финансового учета. Большинство зарубежных ученых, рассматривая вопросы оценки результатов реализации стратегии, указывают на необходимость вменения, как внешнего анализа, так и внутреннего анализа.

К. Уорд рекомендует использовать показатели эффективности, которые могут быть как финансовыми, так и нефинансовыми, а также показатели, используемые для оценки экономической эффективности деятельности организации, в комплексе с показателями оценки финансовых результатов работы менеджеров.

В Германии, США, как правило, используются финансовые (стоимостные) показатели. Профессора Д. Хан и Х. Хунгенберг в рамках финансового и управленческого учета в Германии выделяют три базовые группы стоимостных показателей: 1) поступления и выплаты, 2) затраты и доходы, 3) издержки и стоимостные результаты производства. Коммерческие организации должны производить периодическую оценку и поддержание платежеспособности. Для того необходимы учетные данные о поступлениях и выплатах денежных средств с учетом начального состояния платежных средств. Определить сальдо платежей за период, без учета начального запаса платежных средств, можно **по формуле:**

$$П_1 - В_1 = СП_1, (1)$$

где $П_1$ — поступления денежных средств за отчетный период; $В_1$ — выплаты денежных средств за отчетный период; $СП_1$ — Сальдо платежей (излишек или дефицит денежных средств) за отчетный период.

В ходе расчета сальдо платежей принимают в расчет денежные притоки и оттоки, возникающие по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Однако для оценки результатов деятельности данных показателей недостаточно. В связи с этим данные показатели должны быть дополнены такими показателями, как доходы, затраты, выручка и издержки.

В современной экономической литературе термины «издержки», «затраты», «расходы» и «себестоимость» воспринимаются зачастую как равнозначные понятия для обозначения количества потребленных ресурсов в стоимостном выражении или денег, которые нужно заплатить за товары и услуги. Данные термины широко применяются в нормативных актах, регулирующих финансовый и налоговый учет, в учебной, научной литературе. В связи с этим необходимо разграничивать эти понятия.

Для финансового учета важно определить состав затрат на производство и издержек производства, формирующих себестоимость готовой продукции. Ряд авторов связывают понятие расходов со стоимостью использованных или потребленных товаров или услуг. Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда дают следующее определение данного термина: «Расходы представляют собой неблагоприятное движение ресурсов, уменьшающее прибыль фирмы. «...Расходы — это использование или потребление товаров и услуг в процессе получения дохода». Расходы могут быть оценены на основе исторической, футуристической и смешанной концепции. Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда выделяют три метода оценки расходов: оценка по исторической стоимости (себестоимость); оценка по текущей стоимости; оценка по стоимости альтернативного использования текущих денежных эквивалентов.

Кроме того, отражение расходов на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности зависит от используемой концепции прибыли. В случае когда прибыль трактуют как изменение стоимости, «расходы отражаются всегда, когда имеет место снижение стоимости или когда в будущем не предполагается прироста стоимости за счет использования этих товаров или услуг».

Американский институт присяжных бухгалтеров (AICPA) характеризует данный термин следующим образом: «Валовое уменьшение активов или валовой прирост кредиторской задолженности,

возникшие в результате прибыльно ориентированной деятельности предприятия и признаваемые и оцениваемые (измеряемые) в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета».

Австралийский фонд научно-исследовательских работ по вопросам бухгалтерского учета (ААКР) характеризует расходы как потребление или потери потенциальной прибыли или будущих экономических выгод в форме уменьшения активов или увеличения кредиторской задолженности хозяйствующего субъекта, не связанные с выплатами собственникам и приводящие к уменьшению собственного капитала в отчетном периоде. Американский институт бухгалтеров (AIA) понимает под ними «...все истекшие затраты, вычитаемые из доходов».

Хамидуллина Г.Р. дает следующее определение: «Издержки обращения по своему содержанию текущие затраты, расходуемые каждый год полностью и требующие ежегодного авансирования. По своей экономической сути они отражают потребленную часть эксплуатируемых ресурсов (авансированной стоимости)». Р. Энтони под издержками понимает денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-то целью, отождествляя тем самым издержки с себестоимостью.

Таким образом, возникает необходимость разграничения понятия «затраты отчетного периода», «затраты, формирующие производственную себестоимость продукции» и «периодические затраты».

Профессора Д. Хан и Х. Хунгенберг под затратами понимают «стоимостную оценку потребленных на предприятии за определенный период ресурсов...». Все затраты они классифицируют по причинам возникновения периодизации на производственные, внепроизводственные и чрезвычайные. Стоимостную оценку не потребленных предприятием ресурсов и еще находящейся на предприятии произведенной продукции они правомерно рассматривают в качестве запасов. Профессор М.И. Кутер делит все затраты на ин-

дивидуальные, накопленные и агрегированные.

Понятие «расход» в МСФО и в ПБУ связано с формированием отчета о прибылях и убытках и направлено на выявление финансового результата. Согласно МСФО расход признается в отчете о прибылях и убытках немедленно, если затраты не создают больше будущие экономические выгоды или когда будущие экономические выгоды не соответствуют или перестают соответствовать требованиям признания в качестве актива в балансе. Следовательно, понятия «расходы» и «затраты» не являются синонимами.

В учетной практике расходы представляют собой совокупность затрат, включенных в полную себестоимость проданной продукции, товаров (работ, услуг). Различие понятий «издержки производства» и «себестоимость» связано с тем, что время осуществления издержек производства не совпадает со временем выпуска продукции. Профессора Х. Хунгенберг и Д. Хан справедливо отмечают: «Издержки, которыми оцениваются только ресурсы, потребленные в ходе основной хозяйственной деятельности предприятия, отличаются от затрат предприятия, кроме всего прочего, различной стоимостной оценкой в объеме».

Вторая группа показателей позволяет определить годовое сальдо прибыли, которое рассчитывается по формуле:

$$\text{Доходы} - \text{Затраты} = \text{Годовое сальдо прибыли. (2)}$$

Третья группа показателей позволяет определить производственный результат:

$$\text{Выручка} - \text{Издержки} = \text{Производственный результат. (3)}$$

При этом затраты должны оцениваться в целях осуществления планово-контрольных расчетов по фактической величине на базе цен приобретения, а издержки — по фактической величине на базе восстановительной стоимости. В Германии система применяемых показателей определяется особенностями взаи-

модействия между финансовым и управленческим учетом. Так, финансовые расчеты, включающие расчет как абсолютных, так и относительных показателей, осуществляются в системе финансового учета, в системе управленческого учета формируются показатели, связанные с доходами, расходами, издержками, прибылью.

При этом в самом управленческом учете выделяют две составляющие: внутренний и внешний учет. В области внутреннего учета ведутся расчеты издержек и выручки, внешний учет отражает процесс формирования финансовых результатов. По нашему мнению, данные показатели не отвечают в полной мере долгосрочным целям организации. В качестве стратегических показателей целесообразно использовать показатели, характеризующие стоимость коммерческой организации. Так, в Германии в качестве такого показателя применяется показатель стоимости капитала, определяемый на основе данных внешнего управленческого учета и финансового учета.

В американской системе управленческого и финансового учета в качестве стоимостных показателей также применяются три группы показателей: 1) показатели, характеризующие издержки; 2) показатели, характеризующие выручку и затраты; 3) показатели, характеризующие денежные притоки и оттоки. Профессор Ю.В. Богатин рекомендует при принятии тактических управленческих решений использовать показатель чистая прибыль. Для принятия стратегических решений использовать величину рыночной стоимости фирмы, рассчитываемую по формуле:

$$C_{\phi j} = C_{\phi} + g * \sum_{j=1}^m \frac{\Pi_{uj} * d_j}{(1 + q_n)^j} \Rightarrow \max$$

$$C_{\phi j} = C_{\phi} + g * \sum_{j=1}^m \Pi_{uj} * d_j \Rightarrow \max$$

где C_{ϕ} — величина рыночной стоимости фирмы на начало стратегического периода; $C_{\phi j}$ — величина рыночной стоимости фирмы в j -ом плановом интервале страте-

гического периода; g — коэффициент перехода от суммарного прироста стоимости активов фирмы в j -ом временном интервале стратегического периода к приросту рыночной стоимости фирмы в этом же периоде; t — количество лет стратегического периода; Π_{uj} — величина чистой прибыли фирмы в j -ом временном интервале стратегического периода; qh — норма дисконтирования суммарной стоимости активов фирмы к начальному моменту стратегического периода в долях от единицы; d_j — коэффициент капитализации чистой прибыли фирмы в j -ом временном интервале стратегического периода в долях от ее величины.

Стратегические показатели, используемые в системе стратегического учета, позволяют оценить эффективность деятельности экономического субъекта. Выбор стратегических показателей индивидуален для каждой коммерческой организации.

Профессор А.Н. Хорин к числу стратегических показателей относит: 1) стоимость капитала, 2) стоимость акций акционерного общества, 3) чистую приведенную стоимость, 4) рыночную стоимость коммерческой организации, 5) показатели благосостояния акционеров, 6) добавленную рыночную стоимость, 7) прибыль на инвестированный капитал, 8) добавленную экономическую стоимость, 9) добавленную акционерную стоимость.

По нашему мнению, для оценки процесса реализации стратегии, оценки эффективности деятельности коммерческой организации необходимо использовать не один, а систему показателей. В рамках системы необходимо использовать многофакторные наборы показателей.

Как показывает опыт, оценка эффективности, основанная исключительно на финансовых показателях не обеспечивает роста будущей экономической стоимости организации.

В 90-х гг. XX в. начались исследования в области новых методов оценки эффективности деятельности, основанных на использовании как финансовых, так и нефинансовых показателей. В рам-

ках стратегического управленческого учета был предложен и апробирован такой инструмент, как сбалансированная система показателей (*BSC, Balanced Scorecard*), разработанная Робертом Капланом и Давидом Нортоном.

Д. Нортон и Р. Каплан отмечают: «Концепция сбалансированной системы показателей берет свое начало из системы оценки эффективности, чтобы стать организационной основой, операционной системой для новой системы стратегического управления». Данная система показателей позволяет всесторонне оценить результаты реализации стратегии коммерческой организацией и обладает преимуществами по сравнению с традиционными подходами. Для стратегических целей BSC используется для управления процессами увеличения стоимости коммерческих организаций. BSC предполагает разработку стратегических карт, включающих как финансовые, так и нефинансовые показатели деятельности в прошлом, настоящем и будущем. Система сбалансированных показателей предполагает, что деятельность коммерческой организации анализируется с точки зрения четырех взаимосвязанных и сбалансированных аспектов: 1. Обучение и перспективы роста. 2. Внутренние бизнес-процессы. 3. Ориентация на потребителя. 4. Финансовый аспект.

Традиционно все показатели, входящие в BSC, группируются по четырем аспектам, которые в интерпретациях различных ученых и практиков могут модифицироваться. Так, А.М. Гершун и Ю.С. Нефедьева выделяют такие аспекты, как финансы, клиенты, процессы, развитие. Ученые и консультанты компании *Norvath!& Partners GmbH* выделяют следующие аспекты: финансы, клиенты, процессы, потенциал. Отличительной особенностью подхода шведских ученых и практиков Нильса-Горана Ольве, Жана Роя и Магнуса Веттера является то, что они выделяют 5 базовых аспектов: финансовая

деятельность, отношения с потребителями, внутренние бизнес-процессы, обучение и развитие, трудовые ресурсы.

Хоуп Джереми и Фрейзер Робин пишут, что «система сбалансированных показателей позволяет менеджерам построить организацию, сфокусированную на достижении стратегии». Эта система может также использоваться для непрерывного мониторинга и контроля стратегии.

Нортон и Каплан не претендовали на то, что предложенная ими структура BSC полностью описывает процесс достижения целей, поставленных стратегией. Но отметили, что современная организация должна работать, по крайней мере, с четырьмя указанными составляющими, но в зависимости от ситуации могут дополнительно рассматриваться и другие направления.

А.Н. Хорин считает, что «...нельзя надеяться на осуществление стратегии, если ее невозможно описать простым и доступным способом. Стратегическая карта — это диаграмма или рисунок, описывающий стратегию в виде набора стратегических целей и причинно-следственных связей между ними. А создавать стратегические карты можно на любом уровне управления вплоть до индивидуальных карт каждого сотрудника».

Процесс внедрения системы сбалансированных показателей включает следующие этапы: 1) разъяснение и обсуждение долгосрочного видения деятельности организации, миссии и стратегии; 2) установление и разработка коммуникационных взаимосвязей в организации; 3) разработка планов, постановка задач, выравнивание стратегических действий; 4) усиление стратегической обратной связи и обучения.

Таким образом, система сбалансированных показателей включает в себя как тактические, так и стратегические показатели.

ПРИМЕНЕНИЕ ПОКАЗАТЕЛЯ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ РЕЗЕРВОВ ДЛЯ ОЦЕНКИ РИСКОВ

В 2008 г. вступило в действие Положение Банка России «О кураторах кредитных организаций» от 7 сентября 2007 г. № 310-П.

Основой деятельности куратора кредитной организации должна стать «...своевременная и точная оценка экономического положения закрепленной за ним кредитной организации, в том числе выявление нарушений (недостатков) в ее деятельности на возможно более ранних стадиях их появления, а также ситуаций, угрожающих законным интересам ее кредиторов и вкладчиков, стабильности банковского сектора региона и (или) стабильности банковской системы Российской Федерации». [1]

Куратор может курировать одну или несколько кредитных организаций и осуществлять свою деятельность не более 3 лет подряд. Руководитель территориального учреждения Банка России вправе принять решение о продлении установленного Положением 310-П срока закрепления за куратором кредитной организации, но не более чем на 1 год.

Куратором назначается сотрудник территориального учреждения Банка России, имеющий высшее экономическое или высшее юридическое образование при опыте работы в Банке России в области надзора за кредитными организациями не менее 3 лет либо иное высшее образование при опыте работы в Банке России в области надзора за кредитными организациями не менее 5 лет. Исходя из характера и масштаба проводимых кредитной организацией операций, характера и объема принимаемых банковских рисков, а также иных аспектов деятельности кредитной организации, территориальное учреждение Банка России может принять решение о формировании надзорной группы.

В Положении 310-П определены задачи территориальных учреждений Банка России в целях поддержки и развития ин-

ститута кураторов, а также права и обязанности кураторов кредитных организаций.

Для осуществления куратором своих обязанностей территориальное учреждение Банка России должно:

- в течение 5 рабочих дней после дня назначения куратора направить письменную информацию о его назначении, а также сведения, необходимые для установления контакта с куратором;

- в закрепленную за куратором кредитную организацию;

- в Департамент банковского регулирования и надзора Банка России;

- в территориальное учреждение Банка России, осуществляющее контроль деятельности филиала закрепленной за куратором кредитной организации (при наличии такового);

- в территориальное учреждение Банка России, осуществляющее надзор за кредитной организацией — участником банковской группы (в случае если закрепляемая за куратором кредитная организация является головной организацией банковской группы);

- в территориальное учреждение Банка России, осуществляющее надзор за головной кредитной организацией банковской группы (в случае если закрепляемая за куратором кредитная организация является участником данной банковской группы). В случае если закрепляемая за куратором кредитная организация является участником банковского холдинга, в состав которого входит как минимум еще одна кредитная организация, то территориальные учреждения Банка России по месту нахождения кредитных организаций — участников банковского холдинга информируют друг друга о назначениях кураторов в течение 5 рабочих дней после соответствующего назначения;

- обеспечить куратору доступ к имеющейся в распоряжении данного тер-

риториального учреждения Банка России информации о деятельности закрепленной за куратором кредитной организации, включая корреспонденцию, поступающую из закрепленной за куратором кредитной организации и направляемую в ее адрес территориальным учреждением Банка России. Предоставление информации (на бумажном носителе и (или) в электронном виде), отнесенной к информации ограниченного доступа, осуществляется в соответствии с требованиями нормативных и иных актов Банка России, регламентирующих обращение с документами, содержащими информацию ограниченного доступа;

- определить порядок взаимодействия куратора с сотрудниками структурных подразделений территориального учреждения Банка России, включая получение консультаций по всем вопросам деятельности закрепленной за куратором кредитной организации, возникающим в ходе исполнения возложенных на него обязанностей. При необходимости руководитель территориального учреждения Банка России вправе принять решение (ходатайствовать) об участии куратора и (или) члена (членов) надзорной группы в проверке закрепленной за куратором кредитной организации в качестве члена (членов) рабочей группы;

- обеспечить участие куратора в обсуждении вопросов деятельности закрепленной за ним кредитной организации, а также в подготовке решений по вопросам ее деятельности.

В свою очередь, куратор имеет право в порядке, определенном нормативными актами Банка России и (или) распорядительным актом территориального учреждения Банка России, на доступ к базам данных по закрепленной за ним кредитной организации, получение в подразделениях территориального учреждения Банка России информации, относящейся к деятельности закрепленной за ним кредитной организации, а также получения в других территориальных учреждениях Банка России информации, относящейся к деятельности закрепленной за ним кре-

дитной организации, кредитных организаций — участников банковской группы (банковского холдинга), в которую (в который) входит закрепленная за ним кредитная организация.

Куратор может посещать закрепленную за ним кредитную организацию с целью изучения ее деятельности. Примерная программа (перечень основных вопросов) и дата посещения куратором кредитной организации должны быть согласованы с кредитной организацией. Результаты посещения куратором закрепленной за ним кредитной организации оформляются в виде справки, составленной в произвольной форме.

Куратор вправе предлагать (рекомендовать) проведение и принимать участие в совещаниях, заседаниях, собраниях, проводимых в закрепленной за ним кредитной организации.

В ходе исполнения своих обязанностей куратор:

- ведет досье закрепленной за ним кредитной организации;

- производит оценку достоверности отчетности закрепленной за ним кредитной организации;

- осуществляет оценку экономического положения закрепленной за ним кредитной организации;

- выявляет нарушения (недостатки) в деятельности закрепленной за ним кредитной организации на возможно более ранних стадиях их появления, а также ситуации, угрожающие законным интересам ее кредиторов и вкладчиков, стабильности банковского сектора региона и (или) стабильности банковской системы Российской Федерации;

- оценивает перспективы деятельности закрепленной за ним кредитной организации;

- готовит развернутое заключение (развернутую аналитическую записку) об экономическом положении закрепленной за ним кредитной организации, в том числе о состоянии капитала, качестве активов, доходности, ликвидности, качестве управления (включая оценки систем управления рисками и внутреннего кон-

троля, управления стратегическим риском), прозрачности структуры собственности, а также о существенных событиях, произошедших в деятельности закрепленной за ним кредитной организации за анализируемый период, краткосрочных и среднесрочных перспективах ее деятельности с учетом тенденций и прогнозов ее развития;

– осуществляет контроль над соблюдением закрепленной за ним кредитной организацией законодательства Российской Федерации, в том числе нормативных актов Банка России.

Исходя из вышеизложенного, можно предположить, что банковский надзор в части оценки финансовой устойчивости кредитных организаций, в том числе количественной, оценки рисков, принимаемых банками в своей деятельности, находится в стадии становления. Конечно, это не соответствует реальному состоянию дел.

Для оценки деятельности кредитных организаций в банковском надзоре уже много лет применяется система экономических нормативов, постоянно адаптируемых к изменяющимся экономическим условиям. При разработке экономических нормативов учитываются рекомендации Базельского комитета по банковскому надзору.

При оценке финансовой устойчивости банковской системы в целом применяются разработанные МВФ показатели финансовой устойчивости (ПФУ). Они являются индикаторами текущего финансового состояния устойчивости финансовых институтов страны, а также их контрагентов (государства, компаний, населения). Показатели включают как агрегированные данные по финансовым институтам, так и индикаторы, характеризующие рынки, на которых они работают. ПФУ являются относительно новым инструментом экономической статистики и отражают сочетание ее различных направлений. С одной стороны, здесь присутствуют понятия, заимствованные из концепций пруденциальной и коммерческой оценки, разработанных для наблюдения за отдельными компаниями. Другие

понятия взяты из концепций макроэкономической оценки, предназначенных для наблюдения за экономической деятельностью в целом по стране [6].

В расчете рисков используются методики FIMS, UBSS, CAEL, CAMEL, CAMELS, бета-анализ, VaR-технологии, кластерный анализ, другие методы математико-статистического моделирования.

Надо отметить, что продвинутым (advanced) является не только банковский надзор, но и бухгалтерский учет в кредитных организациях, на данных которого в большой степени основаны расчеты вышеперечисленных показателей. С 1 января 2008 г. в банковском учете применяется оценка ценных бумаг по справедливой стоимости на счетах [7]:

501 Долговые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

506 Долевые ценные бумаги, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Безусловно, выбор оценки представляет собой важнейшую и сложнейшую часть анализа экономических процессов и явлений. При этом можно выделить следующие направления выбора оптимальной оценки экономических показателей:

1) выбор оценки (например, первоначальная, восстановительная, справедливая);

2) определение изучаемого показателя в зависимости от состава или структуры;

3) выбор методики количественного определения показателя (например, VaR-технология, моделирование, другое).

Банковский надзор, не только в нашей стране, но и на международном уровне, был всегда ориентирован на получение количественных оценок результатов деятельности кредитных организаций.

Тем не менее, всегда существовало мнение, что количественные показатели, в том числе бухгалтерской отчетности (!), не в полной мере могут отражать реальную картину состояния дел в той или иной кредитной организации. «... несмотря на «ауру точности», которая, как может

показаться, окружает отчетность, показатели и значение их могут быть лишь прилизительными». [4]

С количественными оценками связывается понятие жесткой регламентации, и это понятно, поскольку ясно определенные правила расчета того или иного показателя обеспечивают сопоставимость полученных данных. «...жесткая регламентация, обусловленная действием правил, не допускает отклонений от буквы, часто препятствует принятию содержательно верных решений, формально лежащих за рамками правил» [8].

Именно в такой ситуации в банковском надзоре и бухгалтерском учете появилось понятие «профессиональное суждение» и как развитие — создание института кураторов кредитных организаций.

На наш взгляд, профессиональное или мотивированное суждение не должно противопоставляться методам количественной оценки деятельности кредитных организаций, поскольку от последних отказаться невозможно. Однако, учитывая имеющиеся проблемы, нам кажется, надо более интенсивно использовать уже существующие показатели, свойства которых достаточно хорошо изучены.

Введение института кураторов должно способствовать совершенствованию банковского надзора, в первую очередь «...оценки таких аспектов деятельности кредитной организации, как финансовая устойчивость (состояние капитала, качество активов, доходность, ликвидность), корпоративное управление (включая организацию систем управления рисками и внутреннего контроля, стратегическое планирование), прозрачность структуры собственности, структура группы, в которой кредитная организация является головной организацией или участником» [1].

В настоящее время одним из важнейших направлений в оценке результатов деятельности кредитных организаций является управление рисками. Несмотря на то, что величина операционных рисков включена в расчет норматива достаточности капитала, нельзя не забывать о том,

что отдельные группы операционных рисков трудно учесть и оценить.

Под операционными рисками понимают риск возникновения убытков вследствие несоответствия характеру и масштабам деятельности кредитной организации, требованиям действующего законодательства, в т.ч. процедур проведения банковских операций и др. сделок, их нарушений сотрудниками кредитной организации, несоразмерности функциональных возможностей применяемых кредитной организацией информационных, технологических систем и их отказы [3].

Как мы видим, состав операционных рисков неоднороден, в связи с чем сложно строить интегральный показатель влияния всех составляющих операционных рисков.

По источникам возникновения операционные риски классифицируются в следующие группы [5]:

- качество управления
- риски систем
- человеческий фактор
- процессы
- форс-мажор.

Что касается оценки процессов, рисков систем, форс-мажора, то можно считать, что существуют достаточно надежные способы учета и оценки такого рода рисков. Качество управления и человеческий фактор гораздо сложнее поддаются количественной оценке, тем более если речь идет об интегральном показателе (в таком случае должна быть единая система оценки для всех групп операционных рисков).

На наш взгляд, именно в бухгалтерском учете существует показатель, позволяющий на основе единой методики определять величину операционных рисков. В конечном счете, качество управления кредитной организацией находит свое количественное отражение в величине и составе ресурсов банка. Можно спорить, какая составляющая ресурсов является наиболее важной, или оказывающей наибольшее влияние на оценку результатов деятельности банка. Мы же предлагаем воспользоваться величиной обязательных резервов — количественно определенной

величиной и рассчитываемой на основе единой методики [2].

Обязательные резервы как метод регулирования банковских ресурсов используется на протяжении ряда лет как в нашей стране, так и за рубежом, другими словами — должна быть статистика по этим показателям.

Показатель величины обязательных резервов предлагается взвешивать по нераспределенной прибыли на основе следующей формулы:

$$I = \frac{\sum V_{1(0)} T_{1(0)}}{\sum V_{0(1)} T_{1(0)}},$$

где $V_{1(0)}$ — объем обязательных резервов в отчетном (базисном) периоде;

T_1 — нераспределенная прибыль отчетного периода;

T_0 — нераспределенная прибыль базисного периода

Приведенная выше формула может иметь следующие ограничения: по составу счетов, с которых производятся отчисления в обязательные резервы, а также по изменениям в составе групп операций или подразделений, участвующих в расчете показателя.

Результатом расчета является получение среднего уровня показателя по организации в целом или за отчетный период. На наш взгляд, применение вышеприведенной формулы предпочтительнее, нежели средней взвешенной, поскольку изменения в ставках отчислений в обязательные резервы может привести к завышению (или занижению) значений общего показателя.

При использовании показателей, рассчитанных по формулам индексов, возникают проблемы, связанные с выбором весов. В связи с тем что существует определенная коррелированность между весами и изучаемым показателем (9), логично высказаться за веса отчетного периода.

Библиографический список

1. Положение ЦБ РФ от 07.09.07 № 310-П.
2. Положение ЦБ РФ от 29.03.04 № 255-П.
3. Указание ЦБ РФ от 23.06.04 № 70 — Т.
4. Банковское дело / Под ред. проф. Лаврушина О.И. — М.: Финансы и статистика, 2005.
5. Банковские риски / Под ред. проф. Лаврушина О.И., проф. Валенцевой Н.И. — М.: Кнорус, 2007.
6. О подходах к оценке финансовой устойчивости российского банковского сектора / Департамент банковского регулирования и надзора // Деньги и кредит. — 2005. — № 5.
7. Правила ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях на территории Российской Федерации от 26.03.07 № 302-П.
8. Симановский А. Принципы и правила в регулировании банковской деятельности: отдельные аспекты методики и практики // Деньги и кредит — 2005. — № 5.
9. Дружинин Н.К. Развитие основных идей статистической науки. — М.: Статистика, 1979.

Колесник П.В.

ОСОБЕННОСТИ ТРАНСФОРМАЦИИ ПОКАЗАТЕЛЯ ВЫРУЧКИ ОТ ПРОДАЖИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

В настоящее время российские компании все чаще применяют МСФО, исходя из потребности руководства и акционеров в получении более прозрачной и признаваемой на международном уровне финансовой отчетности, которая также востребована финансовыми институтами

и международными инвесторами. В свете быстрых и комплексных изменений, происходящих в сфере регулирования бухгалтерского учета и отчетности, потребность в понимании основных различий между МСФО и российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ), а также

умение приводить показатели отчетности в соответствие с международными правилами стали особенно актуальны.

Выручка от продажи — это валовые поступления экономических выгод, полученных компанией от обычных видов деятельности, когда эти поступления увеличивают капитал. В понятие выручки не входит увеличение капитала за счет взносов учредителей. Данный показатель является одним из наиболее существенных в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Основные виды выручки от продажи представлены на рис. 1.

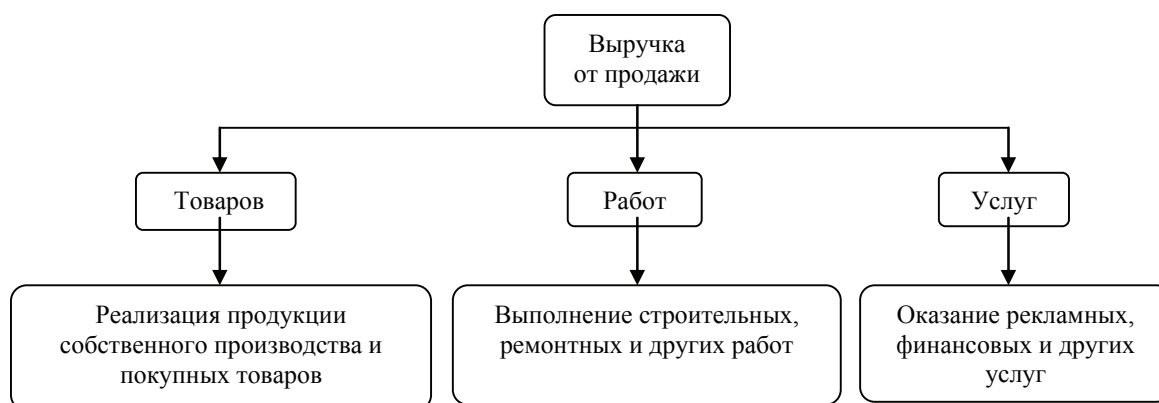


Рис. 1. Основные виды выручки от продажи

В российском бухгалтерском учете общим вопросам организации учета выручки от продажи посвящены ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 2/08 «Учет договоров строительного подряда». В международных стандартах эти вопросы затрагиваются в IAS 11 «Договоры на строительство», 17 «Аренда», 18 «Выручка», 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия», 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», 41 «Сельское хозяйство». В данной статье рассматриваются основные сходства и различия между IAS 18 и ПБУ 9/99.

В процессе трансформации финансовой отчетности даже небольшие отличия стандартов могут привести к необходимости масштабных корректировок. В целом IAS 18 «Выручка» и ПБУ 9/99 «Доходы организации» установлены сходные правила отражения выручки. Однако ПБУ 9/99 содержит некоторые

нормы, не соответствующие международным стандартам.

В МСФО выручка признается только в том случае, если существует высокая вероятность получения предприятием экономических выгод от сделки, величина которых может быть с надежностью определена. Подобно МСФО согласно российским правилам выручка признается только в том случае, если имеется уверенность в том, что экономические выгоды от сделки будут получены организацией и сумма выручки может быть определена.

Тем не менее, время признания выручки, определяемое в соответствии с критериями ПБУ 9/99, на практике, скорее всего, будет отличаться от МСФО, отчасти в силу того, что, следуя требованиям РСБУ, организации обычно фокусируются на юридической форме договоров при признании выручки.

В соответствии с МСФО выручка представляет собой общие потоки экономических выгод, полученные предприятием и принадлежащие ему. В случае агентских соглашений суммы, полученные от имени принципала, не признаются агентом в качестве выручки. РСБУ также не предусматривают признание агентом, действующим в рамках агентского договора, сумм, полученных от покупателей, в качестве своей выручки. Однако в отличие от МСФО, считается, что агентские отношения возникают только в том случае, когда стороны заключают обязательный для исполнения договор.

Признание выручки от продажи товаров по международным стандартам происходит, когда предприятие передает покупателю все существенные риски и выгоды, обычно связываемые с правом собственности на эти товары, и предприятие более не контролирует эти товары и не выполняет в их отношении управленческие функции. Для российского учета характерен более формальный подход, поэтому, в отличие от МСФО, выручка от продажи товаров признается тогда, когда передается право собственности на товар. Многообразие фактов хозяйственной деятельности и договорной практики приводит к тому, что далеко не всегда дата передачи рисков и выгод, связанных с активом, соответствует дате передачи права собственности. Наиболее характерным примером является передача активов, которая требует государственной регистрации. Часто бывают ситуации, когда компания продала покупателю здание, получила оплату, здание уже ремонтируется и используется покупателем, все риски и выгоды переданы. Но государственная регистрация перехода права собственности требует определенного времени, поэтому в отчетности по РСБУ доходы от продажи будут в этом случае признаны позже.

Согласно МСФО выручка, связанная с предоставлением услуг, должна признаваться в зависимости от стадии завершенности сделки на отчетную дату. При этом стадия завершенности сделки, понесенные на тот момент затраты и затраты, необходимые для завершения сделки, должны быть надежно определены. В российском учете выручку от операций по оказанию услуг разрешается признавать либо по завершении оказания услуги, либо в порядке, предусмотренном для договоров на строительство (по мере готовности). В результате такая выручка, скорее всего, будет отличаться от признанной в соответствии с МСФО.

Международными стандартами предусмотрен особый порядок признания выручки от оказания рекламных услуг: выручка признается, когда соответ-

ствующая реклама выходит в свет (обнарождается). Однако вознаграждения за разработку (производство) рекламных продуктов признаются на основе метода оценки стадии завершения проекта. Российскими стандартами не предусмотрен особый порядок для учета выручки по договорам на оказание рекламных услуг. Такая выручка признается согласно общим критериям, что может привести к возникновению отличий от МСФО на практике.

Аналогичная ситуация имеет место при отражении в учете вознаграждений за финансовые услуги: в МСФО указанные вознаграждения могут рассматриваться как неотъемлемая часть фактического дохода на соответствующий финансовый инструмент либо признаваться в соответствии с общими требованиями как выручка. Например, вознаграждение за подготовительную работу, полученное компанией в связи с созданием займа (проверка кредитоспособности заемщика и обработка кредитной документации), переносится на будущие периоды и признается в качестве корректировки эффективного реального дохода по займу.

В РСБУ вопросы учета операций по предоставлению финансовых услуг и соответствующих им вознаграждений отдельно не рассматриваются. Такая выручка признается согласно общим требованиям, что может привести к возникновению отличий от МСФО.

Суммы роялти (лицензионные платежи и авторские вознаграждения) в МСФО и РСБУ отражаются одинаково — на основе метода начисления, как правило, равномерно в течение срока действия соответствующего договора.

В МСФО даются некоторые указания в отношении признания выручки по различным компонентам, включенным в единый договор. В РСБУ такие указания отсутствуют, и практика может отличаться от подходов, принятых в МСФО.

Договор может включать несколько составляющих, например, контракт на продажу товаров вместе с гарантией их послепродажного обслуживания, оказываемого без дополнительной оплаты. В

таких случаях может возникнуть необходимость разделения единого контракта на составные части. В данном случае международные стандарты предписывают относить разные суммы выручки на каждую из этих составляющих. Кроме того, две или более операций могут быть связаны между собой таким образом, что каждая из них взятая в отдельности не имеет экономического смысла. В таких случаях учитывается общий результат от обеих операций.

В российских нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету отсутствует регулирование в отношении учета выручки по договорам, имеющим несколько составляющих. Вероятнее всего, на практике выручка будет признаваться исходя из общих условий соответствующего договора, что может привести к отличиям от МСФО.

Признание выручки по МСФО не зависит от факта получения денежных средств. Однако если обмениваемые товары или услуги являются подобными по сущности и стоимости, то в результате такой операции выручка не возникает. По РСБУ в сделках, предусматривающих оплату неденежными средствами, также может признаваться выручка. Отличие заключается в том, что выручка может признаваться и в сделках, где обмениваемые товары или услуги являются подобными по сущности и стоимости. Оценка величины выручки по таким сделкам также отличается от МСФО.

В соответствии с международными стандартами величина выручки оценивается по справедливой стоимости полученного возмещения с учетом всех предоставленных торговых скидок и уступок. Когда срок оплаты превышает обычные сроки кредитования, выручка отражается в дисконтированной сумме причитающегося возмещения. А.Н. Каланов выделяет основные правила дисконтирования по МСФО. Согласно этим правилам для определения ставки дисконтирования применяются рыночные ставки, скорректированные под аналогичные условия, а образующаяся при дисконтировании процентная часть признается в ка-

честве выручки по методу эффективной ставки. В целом дисконтирование осуществляется, если влияние временной стоимости денег существенно¹.

По российским правилам обычно величина выручки определяется исходя из цены, установленной договором между продавцом и покупателем. Однако если цена не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины выручки принимается «обычная» цена, устанавливаемая продавцом на подобную продукцию (работы, услуги) в сравнимых обстоятельствах, а не справедливая стоимость возмещения, полученного или причитающегося к получению, как в МСФО. Если товары, работы или услуги были проданы на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки или рассрочки платежа, то величина выручки увеличивается на всю сумму причитающихся процентов, что отличается от подхода, принятого в МСФО.

В случае если вероятность того, что общая величина затрат по договору превысит сумму выручки по нему, международные стандарты предписывают немедленно относить сумму ожидаемого убытка по этому договору на счет прибылей и убытков в качестве расхода. В российских нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету отсутствует требование о немедленном признании любых ожидаемых убытков в качестве расходов.

Как и в других случаях, существенные отличия в размере выручки по РСБУ и МФСО могут появляться в силу более последовательного применения принципа приоритета содержания перед формой в международных стандартах (в РСБУ этот принцип продекларирован в ПБУ 1/2008, но на практике почти не применяется). Например, в российском учете сделки по продаже актива и его последующему приобретению будут трактоваться в соответствии с юридической формой как две сделки, приводящие к отражению выручки и изменению стоимости товаров. В

¹ Каланов А.Н. Дисконтирование в МСФО // МСФО. Практика применения. — 2006. — № 5.

МСФО обе операции трактуются по своей экономической сути как денежная ссуда под залог товара. Некоторые авторы делают вывод о том, что ПБУ 9/99 на уровне принципов противоречит ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», обосновывая свою позицию тем, что в ПБУ 9/99 содержится требование об обязательном подтверждении факта реализации договором или другим документом, что закрепляет в данном вопросе приоритет формы над содержанием.¹

Кроме того, даже в отношении аналогичных требований РСБУ и МСФО компании могут применять неверные методы учета, что поставит под сомнение достоверность результатов трансформации. Остановимся подробнее на распространенных способах фальсификации данных финансовой отчетности.

К примеру, организация может осуществлять с контрагентом (вновь учрежденной или уже существующей подставной компанией) встречные операции по купле-продаже. Для этого могут заключаться договоры аренды дополнительных складов, куда будет перевозиться товар, якобы реализованный покупателям. Через некоторое время фиктивные покупатели возвращают товар, получая взамен деньги. Возможен вариант, когда товары либо вообще не существуют, либо не перемещаются за пределы собственного склада организации. В результате реальное движение денежных средств сопровождается фиктивными документами о перемещении товаров. Таким образом, выручка отражается в тот момент времени, когда это выгодно.

Компании-производители иногда признают выручку в момент отгрузки товара посредникам (комиссионерам). Однако если будет невозможно реализовать товар, способность дебитора погасить задолженность можно подвергнуть сомнению. К тому же существует высокий риск возврата товара посредником из-за ненадлежащего качества. В данном случае от-

сутствует уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод, так как организация не получила в оплату актив и в отношении его получения существует неопределенность. Следовательно, нарушено одно из условий признания выручки, приведенных в п. 12 ПБУ 9/99. Таким образом, выручка признается компаниями-производителями раньше предусмотренного бухгалтерскими стандартами срока.

Такие искажения позволяют несколько «приукрасить» финансовый результат компании за счет искусственного завышения выручки. В результате может увеличиться размер налоговых платежей, но, с другой стороны, появляется возможность произвести благоприятное впечатление на потенциальных и уже существующих инвесторов. В условиях финансового кризиса и дефицита ресурсов некоторые компании готовы пойти на подобные нарушения правил учета.

Организации могут квалифицировать обычные доходы как прочие только на том основании, что они прямо не именованы в уставе. Например, компании, занимающиеся финансовой деятельностью, отражают небольшую выручку и огромные прочие доходы, поскольку боятся, что иначе им придется получать банковскую лицензию.

Торговые организации иногда отражают предоставляемые клиентам скидки (например, накопительные за объем закупок) в качестве списания дебиторской задолженности на дату принятия решения о предоставлении скидки, а не как корректировку выручки в периоде получения покупателем права на скидку. Это приводит к отклонениям в оценке выручки. Хотя иногда такую практику можно признать правильной. Например, когда скидка предоставляется за досрочную оплату, не всегда возможно к моменту продажи узнать, погасит ли покупатель задолженность в указанный период. В этом случае скидки не вычитаются из суммы выручки

¹ Козлов И.И. Различия в учете выручки по МСФО в сравнении с российскими стандартами // Учет, налоги, право. — 2006. — № 17.

и учитываются только после оплаты счетов покупателем¹.

Для российского учета характерно отражение выручки при отсутствии уверенности в получении оплаты. Причина заключается в том, что бухгалтер стремится минимизировать отличия бухгалтерского и налогового учета, чтобы не рассчитывать отложенные налоги. Кроме того, российский бухгалтер может руководствоваться формальным подходом и отражать выручку на основании первичных документов, не принимая во внимание риск неполучения оплаты.

На все эти обстоятельства следует обращать пристальное внимание. В противном случае трансформация даст недостоверные результаты только потому, что недостоверным был источник — отчетность по РСБУ.

Таким образом, приступая к процедуре трансформации, бухгалтеру, прежде всего, следует убедиться в том, что методы, установленные РСБУ, верно применялись и показатель выручки в российской отчетности сформирован правильно. Очень важным психологическим моментом является последовательное применение принципа приоритета содержания перед формой. Это позволит максимально сблизить по содержанию «российскую» выручку с аналогичным показателем, представленным по МСФО.

Затем необходимо оценить совершенные сделки, по которым признавалась выручка, на предмет передачи всех существенных рисков и выгод, связываемых с правом собственности, и в случае необходимости внести соответствующие корректировки. В качестве примера можно рассмотреть следующую ситуацию: компания продает оборудование с последующей установкой и проверкой технического состояния на сумму 750000 руб. Согласно международным стандартам признание выручки возможно только после того, как все вышеупомянутые работы будут выполнены, так как в этом случае риски и выгоды, связанные с оборудова-

нием перейдут покупателю. Если организация признала выручку сразу после поставки (перехода права собственности), то в процессе трансформации нужно будет сделать сторнировочную запись:

Содержание	Дт	Кт	Сумма
Корректировка выручки	62	90.1	(750000)

Договоры, по которым организация в отчетном периоде признала существенные суммы выручки, необходимо пересмотреть в связи с тем, что, с точки зрения МСФО, данные контракты могут включать несколько составляющих. В таких случаях может возникнуть необходимость разделения единого договора на составные части с отнесением разных сумм выручки на каждую из этих составляющих. Возможна обратная ситуация, когда несколько договоров, взятых по отдельности, не имеют экономического смысла, и выручку по ним потребуются «объединить». В обоих случаях, вероятнее всего, в отчет о прибылях и убытках нужно будет вносить исправления.

Например, компания продает автомобиль за 500000 руб. и берет на себя обязательство провести его техобслуживание. Стоимость техобслуживания — 100000 руб. В учете по российским правилам компания в качестве выручки признает сразу все 500000 руб. Согласно МСФО данная сделка рассматривается как подразумевающая последующее обслуживание проданного товара, и 100000 руб. будут признаны выручкой при фактическом оказании услуги. Если в отчетном периоде техобслуживание не проводилось, требуется корректирующая проводка:

Содержание	Дт	Кт	Сумма
Идентификация еще не совершенной сделки	90.1	98	100000

Следует помнить о том, что в МСФО выручка определяется по справедливой стоимости полученного возмещения, поэтому требуется сопоставить цены, устанавливаемые договорами, с теми ценами, которые реально действовали на рынке в момент заключения сделок. Безусловно, такая оценка будет очень

¹ Учет по международным стандартам / Л. В. Горбатова. — М.: Бухгалтерский учет, 2005.

приблизительной, но такой подход соответствует международным стандартам, и, скорее всего это приведет к более достоверному представлению выручки.

В том случае, если в отчетном периоде происходил обмен подобными по сущности и стоимости товарами или услугами, суммы выручки, полученные от таких операций, нужно исключить (сторнировать). По товарам, проданным на условиях коммерческого кредита, признанную выручку нужно привести к сумме, равной дисконтированной стоимости платежей (за вычетом процентов). Процентная составляющая признается в качестве выручки по мере её поступления. Например, компания в декабре отчетного года продает автомобиль за 500000 руб., оплата производится в рассрочку в течение года. Процентная ставка составляет 10%, сумма процентных платежей включается в цену. По правилам российского учета выручка признается сразу и в полной сумме. Согласно международным стандартам сразу в качестве выручки можно признать 454545 руб. (500000/1,1). Трансформационная корректировка будет иметь вид:

Содержание	Дт	Кт	Сумма
Включение процентов в состав отложенных доходов	90.1	98	45455

Если предприятие занимается выполнением работ или оказанием услуг, то выручка, как правило, должна корректироваться в соответствии с расчетным процентом завершенности работ по договору. К примеру, компания устанавливает компьютерную сеть для клиента в 5 идентичных зданиях, в рамках одного контракта стоимостью 100000 руб. При этом в «российском» учете выручка признается по завершении выполнения работы, а в отчетном периоде сеть установлена только в 2 зданиях. В данном случае нужна корректирующая проводка:

Содержание	Дт	Кт	Сумма
Признание выручки в соответствии с процентом завершенности работ	62	90.1	40000

По рекламным услугам выручка признается после того, как соответствующая реклама выйдет в свет (будет обнародована). Представим ситуацию, когда по заявке рекламодателя рекламное агентство заказывает объявление в ноябрьском, декабрьском и январском номерах журнала. Комиссионное вознаграждение составляет 3000 руб., и рекламное агентство признает его как выручку в учете по РСБУ после оказания услуги. В целях трансформации требуется выполнить следующие корректировки:

Содержание	Дт	Кт	Сумма
Признание выручки после размещения рекламы в ноябре и декабре	62	90.1	2000
Учет заказа на рекламу	62	98	1000

Некоторые вознаграждения за финансовые услуги должны быть исключены из состава выручки и рассматриваться как неотъемлемая часть фактического дохода на соответствующий финансовый инструмент (учитываться как доходы будущих периодов).

В процессе трансформации должно быть учтено влияние всех корректирующих записей на финансовый результат. По нашему мнению, полученный в результате указанных корректировок показатель выручки будет во всех существенных отношениях соответствовать международным стандартам.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н).
2. МСФО 18 «Выручка» (утв. КМСФО 19 апреля 1982 г.).
3. Учет по международным стандартам / Л. В. Горбатова. — М.: Бухгалтерский учет, 2005.
4. Козлов И. И. Различия в учете выручки по МСФО в сравнении с российскими стандартами // Учет, налоги, право. — 2006. — № 17.
5. Каланов А. Н. Дисконтирование в МСФО // МСФО. Практика применения. — 2006. — № 5.

6. Каланов А. Н. Особенности определения выручки для целей трансфор-

мации // МСФО. Практика применения. — 2007. — № 3.

Курносова Н.И.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ФИНАНСОВЫМИ ВЛОЖЕНИЯМИ

Развитие системы учетно-аналитического обеспечения операций, совершаемых с финансовыми вложениями, во многом зависит от результатов критического анализа ее состояния в настоящее время. Подобного рода оценка способствует выявлению наиболее актуальных проблем в этой системе, без научного и практического осмысления и разрешения которых невозможно дальнейшее совершенствование действующего порядка учета.

Экономическое содержание финансовых вложений главным образом фор-

мирует состав конкретных объектов (видов, элементов) финансовых вложений, единая база которых формировалась в процессе становления методики бухгалтерского учета инвестиций в финансовые вложения. На сегодняшний день наименование и перечень объектов, признаваемых финансовыми вложениями организации, одновременно представлен в нескольких нормативно-правовых документах национальной системы бухгалтерского учета (табл. 1).

Таблица 1. Состав объектов финансовых вложений в соответствии с нормативными документами бухгалтерского учета

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 Приказ Минфина от 10.12,2002г. № 126н	Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (счет 58 «Финансовые вложения») Приказ Минфина от 31.10.2000г. № 94н	Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 Приказ Минфина от 06. 07.99г № 43н
государственные и муниципальные ценные бумаги	государственные ценные бумаги	<i>долгосрочные финансовые вложения</i> – инвестиции в дочерние общества; – инвестиции в зависимые общества; – инвестиции в другие организации;
ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги		
вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ)	акции, облигации и иные ценные бумаги	-займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев; – прочие финансовые вложения.
предоставленные другим организациям займы	уставные (складочные) капиталы других организаций	
депозитные вклады в кредитных организациях		<i>краткосрочные финансовые вложения</i> – займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев; – собственные акции, выкупленные у акционеров; – прочие финансовые вложения.
дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования	предоставленные другим организациям займы	
вклады организации-товарища по договору простого товарищества прочие финансовые вложения	вклады по договору простого товарищества	
Прочие финансовые вложения		

На основании данных, приведенных в таблице 1, можно сделать вывод о том, что официально установленный в нормативно-правовых документах состав объектов финансовых вложений неоднороден по своей структуре, что, несомненно, затрудняет ведение текущего учета и составление бухгалтерской отчетности. Данную проблему можно решить, придерживаясь того состава объектов финансовых вложений, который перечислен в п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02).

Для понятия роли и экономического содержания финансовых вложений подвергнем изучению их научно обоснованную классификацию, характеризующую их различные свойства, которые могут включаться в систему аналитического учета для получения информации, необходимой для принятия управленческих решений и составления отчетов, предоставляемых внешним пользователям. Следует отметить, что в экономической литературе на сегодняшний день не выработано четких признаков классификации финансовых вложений, в полной мере отражающих форму и содержание финансовых вложений. Традиционным является деление финансовых вложений на ниже следующие группы в соответствии с требованиями нормативно-правовых документов бухгалтерского законодательства:

- для целей бухгалтерского (финансового) учета предусматривает деление финансовых вложений по экономическому содержанию в разрезе их объектов (видов) — п. 19 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», п. 3 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»;

- для целей бухгалтерской отчетности в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные финансовые вложения — п. 41 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений».

На наш взгляд, такой признак, как «в зависимости от срока обращения (погашения)», не совсем точно характеризует специфику каждого из объектов финансовых вложений и установлен, прежде всего, для ценных бумаг. Более того, данный

критерий дифференциации финансовых вложений на долгосрочные и краткосрочные носит преимущественно субъективный характер и «привязан» к изменяющейся отчетной дате.

В научно-периодических изданиях и учебной литературе по бухгалтерскому учету в последнее время уделяется большое значение установлению четких критериев отнесения финансовых вложений в отчетности к категории краткосрочных или долгосрочных, поскольку система аналитического учета экономического субъекта в первую очередь должна обеспечивать возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах. Подобного рода разделение является достаточно условным и субъективным и применяется в основном для отражения соответствующих показателей в рекомендуемых Минфином формах бухгалтерском отчетности.

По нашему мнению, при выработке критериев для включения финансовых вложений в одну из групп следует, прежде всего, руководствоваться временным интервалом, в рамках предполагаемого срока которого организация рассчитывает получать экономические выгоды от владения финансовыми вложениями. В случае же невозможности достоверного определения такого срока владения финансовыми вложениями они должны классифицироваться в зависимости от их срока обращения (погашения). В частности, целесообразность применения такого обтекаемого подхода аргументируем на примере такого популярного объекта финансовых вложений, как акции акционерных обществ. Известно, что в соответствии с действующим законодательством они до определенного момента не имеют фиксированного срока обращения и обращаются на рынке столько, сколько существует акционерное общество, выпустившее их. Универсальное требование, закрепленное в п. 41 ПБУ 19/02, обязывает относить акции к долгосрочным вложениям, и даже тогда, когда речь идет об акциях, которые покупаются исключительно для краткосрочных спекуляций и которые можно в

любой момент продать на фондовой бирже. На наш взгляд, отразить подобные акции в составе краткосрочных финансовых вложений вполне возможно, следуя принципу бухгалтерского учета «приоритета экономического содержания над юридической формой», согласно которому организация должна обеспечивать отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.

Вполне возможна и характерная ситуация изменения намерений организации в получении дохода в течение 12 месяцев на намерения получения дохода в течение срока более 12 месяцев с даты изменения намерений, что потребует переквалификации финансовых вложений в бухгалтерском учете в течение отчетного периода из категории краткосрочных в долгосрочные. Таким образом, допустим не только формальный подход исходя из первоначально выбранного критерия, но и корректировка категорий финансовых вложений при изменении внутренней политики организации с обоснованием такого решения достаточно аргументированными, документально зафиксированными объяснениями в причинах перевода (инвентаризация намерений).

В силу вышесказанного считаем вполне логичным переименование классификационного признака «в зависимости от срока обращения (погашения)» на «по сроку инвестирования средств в финансовые вложения» как наиболее точно отражающего временной интервал инвестирования.

В ПБУ 19/02 перечислены объекты, которые в силу присущих им свойств и функций достаточно близки к финансовым вложениям, но в силу предписываемых норм законодательства к ним относиться не могут:

- Собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования.

В хозяйственной практике акционерных обществ возможны ситуации, ко-

гда организации приобретают размещенные собственные акции с целью их дальнейшего аннулирования или перепродажи по рыночной стоимости на вторичном фондовом рынке. Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования предусмотрен счет 81 «Собственные акции (доли)». При составлении бухгалтерского баланса остаток собственных акций отраженный по дебету счета 81 отражается в разделе III «Капитал и резервы». Данный показатель показывается в балансе в круглых скобках (т.е. показатель вычитается).

Однако двойственность целей выкупа собственных акций порождает и другие точки зрения в отношении раскрытия информации в бухгалтерской отчетности по собственным акциям, выкупленным у акционеров. Отдельные специалисты по бухгалтерскому учету считают, что если выкупленные акции ликвидны и выкуплены с целью перепродажи (в том числе с целью извлечения прибыли), то для соблюдения требования приоритета содержания перед формой целесообразно отразить их в составе прочих оборотных активов. На стоимость же акций, предназначенных к аннулированию, необходимо заблаговременно уменьшить величину собственного капитала, что соответствует требованию осмотрительности. Данная позиция представляется нам вполне обоснованной. Считаем вполне логичным добавить к собственным выкупленным акциям такой объект, как выкупленные доли в обществах с ограниченной ответственностью, отчуждение которых сходно с выкупом акций в акционерном обществе.

- Векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги (товарные векселя).

Вполне закономерно, что полученные в оплату по договорам с покупателями и

заказчиками векселя, не признаются финансовыми вложениями, так как их приобретение связано не с операциями по вложению средств в монетарные активы с целью получения экономического дохода, а направлено на кредитование контрагентов по операциям продажи товаров (работ, услуг).

Однако необходимо отметить, что векселя, переданные поставщиком третьему лицу, для этого третьего лица становятся объектом финансовых вложений и тем самым подпадают под действие Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02.

■ Вложения организации в недвижимое и иное имущество, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода. Данные хозяйственные операции предполагают совершение комплекса сделок организации, по приобретению вещных активов с целью последующей сдачи их в аренду и юридически оформляется договорами лизинга (финансовой аренды) или проката.

■ Драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности. Указанные активы могут приобретаться организацией в целях последующей перепродажи, а также для других целей (к примеру, для оформления офиса компании).

■ Активы, имеющие материально-вещественную форму, такие как основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы.

На наш взгляд, перечень объектов, не являющихся финансовыми вложениями, но близкими с ними по характеру выполняемых ими функций, вполне допустимо расширить за счет следующих наименований:

➤ производные финансовые инструменты (финансовые опционы, фьючерсные и форвардные контракты, процентные и валютные свопы), как правило, приобретаются с целью минимизации разнообразных хозяйственных рисков экономического субъекта;

➤ вклады участников в имущество организации — объектами финансовых вложений в бухгалтерском учете организации признаются только вклады, внесенные в уставные (складочные) капиталы только сторонних организаций.

В отношении финансовых вложений в ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» предусмотрена организация аналитического учета в разрезе единиц бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам и т.п.). Более того, построение бухгалтерского учета по такому объекту как финансовые вложения в рамках конкретной организации следует начинать именно с выбора единицы бухгалтерского учета финансовых вложений (однородной совокупности) для обеспечения формирования полной и достоверной информации о вложениях организации.

Стоит заметить, что организациям законодательно разрешено расширять аналитический учет при необходимости включения дополнительной информации об объектах финансовых вложений, если они имеют экономическую ценность и учетную ценность. В то же время для такого объекта, как ценные бумаги, в п.6 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» установлен минимальный комплект характеристик, соблюдение которого обязательно при построении аналитического учета в организации.

Правильно сформированный план счетов играет большую роль в деле организации и ведения бухгалтерского учета, хозяйствующих субъектов и его применение является необходимой предпосылкой единообразия в построении бухгалтерского учета. Важное организующее значение в построении аналитического учета наряду с синтетическими счетами имеет наличие развивающих их субсчетов, призванных определять основные направления детализации учета, исходя из потребностей управления, целей анализа, контроля и отчетности. Принимая во внимание тот

факт, что организациям разрешено уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, вводить дополнительные, мы предприняли попытку уточнить содержание аналитических позиций, открываемых к счету 58 «Финансовые вложения», в результате чего предложена их следующая структура:

58-1 «Паи и акции»:

58-1-1 «Паи и доли»;

58-1-2 «Акции»,

58-2 «Долговые ценные бумаги»:

58-2-1 «Стоимость ценной бумаги»,

58-2-2 «Накопленный купонный доход»,

58-3 «Предоставленные займы»:

58-3-1 «Долгосрочные предоставленные займы»,

58-3-2 «Краткосрочные предоставленные займы»,

58-4 «Вклады в совместную деятельность».

Использование в бухгалтерском учете обозначенных субсчетов позволит организовать раздельный учет вложений в акции акционерных обществ (58-1-2) и вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (паевых инвестиционных фондов, кооперативов, товариществ и др. (58-1-1)), а также откроет возможности обособленного отражения первоначальной стоимости долговой ценной бумаги, уменьшенной на величину оплаченного процента (58-2-1), и процентов, причитающихся приобретателю, накопленных с момента их последней выплаты до момента продажи (58-2-2). Предложенный способ отражения стоимости приобретения долговых ценных бумаг упростит задачу расчета, начисления и контроля сумм процентных доходов, причитающихся по ним в соответствии с условиями выпуска.

Деление субсчета 58-3 «Предоставленные займы» на два субсчета третьего порядка обеспечивает возможность получения данных о краткосрочных (менее 12 мес.) и долгосрочных (свыше 12 мес.) предоставленных займах юридическим и

физическим лицам, что, несомненно, упрощает процесс формирования бухгалтерской и управленческой отчетности.

Кроме того, группу счетов второго порядка, открываемых к счету 58 «Финансовые вложения», целесообразно дополнить отдельным субсчетом для учета наличия и движения дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки права требования (58-5 «Приобретенные права требования дебиторской задолженности»).

Относительно вариантов отражения в учете и отчетности депозитных вкладов в кредитных организациях нам представляется обоснованной следующая позиция: в текущем бухгалтерском учете данный объект должен учитываться на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета» в соответствии с указаниями, установленными в действующей Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета. В то же время, учитывая тот факт, что депозитные вклады в кредитных организациях с выходом ПБУ 19/02 были включены в состав объектов финансовых вложений, в бухгалтерском балансе они должны отражаться по строке «Долгосрочные финансовые вложения» или «Краткосрочные финансовые вложения» в зависимости от срока размещения в кредитных учреждениях.

Согласно предписаниям Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета «финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений», т.е. данное положение подразумевает, что при приобретении финансовых вложений составляются следующие бухгалтерские проводки: Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 01 «Основные средства» и т.д.

По нашему мнению, этот подход прямо противоречит допущению временной определенности фактов хозяйствен-

ной деятельности (принципу начислений), из которого следует, что организация при получении какого-либо имущества предварительно начисляет кредиторскую задолженность перед поставщиком данного имущества, и только затем показывает ее погашение. Поэтому в данном случае было бы справедливо составлять две последовательные учетные записи: в момент получения и перехода имущественных прав на финансовые вложения: Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; в момент погашения задолженности по приобретенным финансовым вложениям — Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кт 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Исходя из вышеизложенного, следует, что на современном этапе учетно-аналитическое обеспечение операций, совершаемых с финансовыми вложениями, нуждается в научном осмыслении и в

практическом дополнении. Рекомендации, изложенные в статье, по построению системы аналитического учета в коммерческой организации позволят расширить информационную емкость действующего Плана счетов бухгалтерского учета путем включения в него дополнительных субсчетов.

Библиографический список

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению от 31.10.2000г. № 94н.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. Приказом МФ РФ от 06.07.99 г. № 43н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утв. Приказом МФ РФ от 10.12.2002 г. № 126н.

Нор-Аревян Г.Г.

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

Многообразие форм собственности в настоящее время, расширение прав предприятий в управлении экономикой, отраслевые особенности производства требуют альтернативных, а подчас и многовариантных подходов при решении конкретных вопросов методики и техники ведения учета материально-производственных запасов.

Поэтому в комплексе мер по созданию системы бухгалтерского учета и финансового контроля большое значение имеет формирование полной и достоверной учетной информации о наличии, движении и оценке производственных запасов на предприятии, а также четкая организация внутрихозяйственного контроля их сохранности и использования в производстве.

Изменения в области бухгалтерского учета, направленные на приведение

действующих в России принципов и правил бухгалтерского учета в соответствие с мировыми стандартами, затронули и учет материальных ценностей.

В Международных стандартах основные вопросы бухгалтерского учета запасов отражает МСФО 2 «Запасы», которое определяет их как активы:

- предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;
- в процессе производства для такой продажи или
- в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

Согласно этому стандарту запасы классифицируются следующим образом:

1. Товары, земля и другое имущество, закупленные и хранящиеся для перепродажи.

2. Готовая продукция, выпущенная компанией.

3. Незавершенная продукция, выпущенная компанией и включающая сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе.

Финансовая отчетность в РФ должна постепенно приближаться к МСФО. Однако она может быть признана соответствующей международным стандартам, если будет отвечать всем требованиям МСФО и интерпретациям. ПБУ 5/01 предписывает оценивать материально-производственные запасы по фактической себестоимости. Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество или их текущая рыночная стоимость, стоимость продажи снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. По российскому стандарту бухгалтерского учета материально-производственные запасы могут оцениваться по:

- 1) средней себестоимости;
- 2) себестоимости каждой единицы;
- 3) себестоимость первых по времени приобретения материально-производственных запасов (ФИФО).

Что касается международной практики, то там предусмотрено только два метода:

- 1) ФИФО (основной порядок учета);
- 2) Средневзвешенной себестоимости (основной порядок учета).

В течение отчетного года по каждой группе (виду) материально-производственных запасов в качестве учетной политики может применяться один из перечисленных выше методов оценки.

Метод ФИФО (первое поступление — первый отпуск). В общепринятом понимании применение его предпочтительно в ситуации, когда цены к концу отчетного периода падают и для потребителя более целесообразным является включение в себестоимости продукции материалов по первой цене, более высо-

кой. Следовательно, изначальные, более высокие издержки по их изготовлению перекадываются на потребителя, а в балансе запасы учитываются в оценке на дату его составления, чем подтверждающих принципов рыночной экономики — принцип реальности оценки отдельных видов имущества. Метод ФИФО применим на предприятиях любой организационно-правовой формы собственности, так как в основе его лежит учет движения стоимостей материально-производственных запасов, а не физическое их движение в натуральных показателях по срокам поступления.

При использовании метода оценки по средней (средневзвешенной) себестоимости каждая единица (вид, группа) материально-производственных запасов, списанная на производство или оставшаяся в остатке, оценивается по стоимости, полученной путем деления суммы остатка и прихода на их количество.

Каждый из рассмотренных методов оценки материально-производственных запасов имеет свои достоинства и недостатки. Выбор метода определяется его влиянием на валюту баланса (исходя из принципа его реальности), отчет о прибылях и убытках (в части формирования финансового результата), налоговые платежи (прежде всего налога на прибыль) и решения, принимаемые администрацией (в части стратегии развития). В связи с этим при определении учетной политики наряду с выбором соответствующего метода оценки материально-производственных запасов не меньше, если не больше значение приобретает учет последствий изменения отдельных методов оценки.

Использование компьютерных технологий при большой номенклатуре и поступлении материально-производственных запасов от разных поставщиков и по разным ценам позволяет значительно снизить трудоемкость исчисления их себестоимости при отпуске в производство.

В то же время следует учитывать, что при применении одного и того же метода оценки списания таких запасов может быть получен различный конечный

результат, если исходной базой для расчета было структурное подразделение или предприятие в целом. Такой подход важно учитывать для целей финансового и управленческого учета. Необходимость в таком разделении существует на средних и крупных предприятиях, где запасы разделены по нескольким складам и их учет ведется в целом по предприятию. Для целей же финансового учета списание себестоимости целесообразно вести по каждому структурному подразделению, представленному как самостоятельное юридическое лицо и ведущему обособленный бухгалтерский учет.

Программа «1С: Предприятие» позволяет учесть эту особенность. Гибкая система программы дает возможность использовать для получения оценок любые методики расчета и порядок выбора промежутка времени, за который осуществляется расчет себестоимости отпущенных в производство материалов. Независимо от применяемого метода оценки списания материалов в производство программа «1С: Предприятие» позволяет проводить расчет себестоимости в реальном режиме времени, т.е. на дату отпуска материалов в производство. При проведении такого расчета в конце месяца результат будет иным, чем в условиях ручного способа, когда расчетным периодом является месяц.

Использование компьютерных технологий при расчете себестоимости материально-производственных запасов, направленных в производство, предъявляет жесткие требования к правильному, последовательному вводу в ЭВМ первичных учетных документов по движению указанных запасов. Программа «1С: Предприятие» позволяет задним числом откорректировать систему в части неправильно введенной информации, с точки зрения реальной последовательности формирования и ввода документов в компьютер, начиная с того документа, который эту последовательность нарушил.

В соответствии с нормами ПБУ 5/01 материально-производственные запасы

должны приниматься к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость МПЗ, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

К фактическим затратам на приобретение МПЗ относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации; затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;
- затраты до доведения материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации

по подработке, сортировке, фасовки и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказания услуг;

- иные затраты непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Перечень затрат является открытым, т.е. предусматривает возможность включения в фактическую себестоимость МПЗ отдельных расходов, непосредственно связанных с их приобретением. Не включают в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Фактическая себестоимость МПЗ при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально-производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Для внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации МПЗ фактическая себестоимость определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

При получении МПЗ по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, фактическая себестоимость определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактической себестоимостью МПЗ, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией в

обмен на другое имущество, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обязательствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Транспортные и другие расходы, связанные с обменом, присоединяются к стоимости полученных запасов непосредственно или предварительно зачисляются в состав транспортно-заготовительных расходов, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

В фактическую себестоимость МПЗ независимо от способов их поступления включаются также фактические затраты организации на их доставку и приведение в состояние, пригодное для использования.

Организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

МПЗ, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником.

При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимостью.

Фактическая себестоимость МПЗ, в которой они приняты к бухгалтерскому

учету, не подлежит к изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Оценка запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ России, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Материально-производственные запасы на конец отчетного года отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых методов оценки запасов.

Таким образом, различия между российскими и международными стандартами в учете материально-производственных запасов (МПЗ) можно выразить следующим:

Так, ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» предписывает оценивать МПЗ по фактической себестоимости. А на конец отчетного года материально-производственные запасы, которые морально устарели либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, должны отражаться в учете за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Однако при этом не ясно, как должны оцениваться запасы, текущая рыночная стоимость которых в одном отчетном периоде была ниже фактической себестоимости, а в следующем отчетном периоде выросла выше фактической себестоимости.

В соответствии с МСФО 2 «Запасы» МПЗ должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене реализации (то есть за вычетом расходов на продажу). Такой подход не предусмотрен в ПБУ 5/01.

Также, как известно, при списании материально-производственных запасов можно применять несколько способов. При этом, помимо списания запасов методом ФИФО или по средней себестоимости, разрешенных в МСФО, в РСБУ существует еще один метод, по себестоимости каждой единицы.

В соответствии с МСФО в стоимость запасов не включаются расходы будущих периодов, в то время как РСБУ это разрешено.

Биологические активы учитываются в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство». Российские стандарты бухгалтерского учета предполагают, что в составе запасов могут учитываться некоторые биологические активы, например молодняк животных;

В отличие от МСФО в РСБУ «другие объекты незавершенного производства» могут оцениваться: по фактической стоимости, в которую включаются только затраты, непосредственно связанные с производством данных объектов; по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям затрат; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, то есть исключая затраты на оплату труда персонала и прочие расходы. В МСФО незавершенное производство оценивается аналогично прочим запасам;

Порядок определения фактической себестоимости в РСБУ отличается от порядка, установленного МСФО, тем, что методы отнесения производственных накладных расходов на стоимость запасов описаны в соответствующих отраслевых положениях или инструкциях. Во многих случаях накладные расходы включаются в стоимость запасов, даже если они не могут быть прямо отнесены к производственному процессу. Например, все затраты по содержанию заготовительно-складских подразделений организации включаются в стоимость запасов;

И, наконец, в РСБУ отсутствуют указания относительно того, следует ли создавать резерв под снижение стоимости (обесценение) незавершенного производства. Согласно МСФО данный резерв должен создаваться.

Таким образом, при составлении отчетности для целей МСФО на основании данных российского бухгалтерского учета может потребоваться ряд существенных корректировок стоимости остатков запаса-

сов на конец периода и запасов, списанных на себестоимость.

В заключении необходимо отметить, что в настоящее время, в условиях продвижения РФ на мировой рынок постепенное приближение российского стандарта бухгалтерского учета к МСФО неизбежно, но на данный момент это лишь отдаленная перспектива, так как российская экономика, российский бухгалтерский учет еще не готовы к переходу, это в первую очередь связано с тем, что в России существует подчинение бухгалтерской информации специфическим правилам и требованиям налогового законодательства. А при ведении бухгалтерского учета работникам бухгалтерских служб необходимо четко придерживаться дейст-

вующей в России нормативно-законодательной базы, в том числе и Налогового кодекса.

Библиографический список

1. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учёте» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
2. Налоговый кодекс РФ (часть 1 и 2).
3. Морозова Л.Л. Учет материально-производственных запасов: практическое руководство. — М.: Актив, 2009.
4. Смирнова Н.К. Оценка материально-производственных запасов // Бухгалтерское приложение. — 2008. — № 31.
5. Семенихин В.В. Материально-производственные запасы: сложные вопросы, хозяйственные ситуации, практические примеры. — М.: Эксмо-Пресс, 2009.

Смертина Е.Н.

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ КОНВЕРГЕНЦИИ МСФО И ГААП

Расширение мирохозяйственных связей России, более активные попытки привлечь существенные иностранные инвестиции, выход отечественных эмитентов на международные рынки ценных бумаг выдвигают совершенно новые требования к языку междоународного общения. Насколько сам по себе бизнес интернационален, настолько необходим и адекватный международный язык междоународного общения. Язык бизнеса должен быть открытым, стандартизированным.

В России работа с международными стандартами финансовой отчетности началась после принятия Указа Президента Российской Федерации от 3 апреля 1997 г. № 278 «О первоочередных мерах по реализации Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «Порядок во власти — порядок в стране», в котором впервые подчеркивалась необходимость перехода на международные стандарты. В данном документе записано: «Разработать и утвердить программу перехода с 1998 г. на международные стандарты бухгалтерского учета».

Во исполнение Указа было принято постановление Правительства РФ от 6 мар-

та 1998 г. № 283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».

Бухгалтерский учет, существовавший в старой системе экономических отношений, определялся, во-первых, общественным характером собственности, во-вторых, потребностями государственного управления экономикой. Главным потребителем бухгалтерской информации выступало само государство в лице системы отраслевых министерств и ведомств, статистических и финансовых органов.

Необходимость адекватной трансформации бухгалтерского учета вызвана коренными изменениями гражданско-правовой среды и системы общественных отношений России. Целью реформирования системы бухгалтерского учета является приведение национальной системы счетоводства в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и в конечном счете с требованиями рыночной экономики в условиях ее государственного регулирования.

Необходимо сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечи-

вающих информацией в первую очередь предполагаемых инвесторов, оказывающих практическую помощь руководителям хозяйствующих субъектов регионов России в осмыслении и внедрении новой реформированной модели бухгалтерского учета с одновременной увязкой реформ учета с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне.

Генеральные направления реформы — нормативно-правовое регулирование, формирование нормативной базы стандартов, методическое обеспечение (подготовка инструкций, методических указаний, пособий), кадровое обеспечение, международное сотрудничество. Для этого необходимо переориентировать нормативное регулирование с учетного процесса на финансовую отчетность, достигнуть органичного сочетания нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти и рекомендаций профессионалов.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (Приказ Минфина РФ № 180 от 1.07.2004 г.) предусматривает формирование инфраструктуры применения МСФО и изменение всей системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности с более широким привлечением к этому процессу профессионального сообщества нашей страны.

Повышенный интерес к МСФО можно объяснить следующим:

- во-первых, формирование отчетности в соответствии с МСФО является одним из необходимых условий, которые открывают российским предприятиям возможность приобщения к международным рынкам капитала. Одной из причин недостатка притока инвестиций в Россию на сегодняшний день является отсутствие достоверной информации об истинном финансовом положении и финансовых результатах организаций. В настоящее время выход на крупнейшие фондовые биржи для российских компаний возможен лишь при условии признания ими

международных стандартов учета. Также развитие отечественного фондового рынка, его интернационализация могут быть ускорены в результате адаптации этих стандартов;

- во-вторых, как показывает международная практика, финансовая отчетность, которая сформирована согласно международным стандартам финансовой отчетности, отличается более высокой информативностью и полезностью для пользователей. Стандарты изначально ориентируются на конкретных пользователей и исходят из критерия полезности финансовой информации для принятия пользователями экономических решений;

- в-третьих, использование международных стандартов финансовой отчетности позволяет значительно сократить время и ресурсы для разработки принципиально новых национальных правил учета и отчетности. Приобщение российской системы учета к МСФО позволит наиболее рационально решить проблему создания эффективной системы бухгалтерского учета и отчетности, отвечающей потребностям рыночной экономики;

- в-четвертых, использование МСФО закладывает основу для развития бухгалтерской профессии, расширяя круг полномочий и обязанностей отечественных бухгалтеров, а также знаний и навыков, и в итоге ведет к увеличению значимости учета для устойчивого развития экономики.

Глобализация коммерческой деятельности и увеличившаяся возможность выхода на международные рынки капитала привели к выделению двух международных систем подготовки финансовой отчетности — МСФО и ГААП США. С 2001 г. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО) и Совет по стандартам финансового учета (США) уделяют все больше внимания сближению МСФО и Общепринятых принципов бухгалтерского учета США (ГААП). Это подтверждается заключенным в октябре 2002 г. в городе Норуолке (штат Коннектикут, США) соглашением и подписанным в феврале

2006 г. Протоколом о намерениях между Советом по стандартам финансового учета США (ССФУ) и Советом по МСФО. Для достижения согласованности Советы определили в качестве приоритетных следующие задачи: провести краткосрочный проект, который был бы направлен на исключение ряда расхождений между ГААП и МСФО; исключить прочие расхождения, которые существовали по состоянию на 1 января 2005 г., что планируется осуществить посредством будущих рабочих программ, т. е. при совместном рассмотрении основных проектов; продолжать сотрудничество по совместным проектам; содействовать тому, чтобы соответствующие органы интерпретации координировали свою деятельность. Советы обязались предоставить все необходимые ресурсы для того, чтобы завершить основные проекты и начать рассмотрение выявленных различий с целью достичь согласованности посредством принятия единых решений.

В направлении международной конвергенции были достигнуты существенные результаты. Ряд стран обязались принять МСФО или привести в соответствие свои национальные стандарты в соответствие с МСФО начиная с 2005 г. или после этой даты. Однако крупнейший международный рынок капитала — рынок США — пока не принял на себя такого обязательства. Определенные сложности связаны с тем, что ССФУ имеет собственную структуру управления, которая выстроена с учетом интересов групп составителей и пользователей отчетности согласно ГААП, а также надзорной и законодательной среды. Принимая во внимание соглашения о совместной деятельности, крайне важно соблюдать баланс между интересами пользователей МСФО и пользователей ГААП США, так как деятельность Советов направлена на осуществление конвергенции МСФО и ГААП.

Пользователи МСФО выражают озабоченность тем фактом, что сближение МСФО и ГААП означает фактическое принятие МСФО принципов ГААП. Про-

блема заключается в том, что МСФО и ГААП представляют собой две совершенно разные системы подготовки финансовой отчетности. Система ГААП построена на подробных правилах, согласно которым в ряде случаев основной акцент сделан на юридическую форму сделок и соглашений, а не на экономическое содержание. Система МСФО, напротив, построена на своде принципов и менее подробна, акцент делается на экономическое содержание и применения суждения. Многие мировые экономисты считают, что конвергенция МСФО и ГААП должна быть направлена на разработку новых стандартов и единых механизмов интерпретации, а не на исключение специфических различий между действующими МСФО и ГААП.

Большое влияние на распространение и внедрение международных стандартов финансовой отчетности оказывает ряд международных экономических организаций. В частности, Международная организация комиссий по ценным бумагам и биржам рассматривает использование международных стандартов финансовой отчетности в качестве основы для листинга ценных бумаг, привлечения капитала и инвестирования на всем мировом пространстве. Большая часть крупнейших международных компаний-нерезидентов США зарегистрированы, помимо фондовых бирж своей страны, на Нью-Йоркской фондовой бирже и, следовательно, должны выполнять требования Комиссии по ценным бумагам и биржам. Компании, предоставляющие финансовую отчетность на фондовую биржу, должны представлять сверку национальных стандартов с ГААП США по прибыли и капиталу.

В феврале 2000 г. Комиссия по ценным бумагам и биржам опубликовала Концепцию принятия международных стандартов. Концепция определяла основные проблемы, которые должны быть решены в рамках МСФО, для того чтобы МСФО стали приемлемыми для представления финансовой отчетности при размещении ценных бумаг на биржах

США. Этот документ был подготовлен в форме вопросов, которые касались возможности использования и практики применения МСФО. Помимо этого, Концепция затрагивала и ряд других вопросов, например, стандартов аудита, обеспечения качества аудита, регулирования и наблюдения за внедрением. Комиссия по ценным бумагам и биржам указывала на то, что она не концентрирует внимание на различиях между МСФО и ГААП, но она считает их наличие нежелательным и указывает, что в качестве основы, которой должны соответствовать МСФО, должны применяться ГААП. Большинство международных фондовых бирж (включая биржи ЕС, Сиднея и Цюриха) уже принимали финансовую отчетность, подготовленную согласно МСФО, в целях осуществления торговли ценными бумагами. Исключения составляли биржи Канады и США.

27 февраля 2006 г. ССФУ и Совет по МСФО опубликовали Меморандум о взаимопонимании, который вновь подтверждает совместные задачи Советов по разработке высококачественных стандартов финансовой отчетности с целью их использования на международных рынках капитала. Советы пришли к соглашению о том, что попытка исключить различия между стандартами, положения которых требуют улучшения, не является лучшим решением. Они считают, что необходимо разрабатывать новые совместные стандарты, и первоочередным является разработка концептуальных основ составления финансовой отчетности. Концепция подготовки финансовой отчетности должна представлять собой теоретические положения, по которым можно сверять вопросы теоретического применения и эффективность которых определяется тем, насколько адекватны полученные с их помощью решения практических вопросов. В настоящее время Совет по МСФО и ССФУ США работают над совместным проектом по разработке согласованной Концепции. До настоящего момента были опубликованы только предварительные проекты

по отдельным разделам предложенной Концепции.

Существование Концепции положительным образом отразилось на степени точности и последовательности стандартов бухгалтерского учета, выпущенных различными органами, занимающихся разработкой стандартов. Однако на практике разработчики стандартов использовали этот документ как механизм исключения нежелательной практики. Концепция Совета по МСФО и ССФУ предоставляет возможность финансовому сообществу критически рассмотреть и затронуть спорные моменты.

На международном уровне приведение в соответствие процесса подготовки финансовой отчетности продолжается значительными темпами. Следуя инициативе Европейского сообщества о введении в 2005 г. требования ко всем компаниям, зарегистрированным в ЕС, об обязательной подготовке консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО, транснациональные американские компании будут предоставлять отчетность по МСФО уже с 2010 г., а с 2014 г. МСФО будут обязательны для всех американских компаний. Как свидетельствует мировая практика, переход к использованию МСФО является постепенным и целенаправленным процессом. Невозможность такого перехода в один день (и даже в один год) обусловлена необходимостью реализации широкого круга мероприятий, делающих этот переход реальным. Предложения Комиссии по ценным бумагам и биржам будут обсуждаться. Совет по МСФО и ССФУ США принимает во внимание вопросы, актуальные для пользователей, лиц, занимающихся подготовкой финансовой отчетности, и регулирующих органов, а также включает в программу актуальные и значимые с практической точки зрения вопросы. Обязательным условием для этого является разработка стандартов на базе Концепции, одобренной всеми заинтересованными сторонами.

Библиографический список

1. Приказ Минфина РФ № 180 от 1.07.2004 г. «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу».

2. Указ Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 «Об утверждении про-

граммы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».

3. Оверченко М. Прощай, ГААП // Ведомости. — 29.08.2008.

4. Бонэм М., Кертис М. и др. Применение МСФО. — М., 2008.

Стефанова С.Н.

ОЦЕНКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Эффективное управление хозяйствующим субъектом в значительной степени зависит от уровня информационного обеспечения руководителей подразделений и служб. Необходимая для оперативного управления предприятием информация по учету затрат на производство продукции и ее продаже формируется в управленческом учете. Сведения предназначены для использования внутри предприятия, являются коммерческой тайной и закрыты для внешних пользователей.

В настоящее время управленческий учет получает все большее практическое применение на предприятиях. Этому способствует прогрессивная тенденция развития отечественного учета в соответствии с международными принципами.

Системы учета затрат с точки зрения использования информации для целей управления можно классифицировать: по полноте включения в себестоимость выделяются системы учета полной себестоимости и «Директ-костинг»; по оперативности учета затрат — система учета фактических затрат и «Стандарт-кост» [10, с. 220].

Учет фактических полных затрат традиционен для нашей учетной практики и соответствует законодательству. Системы учета «Директ-костинг» и «Стандарт-кост» в чистом виде пока не нашли применения.

Система учета «Директ-костинг» основана на классификации затрат на переменные, зависящие от объема производства, и постоянные, не зависящие от деловой активности предприятия. На счете 20 «Основное производство» учитываются только переменные производ-

ственные затраты и определяется фактическая сокращенная себестоимость готовой продукции. Постоянные административно-управленческие и коммерческие расходы относятся на счет 90 «Продажи».

Система управленческого учета «Стандарт-кост» предопределяет учет фактических затрат в пределах норматива, отклонений от норматива и изменений норматива, является аналогом нормативного метода учета и калькулирования себестоимости готовой продукции.

В международной учетной практике имеет место интеграция этих двух систем управленческого учета в «Стандартный директ-костинг», при этом нормируются переменные и постоянные расходы и выявляются отклонения от нормативов по причинам и виновникам. Такой контроль уровня затрат обеспечивает оперативное управление затратами.

В отечественной учетной практике управленческий учет затрат не обособлен, однако некоторые его элементы разрешены к применению. В ряде нормативных актов содержится информация, соответствующая принципам управленческого учета. В законе РФ «О бухгалтерском учете» отмечается необходимость конфиденциальности бухгалтерской информации: «Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной» [1, ст.1, п. 4].

В соответствии с системой управленческого учета «Директ-костинг» «... коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полно-

стью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности» [5, р. II, п. 9]. В инструкции к плану счетов представлен порядок списания условно-постоянных административно-управленческих расходов не на себестоимость продукции, а на продажу [6, с. 41]. В форме отчетности № 2 «Отчёт о прибылях и убытках» эти расходы выделяются отдельной статьёй, если в учётной политике предприятия отражён такой вариант списания постоянных затрат [3, р. V].

Предприятие, ведущее учёт затрат по нормативному методу, применяет сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» со списанием на продажу отклонений фактической себестоимости готовой продукции от нормативной, такой порядок учёта отклонений применяется в системе управленческого учёта «Стандарт-кост» [7, с. 218].

В целях оперативного управления хозяйствующим субъектом очень важно своевременно получать информацию о финансовых результатах от реализации готовой продукции. В подготовке такой информации важную роль играет способ оценки готовой продукции, используемый в управленческом учете. Оценка как элемент метода бухгалтерского учёта зависит от способа калькуляции себестоимости продукции, работ, услуг и системы учёта затрат. В зависимости от специализации производственного процесса в учётной политике предприятия может быть избран один из вариантов оценки готовой продукции в отчетности и текущем учете [2, р. IV, п. 18]: фактическая себестоимость; плановая себестоимость; нормативная полная себестоимость; фактическая сокращённая себестоимость; нормативная сокращённая себестоимость; справедливая стоимость.

Влияние выбора способов оценки готовой продукции на подготовку управленческой информации прослеживается в корреспонденциях счетов.

Пример 1. На предприятиях с узкоспециализированным и краткосрочным производственным процессом возможно отражение готовой продукции по фактической полной себестоимости в балансе и

оперативном учете, например в добывающей отрасли. Составляются следующие корреспонденции счетов:

1. Учтены полные фактические затраты производства /ежемесячно/:

Дт 20 Кт 10, 70, 69, 02, 23, 76, 25, 26. — 10000 руб.

2. Принята к учету готовая продукция по фактической себестоимости:

Дт 43 Кт 20 — 10000 руб.

3. Отгружена готовая продукция покупателю по фактической себестоимости: Дт 90/2 Кт 43 — 10000 руб.

4. Предъявлен счет покупателю по ценам реализации:

Дт 62 Кт 90/1 — 14160 руб.

5. Отражён налог на добавленную стоимость:

Дт 90/3 Кт 68 — 2160 руб.

6. Определён финансовый результат от продажи (прибыль)

Дт 90/9 Кт 99 — 2000 руб.

Система учёта фактической полной себестоимости соответствует отечественным нормативным актам по бухгалтерскому учёту и налогообложению. Однако использование этой системы учёта не даёт возможности подготовить информацию для оперативного контроля уровня затрат на производство продукции.

Пример 2. В приказе об учётной политике организации закреплён способ оценки готовой продукции в текущем учёте по плановой полной себестоимости без применения сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», а в отчётности — по фактической себестоимости. При этом отклонения фактической себестоимости от плановой отражаются на сч. 43 «Готовая продукция» на отдельном субсчёте. В случае если в конце отчётного периода не вся готовая продукция реализована, необходимо отклонения распределить между реализованной и оставшейся на складе продукцией по среднему проценту. Процент отклонений рассчитывается как отношение суммы отклонений фактической себестоимости от плановой начального остатка и поступившей продукции к стоимости остатка и поступившей продукции по плановой себестоимости.

Например, на сельскохозяйственных предприятиях с длительным процессом выращивания растений и животных фактические затраты на производство определяются в конце года, а готовая продукция принимается к учету и реализуется в течение года по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактических затрат дополнительной записью или способом «сторно». Для сравнительной характеристики методов оценки готовой продукции в данном примере используются те же суммы.

1. Учтены фактические затраты на производство в конце года:

Дт 20 Кт 10, 70, 69, 02, 23, 76, 25, 26 — 10000 руб.

2. Принята к учету готовая продукция в течение года по плановой себестоимости: Дт 43 Кт 20 — 7000 руб.

3. В течение года готовая продукция отгружена покупателю по плановой себестоимости: Дт 90/2 Кт 43 — 7000 руб.

4. В течение года предъявлен счет покупателю по цене реализации: Дт 62 Кт 90/1 — 14160 руб.

5. Отражен налог на добавленную стоимость: Дт 90/3 Кт 68 — 2160 руб.

6. В конце года плановая себестоимость проданной продукции корректируется до фактической дополнительной записью, так как фактические затраты больше плановых: Дт 90/2 Кт 20 — 3000 руб.

7. Определен финансовый результат от продажи готовой продукции (прибыль): Дт 90/9 Кт 99 — 2000 руб.

Рассмотренный пример оценки готовой продукции в отчетности по фактической себестоимости, а в текущем учете — по плановой себестоимости создает условия для анализа отклонений только в конце года и не обеспечивает руководителей организаций оперативной информацией для контроля уровня затрат.

Пример 3. Для оперативного контроля затрат на производство готовой продукции, т.е. для управления затратами, применяется нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции, являющейся аналогом системы управленческого учета

«Стандарт-кост». Основное условие применения нормативного метода — разработка нормативов затрат и оперативный учет отклонений. В приказе об учетной политике предусмотрен вариант оценки готовой продукции в отчетности и текущем учете по нормативной себестоимости с использованием сч. 40 «Выпуск продукции (работ и услуг)». На дебете счета учитывается фактическая себестоимость выпущенной продукции, на кредите — её нормативная себестоимость. Отклонения фактических затрат от нормативов выявляются на сч. 40 и относятся на продажу. Для корреспонденции счетов использованы суммы предыдущих примеров.

1. В течение месяца отражается принятие к учету готовой продукции по нормативной себестоимости: Дт 43 Кт 40 — 7000 руб.

2. В течение месяца отгружается готовая продукция покупателю по нормативной себестоимости: Дт 90/2 Кт 43 — 7000 руб.

3. В конце месяца учтены фактические затраты производства:

Дт 20 Кт 10, 70, 69, 02, 23, 76, 25, 26 — 10000 руб.

4. В конце месяца списаны фактические затраты основного производства: Дт 40 Кт 20 — 10000 руб.

5. В конце месяца отклонения фактических затрат от нормативных списываются на продажу: Дт 90/2 Кт 40 — 3000 руб.

6. Предъявлен счет покупателю и отражается выручка от продажи готовой продукции: Дт 62 Кт 90/1 — 14160 руб.

7. Отражен налог на добавленную стоимость: Дт 90/3 Кт 68 — 2160 руб.

8. Определяется финансовый результат от продажи готовой продукции — (прибыль): Дт 90/9 Кт 99 — 2000 руб.

Счет 40 целесообразно применять в организациях с ритмичным циклом выпуска продукции, что позволяет оперативно выявлять отклонения по причинам и виновникам и принимать своевременные меры по устранению неблагоприятных факторов. В сельскохозяйственных

предприятиях сч. 40 применять не целесообразно, т.к. фактическая себестоимость готовой продукции определяется только в конце года. В связи с тем что на счёте 40 выявление отклонений может производиться лишь в конце года, теряется возможность оперативного анализа отклонений.

Пример 4. Оценка готовой продукции по фактической сокращённой себестоимости применяется в системе «Директ-костинг» для принятия оперативных управленческих решений: определения ассортимента выпускаемой продукции, точки безубыточности, нижней границы цены. В себестоимость готовой продукции включаются только переменные производственные затраты, а постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы относят на продажу.

1. Учтены фактические переменные затраты на производство готовой продукции: Дт 20 Кт 10, 70, 69, 22, 23, 76, 25 (переменные) — 6000 руб.

2. Принята к учёту готовая продукция по фактической сокращённой себестоимости: Дт 43 Кт 20 — 6000 руб.

3. Готовая продукция отгружена покупателю по сокращённой себестоимости: Дт 90/2 Кт 43 — 6000 руб.

4. Предъявлен счёт покупателю по цене реализации: Дт 62 Кт 90/1 — 14160 руб.

5. Отражён НДС: Дт 90/3 Кт 68 — 2160 руб.

6. Списаны на продажу постоянные расходы: Дт 90/2 Кт 25 (постоянные), 26 — 4000 руб.

7. Определён финансовый результат от продажи готовой продукции (операционная прибыль): Дт 90/9 Кт 99 — 2000 руб.

Пример 5. Нормативная сокращённая себестоимость готовой продукции применяется в управленческом учёте в целях контроля уровня переменных и постоянных затрат, выявления причин отклонений затрат по причинам и виновникам. Нормируются переменные и постоянные затраты, что соответствует интегрированной системе «Стандартный Ди-

рект-костинг». В этом случае на кредите сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается нормативная сокращённая себестоимость готовой продукции, на дебете — фактическая сокращённая себестоимость. Готовая продукция оценивается в отчётности и текущем учёте по нормативной сокращённой себестоимости.

1. В течение месяца принимается к учёту готовая продукция по нормативной сокращённой себестоимости: Дт 43 Кт 40 — 5000 руб.

2. В течение месяца отгружена готовая продукция покупателю по нормативной сокращённой себестоимости: Дт 90/2 Кт 43 — 5000 руб.

3. В конце месяца учётные фактические переменные затраты на производство готовой продукции в пределах норматива и отклонений от нормативов: Дт 20 Кт 10, 70, 69, 02, 23, 76, 25 (переменные) — 6000 руб.

4. В конце месяца списываются фактические переменные затраты производства: Дт 40 Кт 20 — 6000 руб.

5. Отклонение фактических переменных затрат от норматива списано на продажу: Дт 90/2 Кт 40 — 100 руб.

6. В конце месяца списываются постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы в пределах норматива и отклонения от нормативов: Дт 90/2 Кт 25 (постоянные), 26 — 4000 руб.

7. Предъявлен счёт покупателю по цене реализации: Дт 62 Кт 90/1 — 14160 руб.

8. Отражён НДС: Дт 90/3 Кт 68 — 2160 руб.

9. Определён финансовый результат от продажи: Дт 90/9 Кт 99 — 2000 руб.

Пример 6. В международной практике применяется оценка готовой продукции в балансе и текущем учёте по справедливой стоимости.

Применение такой оценки предусматривается рядом международных стандартов: МСФО 2 — «Запасы», МСФО 18 — «Выручка», МСФО 41 — «Сельское хозяйство». Справедливая стоимость (рыночная цена) выражается в сумме денежных средств, достаточной для приобрете-

ния актива или исполнения обязательства при совершении сделки между участниками активного рынка. Активный рынок — это рынок однородных товаров, на которых продавцы и покупатели могут быть найдены в любое время и информация о рыночных ценах публикуется.

Отметим особенности оценки сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости. В МСФО-41 «Сельское хозяйство» раскрываются особенности оценки активов растениеводства и животноводства по справедливой стоимости, дается трактовка терминов, характеризующих сущность сельскохозяйственной деятельности, раскрывается методика оценки биологических активов в момент их признания, изменения оценки растений и животных в результате биотрансформации, оценки сельскохозяйственной продукции. В основе расчета справедливой стоимости лежит рыночная цена, уменьшенная на сумму расходов по доставке биологического актива или сельхозпродукции на рынок и сумму расчетных сбытовых расходов (комиссионных расходов посредникам, сборов, пошлин и др.).

Сельскохозяйственная продукция, полученная путем отделения от биологического актива, оценивается по справедливой стоимости, установленной в момент ее сбора (например, зерно, молоко). Эта продукция приходится как запасы в соответствии с МСФО-2 «Запасы», поэтому изменение запасов (например, продажа) не относится к сельскохозяйственной деятельности.

Следовательно, справедливая стоимость биологических активов в момент их признания в учете, изменение справедливой стоимости биологических активов за отчетный период и справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции в момент ее признания на отчетную дату представляют собой доходы от сельскохозяйственной деятельности. При сопоставлении доходов с расходами определяется финансовый результат производства за период, в котором они имели место [9, с. 450].

Использование справедливой стоимости для оценки состояния биологиче-

ских активов вызывает изменение характеристики синтетического операционного активного счета 20 «Основное производство». Он становится не калькуляционным, а сопоставляющим, так как на дебете отражаются расходы, на кредите — доходы от сельскохозяйственной деятельности. При сопоставлении доходов и расходов определяется финансовый результат, при получении прибыли — счет пассивный, при получении убытка — активный.

Нам представляется, что особенности использования справедливой стоимости в учете сельскохозяйственного производства отражены в приведенных ниже корреспонденциях счетов.

1. Учтены фактические затраты на выращивание озимой пшеницы: Дт20 Кт 70,69,10.23,02,76,25,26 — 200 тыс. руб.

2. Приходится зерно озимой пшеницы по справедливой стоимости, одновременно отражается момент первоначального признания потребляемого зрелого биологического актива, изменения справедливой стоимости в результате трансформации биологического актива, первоначального признания сельскохозяйственной продукции (доход):

Дт 43 Кт20 -250 тыс. руб.

3. Определяется прибыль в момент признания готовой сельскохозяйственной продукции — зерна.

Дт 20 Кт 99 -50 тыс. руб.

Обзор рассмотренных способов оценки готовой продукции позволяет сделать вывод о том, что для оперативного управления затратами необходимо выбирать варианты оценки готовой продукции в системах управленческого учета «Стандарт-кост» и «Стандартный Директ-костинг», позволяющие контролировать уровень затрат в течение отчетного периода.

Представляет интерес и оперативность получения информации о финансовых результатах от реализации готовой продукции. К оперативной, на наш взгляд, следует отнести информацию, которую можно получить за минимальное количество процедур (шагов), т.е. корреспонденций счетов по учёту затрат основного производства, принятию к учёту го-

товой продукции, её отгрузке покупателю и определению финансового результата от продажи.

Сопоставление корреспонденций счетов в рассмотренных примерах свидетельствует о том, что наименьшее количество бухгалтерских процедур /шагов/ отмечено при оценке готовой продукции по справедливой стоимости. Следовательно, метод оценки готовой продукции по справедливой стоимости предоставляет возможность оперативно определять финансовый результат от продажи готовой продукции и в большей степени соответствует требованиям оперативного управления предприятием.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 21.11 1996 г. № 129 — ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями от 30.06.2003 г. № 86 — ФЗ).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106 н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99 г. № 43 н (в редакции приказа Минфина РФ 18.09.2006 г. № 115 н).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33 н (в редакции приказа Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 116 н).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ 06.05.99 г. № 33 н. (в редакции приказа Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 116 н).
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. — М.: Эксмо, 2007. — 112 с.
7. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. — М.: Омега — Л, 2004. — 576 с.
8. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. — М.: Бератор-Пресс, 2005.
9. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и отчетности. — М.: ИНФРА-М, 2005. — 472 с.
10. Стефанова С.Н., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий. — Ростов н/Д: Феникс, 2008. — 349 с.
11. Управленческий учет. Учебное пособие / Под. ред. А.Д. Шеремета, — М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2002.

Ткаченко И.Ю.

УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРОИЗВОДСТВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Производства по переработке растениеводческого сырья являются одним из видов промышленных производств в сельскохозяйственных организациях. К ним относятся: мельницы, крупорушки, маслособойное производство, комбикормовое производство, консервирование и переработка овощей и фруктов, лесопильное производство, кирпично-черепичное и др. Учет затрат и выхода продукции промышленных производств ведется на

счете 20.3 «Промышленное производство» на аналитических счетах по видам производств в разрезе статей затрат.

Учет производственных затрат по калькуляционным статьям обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции (услуг) промышленных производств, позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность, выявить влияние факторов, сформировавших данный уровень себестоимости, а

также искать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции (услуг).

Статьями затрат в промышленных производствах могут быть следующие:

1. Сырьё для переработки.
2. Топливо и энергия на технологические цели.
3. Работы и услуги сторонних организаций.
4. Оплата труда:
 - а) основная;
 - б) дополнительная;
 - в) натуральная;
 - г) другие выплаты.
5. Отчисления на социальные нужды.
6. Содержание основных средств:
 - а) амортизация;
 - б) ремонт и техническое обслуживание основных средств.
7. Работы и услуги вспомогательных производств.
8. Прочие затраты.
9. Потери от брака.
10. Общепроизводственные расходы.
11. Общехозяйственные расходы.

По статье «Сырьё для переработки» учитывается:

в производстве комбикормов — стоимость зерна, зерносмесей, травяной муки, жома, кормовых дрожжей, сухого обрат, мясокостной и рыбной муки, минерального сырья, микродобавок и других компонентов;

в мукомольном производстве — стоимость зерна, крупы;

в маслобойном производстве — стоимость семян, зерна;

в первичной обработке льна и льняных культур — стоимость соломки, тресты;

в производстве по переработке овощей, фруктов и картофеля — стоимость овощей, плодов и картофеля, бобовых, специй, консервантов и других продуктов и материалов;

в винодельческом производстве — стоимость винограда, плодов и ягод, виноматериалов, сокоматериалов, спирта-ректификата, сахара, вакуум-сусла, коньячного спирта, лимонной кислоты и пр.;

на скотоубойной площадке (цехе) — стоимость скота, птицы, зверей, кроликов, каракульских ягнят;

в производстве молочной продукции — стоимость молока, сахара, ванилина и других продуктов;

в мясоперерабатывающем производстве — стоимость мяса в тушах, субпродуктов, муки, жиров, крахмала, белковых наполнителей, натуральных и искусственных оболочек и т.д.;

на лесопильном производстве — стоимость леса круглого;

в кирпично-черепичном — стоимость песка и глины.

Сельскохозяйственное сырьё собственного производства (зерно, овощи, плоды, молоко, животные и др.), отпущенное для переработки в промышленные производства, списывают в течение года по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической.

По статье «Топливо и энергия для технологических целей» учитывается:

— стоимость приобретаемого со стороны топлива всех видов, расходуемого на технологические цели,

— стоимость приобретаемых всех видов энергии — электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов, расходуемой на технологические нужды.

По статье «Работы и услуги сторонних организаций» учитывается стоимость работ и услуг по изготовлению промышленной продукции, оказываемых сторонними организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции.

По статье «Оплата труда» учитываются все виды начисленных денежных и натуральных выдач, носящих характер оплаты труда и включаемых в себестоимость продукции, работникам различных категорий, непосредственно занятым в технологическом процессе соответствующего промышленного производства.

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражают обязательные отчисления единого социального налога по установленным ставкам в Федеральный бюджет, Фонд социального страхования

РФ, Фонды обязательного медицинского страхования и Пенсионный фонд РФ от всех видов оплаты труда работников, занятых в промышленных производствах.

По статье «Содержание основных средств» учитываются:

- расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства, эксплуатируемые в промышленных производствах;

- отчисления на социальные нужды, начисленные на вышеуказанные выплаты;

- амортизационные отчисления основных средств, непосредственно относимые на данное производство, исходя из учетной стоимости объектов основных средств по установленным нормам в зависимости от срока их полезного использования;

- затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

По статье «Работы и услуги» отражаются затраты на работы и услуги вспомогательных производств своей организации, обеспечивающих производственные нужды.

По статье «Налоги, сборы и другие платежи» учитываются: земельный налог, платежи за допустимые в пределах установленных лимитов выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, транспортный и другие налоги, определенные действующим законодательством;

По статье «Прочие затраты» отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, но не относящиеся ни к одной из указанных выше статей.

По статье «Потери от брака» отражают стоимость окончательно забракованной продукции, расходы по исправлению брака, а также стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, испорченных сверх установленных норм при наладке оборудования.

По статье «Общепроизводственные расходы» отражают общепроизводственные расходы в цехах.

Предварительно общепроизводственные расходы учитываются на счёте

25.3 «Общепроизводственные расходы промышленных производств». Эти расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в данной отрасли. При этом общепроизводственные расходы распределяются на объекты учета затрат пропорционально выбранной базе распределения.

По статье «Общехозяйственные расходы» учитываются затраты, связанные с управлением производства в целом по организации.

Предварительно общехозяйственные расходы учитываются на счёте 26 «Общехозяйственные расходы». При этом общехозяйственные расходы распределяются на объекты учета затрат пропорционально выбранной базе распределения.

Для рациональной организации производственного учета важным моментом является определение объектов учета затрат, методов учета затрат, объектов калькулирования, калькуляционных единиц и методов калькулирования себестоимости продукции.

Объекты учета затрат в промышленных производствах — это виды производств.

Метод учета затрат на производство представляет собой совокупность приемов и способов наблюдения за производственными затратами, обеспечивающих достоверное и всестороннее их отражение по объектам учета и позволяющих получать объективные обобщенные показатели.

Для отражения затрат в зависимости от выбора того или иного объекта учета в промышленных производствах могут применяться следующие основные методы: простой, позаказный, попередельный, по процессный. Применение конкретных методов учета затрат определяется учетной политикой каждой организации, формирование которой непосредственно зависит от особенностей хозяйственной деятельности.

По мере осуществления затрат в промышленных производствах в течение года на основании первичных и сводных документов делается бухгалтерская запись: дебет счёта 20.3 «Промышленное производство» соответствующий анали-

тический счет кредит счетов 70, 69, 10, 76,60, 02, 23, 25, 26, 97 и т. д. в зависимости от того, какие затраты совершаются в производстве.

В результате переработки сырья из производства получают готовую продукцию, которую в течение отчетного года приходуя по плановой себестоимости и оформляют бухгалтерской записью: дебет счетов 43, 10 и кредит счета 20.3 «Промышленное производство».

Фактическая себестоимость продукции может быть определена только в конце отчетного года в процессе закрытия счетов.

Закрытие аналитических счетов в составе счета 20.3 «Промышленное производство» должно производиться во взаимосвязи с закрытием аналитических счетов растениеводства и животноводства. При этом необходимо соблюдать следующую последовательность:

1. Распределяются общепроизводственные расходы промышленных производств, если они учитываются на отдельных аналитических счетах в составе счета 20.3 «Промышленное производство», а не на счете 25.3 «Общепроизводственные расходы промышленных производств». При этом базой для распределения по промышленным производствам, перерабатывающим сельскохозяйственное сырье, являются затраты без стоимости сырья.

2. Закрываются аналитические счета переработки продукции растениеводства: производство травяной муки, гранул, комбикормов, переработка зерна на дерть. Это надо сделать до закрытия аналитических счетов по учету затрат в животноводстве, так как такая продукция может быть использована в качестве корма в животноводстве.

Таким образом, закрытие аналитических счетов к счету 20.3 «Промышленное производство» осуществляют с учетом внутреннего оборота, в соответствии с правилом: от производств с максимумом оказываемых услуг к производствам с максимумом получаемых услуг.

Исчисление фактической себестоимости продукции промышленных произ-

водств осуществляется исходя из суммы затрат на выработку продукции, включая сырье и материалы, используемые в производстве (за вычетом стоимости возвратных и безвозвратных отходов по цене возможной реализации или использования), и объемов производства продукции.

Методы калькуляции, применяемые при исчислении себестоимости продукции промышленных производств, зависят от технологии производства. Калькулирование себестоимости производится, как правило, в два этапа. Сначала исчисляется себестоимость всего объема отдельных видов продукции (калькуляционного объекта), а затем — себестоимость калькуляционной единицы. При этом наиболее трудоемким и сложным является разграничение затрат по объектам калькуляции — отдельным видам продукции, которые осуществляются различными способами. Поэтому при выборе способов калькуляции себестоимости продукции необходимо исходить не из заключительной стадии (расчета единицы продукции), а из всего комплекса калькуляционных работ.

При исчислении себестоимости продукции промышленных производств могут применяться следующие методы калькулирования:

- прямое отнесение затрат по видам продукции;
- исключение затрат на побочную продукцию;
- применение установленных коэффициентов;
- суммирование затрат.

Способ прямого расчета применяется в тех случаях, когда объект учета затрат на производство совпадает с объектом калькуляции. В этом случае себестоимость конкретного вида продукции (объект калькуляции) определяется непосредственно по данным прямого учета затрат по соответствующему объекту, а себестоимость калькуляционной единицы продукции определяется путем одного действия — деления затрат по объекту их учета на количество единиц производственной продукции, выполненных работ или оказанных услуг.

Способ исключения затрат на побочную продукцию заключается в том, что из общей суммы затрат на производство исключается стоимость возвратных отходов. С точки зрения возможности их дальнейшего использования, отходы производства могут быть использованы в организации либо проданы на сторону. На плодоовощеперерабатывающих производствах, например, возвратными отходами могут быть обрезки овощей и фруктов, косточки слив, семена яблок, помидоров и др.

Способ коэффициентов используется в тех случаях, когда затраты, учтенные по одному объекту, необходимо распределить между несколькими видами продукции. Суть этого приема состоит в том, что вся полученная из производства продукция при помощи коэффициентов переводится в условную полноценную продукцию и определяется количеством калькуляционных единиц. Затем затраты делят на количество калькуляционных единиц, определяют себестоимость одной единицы. Умножая себестоимость одной калькуляционной единицы на количество условной продукции каждого вида, определяют затраты по каждому виду продукции.

Сущность способа суммирования затрат состоит в том, что себестоимость конкретного вида продукции исчисляется путем суммирования затрат, учтенных по соответствующим технологическим процессам (фазам, переделам). Например, при производстве кирпича применяют поперекладный способ учета затрат. Таких переделов в кирпичном производстве три: заготовка сырья (песка, глины), изготовление сырого изделия, обжиг кирпича. В данном случае себестоимость готовой продукции определяется суммированием затрат, учтенных по соответствующим переделам.

Данные о фактических затратах в промышленном производстве берут из дебетовой части аналитических счетов, открываемых к счету 20.3 «Промышленное производство» в производственных отчетах.

Объектами исчисления себестоимости в промышленном производстве являются отдельные виды продукции.

Побочная продукция промышленного производства не калькулируется, а остается в принятой оценке.

Рассмотрим порядок исчисления фактической себестоимости продукции промышленных производств на примере мукомольного производства.

Для отражения затрат в мукомольном производстве применяются позаказный и попроцессный методы.

Объектами калькуляции по мельнице являются переработка (заказ на размол) одной тонны зерна и одна тонна готовой продукции (муки, крупы).

Себестоимость размола одной тонны зерна исчисляется делением фактических затрат на эксплуатацию мельницы (без стоимости переработанного сырья) на количество тонн переработанного зерна (собственного и давальческого).

Себестоимость одной тонны муки, крупы и других продуктов переработки зерна исчисляется делением суммы затрат по эксплуатации мельницы (за вычетом стоимости переработки давальческого зерна), включая стоимость переработанного зерна, на количество произведенной для предприятия готовой продукции.

При односортных помолах, производимых без отбора отрубей, себестоимость 1 тонны продукции определяется путем деления общей суммы затрат на количество выработанной продукции (метод прямого отнесения затрат по видам продукции).

При помолах зерна, когда из одного вида сырья одновременно вырабатывается несколько видов (сортов) продукции, распределение затрат производится по коэффициентам, установленным на соответствующие сорта продукции (метод установленных коэффициентов):

- при помолах мягкой пшеницы на муку хлебопекарную:

- высший сорт — 3,9;

- 1 сорт — 3,1;

- 2 сорт — 2,6;

- отруби — 1,0;

- манная крупа — 4,2;

- при помолах твердой пшеницы на муку макаронную:

- высший сорт — 5,05;
- 1 сорт — 4,0;
- 2 сорт — 2,6;
- отруби — 1,0;
- при помоле ржи:
- мука ржаная сеяная — 2,9;
- обдирная — 2,3;
- обойная — 2,2;
- зародыш — 1,6;
- отруби — 1,0.

Например: на мельнице произведен помол мягкой пшеницы для своей организации 60 т зерна по фактической себестоимости 4000 руб. за 1 т на сумму 240000 руб. Кроме своего, на мельнице было переработано 10 т зерна мягкой пшеницы со стороны (давальческого). Все затраты по переработке собственного и давальческого зерна составили 63000 руб. От помола своего зерна получено 54 т муки 1 сорта, 5 т отрубей и 1 т мучной пыли. Цена возможного использования 1 т мучной пыли составляет 1000 руб. Плановая себестоимость 1 т муки 1 сорта составляет 5000 руб., 1 т отрубей — 1613 руб. В течение отчетного года 50 т муки продано на рынке, 4 т оставлено на складе. Плановая себестоимость помола 1 т зерна составляет 850 руб.

1. Определяем себестоимость помола 1 т зерна: затраты на переработку собственного и давальческого зерна 63000 руб. делим на количество переработанного зерна 70 т и получаем 900 руб.

2. Определяем сумму затрат на помол собственного зерна: $60 \text{ т} \times 900 \text{ руб.} = 54000 \text{ руб.}$

3. Определяем общую сумму затрат на переработку своего зерна, включая стоимость переработанного зерна: $240000 \text{ руб.} + 54000 \text{ руб.} = 294000 \text{ руб.}$

4. Определяем сумму фактических затрат на производство основной продукции без стоимости побочной продукции, т. е. себестоимость муки и отрубей: $294000 \text{ руб.} - 1000 \text{ руб.} = 293000 \text{ руб.}$

5. Находим количество условной продукции, применяя установленные коэффициенты:

- мука 1 сорта — $167,4 \text{ т} (54 \times 3,1)$;
- отруби — $5 \text{ т} (5 \times 1,0)$.

Итого: $172,4 \text{ т} (167,4 + 5)$.

6. Определяем фактическую себестоимость 1 т условной продукции: $293000 : 172,4 = 1670 \text{ руб.}$ Следовательно, фактическая себестоимость 1 т отрубей составляет 1670 руб., а 1 т муки 1 сорта — 5177 руб. ($1670 \times 3,1$).

7. Определяем калькуляционную разницу по муке: $5177 - 5000 \text{ руб.} = 177 \text{ руб.}$, которая подлежит списанию дополнительной записью, так как фактическая себестоимость муки оказалась выше плановой.

8. Определяем калькуляционную разницу по отрубям: $1670 - 1613 \text{ руб.} = 57 \text{ руб.}$, которая также подлежит списанию дополнительной записью, так как фактическая себестоимость отрубей оказалась выше плановой.

Сумма калькуляционной разницы, по муке реализованной составляет 8850 руб. (177×50) и списывается бухгалтерской записью: дебет счета 90.3 «Продажа продукции промышленных производств» кредит счета 20.3. «Промышленное производство». Сумма калькуляционной разницы по муке, оставшейся на складе, составляет 708 руб. (177×4) и списывается бухгалтерской записью: дебет счета 43.3 «Готовая продукция промышленных производств» кредит счета 20.3. «Промышленное производство».

Сумма калькуляционной разницы по услуге, т. е. помолу зерна для сторонней организации, составляет 500 руб. ($(900 - 850) \times 10$), которая также подлежит списанию дополнительной записью, так как фактическая себестоимость помола 1 т зерна оказалась выше плановой: дебет счета 90.8 кредит счета «Продажа прочей продукции, товаров, работ и услуг» 20.3 «Промышленное производство» на сумму 7000 руб.

Таким образом, аналитический счет «Мельница» в составе счета 20.3 закрывается и сальдо иметь не будет.

Библиографический список

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендации по его применению. При-

каз Минсельхоза России от 13 июня 2001г. № 654.

2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Утверждены приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003г. № 792.

3. Губанов А.Г., Василенко А.А., Стефанова С.Н. Особенности бухгалтерского учёта, контроля и экономического анализа на перерабатывающих предприятиях агропромышленного комплекса. — Ростов н/Д: Рост. гос. эконом. акад., 1997.

4. Керимов В.Э. Бухгалтерский учёт на предприятиях пищевой промыш-

ленности: Учеб. пособие. — М: Издательство «Экзамен», 2003.

5. Лисович Г.М. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях. — М.: Финансы и статистика, 2004.

6. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Ч. I, II. — М.: Финансы и статистика, 2001.

7. Справочник технолога плодово-овощного производства / Составитель М.Г. Куницына. — СПб: ПРОФИ-ИНФОРМ, 2004.

8. Технология переработки продукции растениеводства / Под ред. Н.М. Личко. — М.: Колос, 2000.

Хахонова Н.Н., Плахотя Т.В.

ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ПРИНЦИПЫ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В УЧЕТЕ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Правила формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о финансовых вложениях организации определяет ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений».

В соответствии с требованиями ПБУ 19/02 для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение ряда условий (рис. 1).

ПБУ 19/02 определило перечень объектов признаваемых и не признаваемых финансовыми вложениями в бухгалтерском учете (табл. 1).

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно. В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования единицей финансовых вложений может быть серия, партия и т.п. однородная совокупность финансовых вложений.

Финансовые вложения делятся на долгосрочные и краткосрочные. Если финансовые вложения используются на предприятии сроком до 1 года, то они называются *краткосрочными*, а свыше 1 года — *долгосрочными*.



Рис. 1. Условия признания активов в качестве финансовых вложений

Таблица 1. Состав активов, признаваемых и не признаваемых финансовыми вложениями в бухгалтерском учете

К финансовым вложениям относятся	К финансовым вложениям не относятся:
– вложения в государственные и муниципальные ценные бумаги; – ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя); – вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); – предоставленные другим организациям займы; – депозитные вклады в кредитных организациях; – дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования; – вклады организации-товарища по договору простого товарищества	– собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования; – векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги; – вложения организации в недвижимое иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода; – драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности

Как правило, все вложения обязательно подкрепляются акциями, сертификатами акций, облигациями, векселями, свидетельствами на сумму вкладов в уставной капитал, договорами займа и др. документами. Ценные бумаги являются средством финансирования, кредитования, перераспределения финансовых ресурсов, вложения денежных накоплений.

Согласно ст. 142 Гражданского кодекса РФ, ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении. С передачей ценной бумаги переходят все удостоверяемые ею права в совокупности.

Понятие «финансовые вложения» считается более ёмким по сравнению с понятием «ценные бумаги», т.к. включает в себя инвестиции организаций не только в ценные бумаги, но и в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Ценные бумаги классифицируются следующим образом:

1. По экономическому назначению:

1. Акция — это ценная бумага, удостоверяющая право их владельца на долю в собственных средствах акционерного общества, на получение дохода от его

деятельности и, как правило, на участие в управлении этим обществом.

2. Облигации (предприятий и т.п.) — любые ценные бумаги, удостоверяющие отношения займа между их владельцем (кредитором) и лицом, выпустившим документ (должником).

3. Государственные долговые обязательства — любые ценные бумаги, удостоверяющие отношения займа, в которых должником выступает государство, органы государственной власти или управления.

4. Производные ценные бумаги — любые ценные бумаги, удостоверяющие право их владельца на покупку или продажу акций, облигаций и государственных долговых обязательств (финансовые фьючерсы, варранты и др.).

5. Вексель — составленное по установленной законом форме безусловное письменное долговое денежное обязательство, выданное одной стороной (векселедателем) другой стороне (векселедержателю), в т.ч. коммерческие бумаги — краткосрочные финансовые простые векселя, выпущенные для краткосрочного привлечения средств в оборот эмитента.

6. Прочие ценные бумаги — иные финансовые инструменты, которые Минфин РФ вправе квалифицировать в качестве новых видов ценных бумаг.

Не признаются ценными бумагами по российскому законодательству: документы, подтверждающие получение банковского кредита; документы, подтверждающие внесение суммы в депозиты банков (за исключением депозитных и сберегательных сертификатов); долговые расписки; завещания; страховые полисы; лотерейные билеты; суррогаты ценных бумаг («чековые карты», коммерческие сертификаты, билеты акционерных обществ и т.д.).

2. По характеру субъекта, осуществляющего выпуск ценных бумаг:

- государственные;
- негосударственные;
- ценные бумаги иностранных эмитентов.

3. В зависимости от способа передачи прав выделяют:

- именные ценные бумаги, права держателя которых подтверждаются как на основе имени владельца, внесенного в текст бумаги, так и записи в соответствующей книге регистрации ценных бумаг, ведущейся эмитентом (прежде всего именные акции, облигации и сертификаты). Передаются путём цессии;
- ценные бумаги на предъявителя, для реализации и подтверждения прав владельца которых достаточно просто предъявления ценной бумаги;
- ордерные ценные бумаги, права держателей которых подтверждаются как предъявителем этих бумаг, так и наличием соответствующих передаточных надписей (индоссамента).

4. В зависимости от характера операций и сделок, скрывающихся за выпуском ценных бумаг, а также целей их выпуска они подразделяются на:

- фондовые, или денежные (прежде всего сюда относятся акции и облигации и производные от них ценные бумаги, имеющие хождение на фондовых биржах);
- коммерческие (капитальные), или товарные бумаги, обслуживающие процесс товарооборота и определенные имущественные сделки (векселя, чеки, коносаменты, складские и залоговые свидетельства, закладные и т.д.).

Капитальные ценные бумаги выпускаются с целью образования или увеличения капитала предприятия, необходимого для развития производства.

Капитальные ценные бумаги в свою очередь подразделяются на долевые и долговые.

– К долевым ценным бумагам относятся все виды акций, а также инвестиционные сертификаты.

– К долговым ценным бумагам относятся все виды облигаций, ноты, бонны, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, а также векселя. Долговые ценные бумаги удостоверяют отношения займа. Они могут быть как краткосрочными (со сроком погашения до одного года), так и долгосрочными (со сроком погашения более одного года). По истечении установленного срока заемщик должен вернуть обозначенную в облигации или закладной сумму. Доход по этим бумагам может быть как регулярным (когда оговоренный процент от номинальной стоимости ценной бумаги выплачивается регулярно в определенные сроки в течение всего периода займа), так и разовым (получаемым в момент погашения ценной бумаги за счет разницы между покупной и номинальной стоимостью, но в этом случае доход является фиксированным и гарантированным).

5. Ценные бумаги можно подразделить на ценные бумаги первичные и производные ценные бумаги, т.е. ценные бумаги, удостоверяющие права их владельца на покупку или продажу указанных в них ценных бумаг.

6. Ценные бумаги должны иметь определенную форму, которая обеспечивает передачу прав на ценные бумаги. Они могут выпускаться и обращаться в форме документов, обладающих обязательными реквизитами, или в форме записи на счетах ценных бумаг. Поэтому все ценные бумаги подразделяются на:

– документарные — форма именных ценных бумаг, при которой осуществление и передача прав на ценные бумаги сопровождается выдачей документа (сертификата, ценной бумаги);

– бездокументарные — форма именных ценных бумаг, при которой осуществление и передача прав на ценные бумаги не сопровождается выдачей документа (сертификата).

7. В зависимости от срока обращения:

- краткосрочные (до 1 года);
 - среднесрочные (от года до 5 лет);
 - долгосрочные (от 5 лет до 30 лет);
 - бессрочные.
- В целях организации учета вложения в ценные бумаги, по которым срок погашения (выкупа) не установлен (например, акции), относятся к долгосрочным или краткосрочным в зависимости от намерения организации получать доходы по ним более или менее одного года.

Ценные бумаги обладают специфическим свойством иметь несколько видов стоимости.

Рыночная (курсовая) стоимость — это стоимость ценной бумаги в денежном выражении или в соответствующих эквивалентах (процентах к номиналу), которую покупатель действительно предлагает заплатить, а продавец действительно готов получить, в случае, когда ценная бумага продается на открытом рынке в течение определенного периода времени.

Реальная рыночная стоимость ценной бумаги может быть определена только на основе уже свершившейся сделки. Следовательно, до тех пор пока ценные бумаги не проданы фактически, любая рыночная стоимость является лишь оцениваемой стоимостью.

Рыночная стоимость, основанная на данных о многих аналогичных сделках, может устанавливаться только в заданных пределах, которые, в свою очередь, связаны с условиями торговли за день, неделю или месяц.

Номинальная стоимость — это стоимость, которая указывается на бланке ценной бумаги и не имеет практически никакого значения при обороте ценных бумаг на рынке ценных бумаг. Эта цена имеет чисто

информационный характер, указывая на величину долевого капитала или займа.

Эмиссионная стоимость — это стоимость, по которой ценная бумага продается на первичном рынке. Разница между номинальной и эмиссионной стоимостью ценной бумаги обусловлена услугами дилерских фирм, через которые распространяются ценные бумаги. Дилеры скупают ценные бумаги у эмитента по номинальной цене и затем реализуют их среди инвесторов по эмиссионной.

Балансовая стоимость — это стоимость фактических затрат на приобретение ценной бумаги. Она определяется на основе документов финансовой отчетности.

Ликвидационная стоимость — это стоимость ценной бумаги, которая определяет часть стоимости реального имущества в фактических продажных ценах, приходящегося на одну ценную бумагу.

Залоговая стоимость — это стоимость ценных бумаг, используемая в качестве обеспечения ссуд и кредитов. Залоговой стоимостью является в основном максимальная сумма кредита, которая может быть предоставлена под залог ценной бумаги.

Потребительская стоимость ценной бумаги состоит в том, что она приносит доход, в результате роста курсовой стоимости этой ценной бумаги. Суммарный уровень дохода, приносимый этой ценной бумагой, ее покупатель сопоставляет с риском осуществления в нее инвестиций.

Модифицированная курсовая цена акции — это соотношение чистой годовой прибыли предприятия в расчете на 1 акцию и ставки рефинансирования банка за 12 месяцев.

Оценка всех видов финансовых вложений при их постановке на учёт, согласно ПБУ 19/02 производится в размере фактических затрат для организации-инвестора т.е. по первоначальной стоимости.

Порядок формирования первоначальной стоимости зависит от способа приобретения (осуществления) финансовых вложений (табл. .2).

Таблица 2. Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений

Вариант поступления финансовых вложений на предприятие	Определение первоначальной стоимости
1. Приобретение за плату у других организаций и лиц	По первоначальной стоимости, определяемой как сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов
2. Вклад в уставный капитал	По согласованной стоимости, определенной учредителями (участниками) организации
3. Поступление по договору простого товарищества в качестве вклада организации-товарища	По согласованной стоимости, определенной товарищами в договоре простого товарищества
4. Приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	По стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.
5. Безвозмездное получение	
5.1. ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг рассчитывается рыночная цена	По текущей рыночной стоимости (рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг) на дату принятия к бухгалтерскому учету.
5.2. ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена	В сумме денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение. Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

– Сведения о произведенных вложениях в уставные капиталы других организаций представляются с выделением вкладов в дочерние и зависимые общества. Наряду с

этим приводятся данные о долях и акциях, имеющих текущую рыночную стоимость.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

1. финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;

2. финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

1. Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально. К финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, относятся акции и

облигации ОАО, государственные ценные бумаги и пр.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации.

Ценные бумаги показываются в балансе в оценке по наименьшей стоимости исходя из принципа осмотрительности, при условии что их рыночная стоимость оказывается ниже фактической цены приобретения.

2. Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации. Таким образом, к моменту погашения облигации она будет иметь балансовую стоимость, равную ее номинальной стоимости.

Следует также иметь в виду, что профессиональные участники рынка ценных бумаг не применяют порядок оценки облигаций, установленный для всех иных организаций-инвесторов, который требует доведения покупной стоимости облигаций до их номинальной стоимости, в случае принятия решения об их переоценке.

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся. Ор-

ганизация должна обеспечить подтверждение обоснованности такого расчета.

Переоценка ценных бумаг (за исключением акций), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в рубли должна производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости данных ценных бумаг в рубли производится по курсу, действующему на отчетную дату.

По номинированным в валюте акциям курсовые разницы не исчисляются. Стоимость таких акций пересчитывается в рубли один раз — на дату принятия их к учету в составе финансовых вложений.

При продаже, обмене, залоге и в других случаях выбытия финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, их стоимость может рассчитываться одним из способов:

- оценка по первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений;
- оценка по средней себестоимости;
- оценка по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (метод ФИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) финансовых вложений производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Метод оценки по первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений является самым простым способом, однако его невозможно применить на практике, если депозитарий налогоплательщика ведет учет ценных бумаг открытым (обезличенным) способом, то есть налогоплательщик не может определить, какую именно ценную бумагу он продал.

Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются

только по первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений.

Метод по средней себестоимости предусматривает оценку выбывающих ценных бумаг по усреднённой стоимости, которая определяется по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество, складывающихся соответственно из первоначальной стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ценных бумаг в течение данного месяца.

Метод оценки по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (метод ФИФО) предусматривает постановку на учёт приобретенных в отчётном периоде ценных бумаг в оценке по фактической себестоимости. Продажа или другие случаи выбытия ценных бумаг отражаются в учёте по первой цене их приобретения, включая стоимость на начало данного отчётного периода. При применении этого способа оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по первоначальной стоимости последних по времени приобретений, а в стоимости проданных ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретений. Данный метод целесообразно применять в том случае, когда рыночная стоимость ценных бумаг падает.

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией, исходя из последней оценки.

Информация о финансовых вложениях организации подлежит обязательному раскрытию в её бухгалтерской отчётности.

Отчетная информация о финансовых вложениях должна быть сформиро-

вана в соответствии со следующими требованиями:

- соблюдение условий признания активов в качестве финансовых вложений;
- подразделение финансовых вложений на краткосрочные и долгосрочные;
- соблюдение порядка оценки финансовых вложений;
- обеспечение полноты информации о финансовых вложениях;
- своевременное и полное признание доходов и расходов по финансовым вложениям.

Информация о финансовых вложениях, формируемая в бухгалтерской отчётности, должна включать в себя также следующие данные:

- стоимость активов, признаваемых в бухгалтерском учете как финансовые вложения (соответствующие субсчета к счету 58);
- сумма вкладов организации-товарища по договору простого товарищества, отражаемых в составе финансовых вложений (58-4 «Вклады по договору простого товарищества»);
- сумма депозитных вкладов (55-3 «Депозитные счета» или 58-5 «Депозитные вклады»).

Библиографический список

1. Богатая И.Н., Хахонова Н.Н. Бухгалтерский учет. — Ростов н/Д: Феникс, 2007.
2. Колеватова О.А. Налогообложение операций с облигациями у непрофессиональных участников рынка ценных бумаг // Бухгалтерский учет. — 2008. — № 6.
3. Маттейс О. Налоговый учет доходов от продажи ценных бумаг // Финансовая газета. — 2008. — № 5(841).
4. Осипов Д. Цена приобретения ценных бумаг для целей налогообложения прибыли организаций // Финансовая газета. — 2008. — № 48(884).

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВАХ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

В системе международных стандартов вопросы признания в отчетности нематериальных активов определяет принятый в июле 1998 г. МСФО 38 «Нематериальные активы» (действующая сейчас редакция вступила в силу 31 марта 2004 г.).

МСФО 38 понимает под нематериальными активами идентифицируемые немонетарные активы, не имеющие физической формы. В самом определении выделяются три признака, позволяющих отнести объект к нематериальным активам, а именно нематериальность, идентифицируемость и немонетарность.

Также объект должен отвечать основным признакам актива как такового, то есть быть контролируемым и быть способным принести организации экономические выгоды.

Если нематериальный объект не отвечает как определению, так и критериям признания нематериальных активов, МСФО 38 требует, чтобы затраты на него признавались в качестве расхода по мере их возникновения.

Согласно МСФО 38, в процессе создания нематериальных активов необходимо выделять два этапа — исследования и разработки.

Исследования — это оригинальные и плановые научные изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний. Результат исследований в процессе их осуществления никогда не может быть признан как нематериальный актив.

Разработка — это применение научных открытий или других знаний для проектирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения. Результатом разработок может стать создание нематериального актива, который может быть признан в отчетности, только

тогда, когда организация сможет продемонстрировать следующее:

- техническую осуществимость создания нематериального актива так, чтобы он был доступен для использования или продажи;
- свое намерение создать нематериальный актив и использовать или продать его;
- свою способность использовать или продать нематериальный актив;
- то, как нематериальный актив будет создавать вероятные экономические выгоды;
- доступность достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива;
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в ходе его разработки.

Порядок признания, оценки и отражения в бухгалтерском учете нематериальных активов в России раскрыт в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

ПБУ 14/2007 четко определяет, что для признания нематериальных активов (НМА) в бухгалтерском учете необходимо единовременное выполнение нескольких условий, представленных на рис. 1.

При этом впервые в качестве условия признания актива введено понятие *контроля организации над ним*, заимствованное из международных стандартов финансовой отчетности (МСФО 38 «Нематериальные активы»). Однако применительно к нематериальным активам одним из признаков такого контроля в российском стандарте по-прежнему является наличие надлежаще оформленных документов: патенты, свидетельства и т. п.

Если отсутствует факт единовременного выполнения условий ПБУ 14/2007, то данный актив, даже если он относится по гражданскому законода-



Рис. 1. Условия признания нематериальных активов

тельству к объектам интеллектуальной собственности, не будет учитываться в составе нематериальных активов организации.

Пример — наименование места происхождения товара. Оно относится к средствам индивидуализации и его надо регистрировать — получать свидетельство и подтверждать право на его использование. Но, несмотря на это, у организации даже после получения свидетельства нет контроля над таким активом — аналогичное свидетельство может быть у сотни организаций или предпринимателей.

Сопоставив перечисленные условия отнесения объекта к НМА в МСФО 38 и ПБУ 14/2007, можно сделать вывод, что большинство из условий, требуемых в ПБУ 14/2007, равноценны условиям, установленным в МСФО 38.

МСФО 38 и ПБУ 14/2007 определили перечень объектов, не относящихся к НМА (табл. 1).

К нематериальным активам относится и деловая репутация организации («гудвилл»). По МСФО 38, деловая репутация определяется как превышение стоимости покупки приобретаемой компании над справедливой стоимостью приобретенных активов и обязательств, в то время как ПБУ 14/2007 содержит понятие балансовой стоимости. Для целей бухгалтерского учета России величина приобретенной деловой репутации организации определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения).

Таким образом, разница между справедливой и балансовой стоимостью активов и обязательств приобретаемой организации приводит к разным оценкам величины деловой репутации в российском и международном стандартах.

В составе нематериальных активов учитывается только положительная деловая репутация.

Порядок учета деловой репутации в соответствии с ПБУ 14/2007 представлен на рис. 2.

Ранее отрицательная деловая репутация учитывалась как доходы будущих периодов и равномерно в течение двадцати лет относилась на финансовые результаты организации. Теперь при приобретении предприятия как имущественного комплекса отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

Спецификой деловой репутации является то, что, хотя она возникает в про-

цессе хозяйственной деятельности организации, объектом учета она не является и не обособляется в балансе. Она становится объектом учета только при продаже организации как имущественного комплекса в целом.

В отношении последующей оценки НМА МСФО 38 разрешает два варианта:

1. основной метод: по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;

2. альтернативный метод: по переоцененной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Переоцененная стоимость должна соответствовать справедливой стоимости нематериального актива. Справедливая стоимость по международным стандартам — это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами.

Таблица 1. Состав объектов, не относящихся к НМА

МСФО 38	ПБУ 14/2007
нематериальные активы, связанные с разработкой и добычей невозобновляемых ресурсов	затраты на завершение и на оформление в установленном НИОКР
нематериальные активы страховых организаций	затраты на НИОКР, по которым не получены ожидаемые результаты
нематериальные активы, предназначенные для продажи	интеллектуальные и деловые качества персонала, его квалификация, способности к труду
активы, вытекающие из действия договоров аренды	финансовые вложения
активы по отложенному налогу на прибыль	организационные расходы
финансовые активы	лицензии
активы, связанные с обеспечением выплат вознаграждений работникам организации	
гудвилл, который выявляется в результате объединения бизнеса	

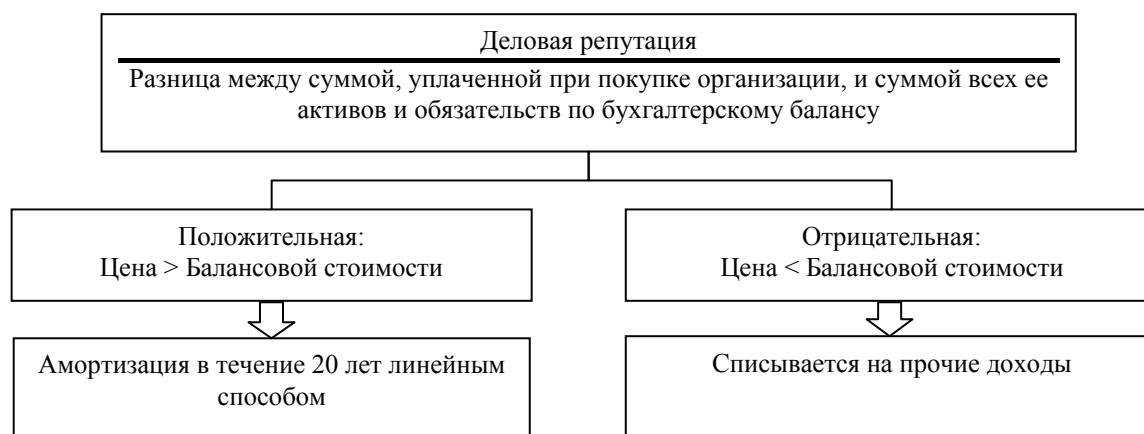


Рис. 2. Порядок учета деловой репутации

Справедливая стоимость объектов может существенно отличаться от их балансовой стоимости. Такой метод учета допускает-ся, только если справедливая стоимость нематериального актива может быть надежна, оценена при наличии активного рынка продаж для этого вида актива.

Для оценки возможного обесценения нематериального актива компания должна применять МСФО 36 «Обесценение активов». Также МСФО 38 требует от компании оценивать возмещаемую сумму нематериального актива, который еще не доступен для использования, по крайней мере, один раз в год.

В соответствии с ПБУ 14/2007 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов.

Таким образом, стоимость НМА, прошедших переоценку по правилам МСФО и ПБУ, будет различаться.

В отличие от российского законодательства МСФО 38 устанавливает более гибкий подход к сроку полезного использования нематериальных активов, не требуя использовать их в течение срока более 12 месяцев. Несмотря на то что для большинства НМА срок полезного использования ограничивается 20 годами, допускается и гораздо больший срок, если компания обосновывает использование данного НМА в течение этого срока.

Отличается от российского законодательства и подход МСФО 38 к определению амортизируемой стоимости НМА. По МСФО 38 амортизируемая сумма равна первоначальной (восстановительной) стоимости объекта минус ликвидационная стоимость. Ликвидационная стоимость представляет собой чистую сумму, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы. При этом ликвидационная стоимость НМА отличается от нуля только в том случае, если компания предполагает продать данный актив в конце срока полезно-

го использования. В отечественном ПБУ 14/2007 не вводится понятие ликвидационной стоимости НМА.

ПБУ 14/2007 вводит две группы НМА, не подлежащих амортизации, — это активы с неопределенным сроком полезного использования, а также нематериальные активы некоммерческих организаций.

Способы амортизации НМА остаются прежними. Выбирать один из них следует исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. Если такой расчет не обладает надежностью, следует использовать линейный способ, в то время как МСФО 38 не содержит такого ограничения.

В соответствии с МСФО 38 компания должна раскрывать следующую информацию для каждого класса нематериальных активов.

Класс нематериальных активов — это группа активов, аналогичных по характеру и назначению. Примерами отдельных классов нематериальных активов могут быть: торговые марки; фирменные девизы; программное обеспечение; лицензии и франшизы; авторские права, патенты и другие права на промышленную собственность, права на обслуживание и эксплуатацию и др. Указанные классы могут разбиваться на более мелкие или объединяться в более крупные классы НМА, если такое представление информации делает ее более понятной для пользователей финансовой отчетности.

Информация должна раскрываться с проведением разграничения между нематериальными активами, созданными внутри компании, и другими нематериальными активами:

1. сроки полезной службы или применяемые нормы амортизации;
2. используемые методы амортизации;
3. валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (агрегированную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;

4. линейные статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включена амортизация нематериальных активов;

5. сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, показывающую:

- поступления с отдельным указанием тех НМА, которые были созданы в результате проведения разработок внутри компании и которые были приобретены через объединение компаний;

- списания и выбытия;

- увеличения или уменьшения балансовой стоимости НМА за период, возникающие в результате переоценок или убытков от обесценения, признанных или компенсированных непосредственно на счете капитала (резерв переоценки);

- убытки от обесценения, признанные в отчете о прибылях и убытках в течение периода;

- убытки от обесценения, компенсированные в отчете о прибылях и убытках в течение периода;

- амортизацию, начисленную в течение периода;

- чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности иностранной компании;

- другие изменения в балансовой стоимости нематериальных активов в течение периода.

Раскрытие сопоставимой информации не требуется.

Раскрытие информации об обесцененных нематериальных активах согласно требованиям МСФО 36 является дополнительным к раскрытиям, перечисленным выше.

Согласно МСФО 8 компания также должна раскрывать информацию о характере и влиянии существенных изменений учетных оценок, что может быть определено изменениями:

1. срока амортизации;

2. метода начисления амортизации;

3. ликвидационной стоимости нематериального актива.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

1. причины, по которым срок полезной службы актива считается неопределенным;

2. описание, балансовую стоимость и оставшийся период амортизации любого нематериального актива, представляющего существенный показатель финансовой отчетности компании;

3. в части нематериальных активов, приобретенных за счет правительственных субсидий и первоначально признанных по справедливой стоимости, в отчетности следует раскрывать:

- справедливую стоимость, по которой эти активы были первоначально признаны;

- их балансовую стоимость;

- учитываются ли активы по основному или по альтернативному методу;

- наличие и балансовую стоимость нематериальных активов с ограниченным титулом собственности и балансовую стоимость нематериальных активов, находящихся в залоге;

- сумму контрактных обязательств по приобретению нематериальных активов.

Перечень информации о НМА и операциях с ними, подлежащей раскрытию в отчетности, приведен в п. ПБУ 14/2007 (рис. 3).

Сведения за год о нематериальных активах приводятся в Бухгалтерском балансе (форма № 1), в Справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, а также в Приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5), утвержденных приказом Минфина России от 22.07.2002 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

В Справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, приводятся данные о правах на использование интеллектуальной собственности других лиц, предоставленных по лицензионным договорам и за которые перечисляются лицензионные платежи.

В Приложении к балансу (форма № 5) сведения о нематериальных активах заносятся в подраздел 1 «Нематериальные активы» третьего раздела «Амортизируемое имущество» этой формы. В от-

дельную строку записываются данные в стоимостном выражении об изменениях принадлежащих организации прав на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности на протяжении года, в том числе прав, возникающих из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и другие; о правах, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использо-

вание; правах на ноу-хау; о правах на пользование обособленными природными объектами; организационных расходах и деловой репутации организации.

Помимо форм бухгалтерской отчетности информация о нематериальных активах отражается в следующих формах статистической отчетности:

- форма № 4-НТ (перечень) представляется в адрес Роспатента 25 января после отчетного года. Состоит из двух разделов:

- 1 раздел — «Использование объектов промышленной собственности»;

- 2 раздел — «Патентование за рубежом».

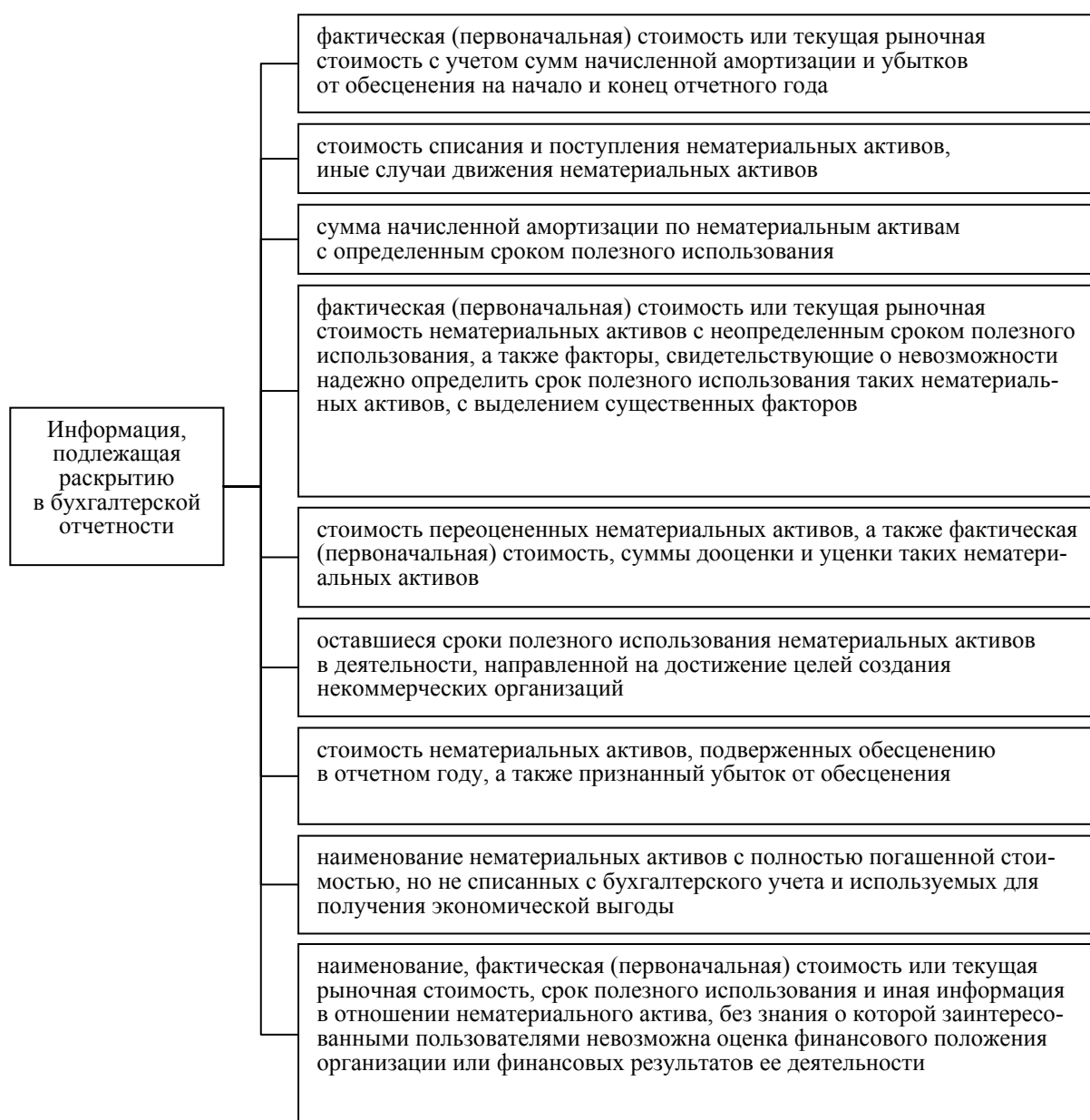


Рис. 3. Раскрытие информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности

• форма № 2 — инновация представляется территориальному органу Госкомстата 2 апреля после отчетного года. Состоит из 8 разделов. Содержит информацию о затратах на технологические инновации, финансирование НИОКР, приобретение новых технологий и т. д.

• форма № 1 — технология представляется территориальному органу Госкомстата 20 января после отчетного года. Состоит из 2 разделов:

1 раздел — Сведения о создании передовых производственных технологий;

2 раздел — Сведения об использовании передовых производственных технологий.

• форма № 1 — лицензия представляется территориальному органу Госкомстата 9 февраля после отчетного года. По этой форме отчитываются только предприятия, заключившие международные соглашения по обмену технологиями;

• форма № П-2 «Сведения об инвестициях» (квартальная). Срок представления — не позднее 25 числа месяца после окончания квартала. Характеризует осуществление инвестиций в части нема-

териальных активов. К данной форме стат. отчетности по результатам года заполняется Приложение «Сведения об инвестициях в основной капитал», срок представления — 1 апреля;

• форма № 1 — предприятие «Основные сведения о деятельности предприятия» представляется 1 апреля после отчетного года.

Как видно из изложенного выше, Перечень информации, требуемой в МСФО 38, шире, чем в ПБУ 14/2007, и включает показатели, отсутствующие в ПБУ 14/2007.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н.

2. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 38 «Нематериальные активы».

3. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 36 «Обесценение активов».

Цепилова Е.С.

ИСЧИСЛЕНИЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В 2009 Г.

Ставки налога и порядок уплаты.

С 2009 г. ставка налога на прибыль снижена с 24% до 20%, кроме случаев применения специальных налоговых ставок по отдельным видам доходов, предусмотренных ст. 284 НК РФ. Перечислять налог в федеральный бюджет нужно по ставке 2%, в бюджет субъекта РФ — 18%, при этом законами субъектов РФ ставка в региональный бюджет может быть снижена до 13,5% для отдельных категорий налогоплательщиков.

В п. 14, 15 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» указано, что в случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах предприятие должно пересчитать сумму

отложенных налогов на дату изменения ставки, а возникшую при пересчете разницу отразить на счете 84 «Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток)».

Отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство в бухгалтерской отчетности не сальдируются, а раскрываются отдельно. В связи с данными изменениями появились сложности в пересчете отложенных налогов, когда не ясно, какую дату необходимо указать. Исходя из абз. 4 п. 14, абз. 3 п. 15 ПБУ 18/02 (утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства рассчитываются как произведение величин вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных

разниц, соответственно и ставки налога на прибыль, установленной законодательством РФ о налогах и сборах, действующей на отчетную дату.

Причем порядок отражения в бухгалтерском учете результатов рассматриваемого пересчета нормативными актами по бухгалтерскому учету не установлен. В то же время полагаем, что, исходя из буквального прочтения требований ПБУ 18/02 в части пересчета величины ОНА и ОНО, указанную переоценку надо проводить на начало того отчетного года, начиная с которого меняется ставка налога на прибыль. Отметим, что эта позиция подкреплена МФ РФ в своем письме от 29.01.2009 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2008 год».

В соответствии с ПБУ 18/02 в случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Исходя из этого, величина отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отражается в бухгалтерской отчетности по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, с учетом пересчета на условиях измененной ставки налога на прибыль.

В бухгалтерском балансе (форма № 1) ОНА отражаются по строке 145 «Отложенные налоговые активы», нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) — по строке 470 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а ОНО — по строке 515 «Отложенные налоговые обязательства».

Соответственно в бухгалтерской отчетности за 2008 г. указанные ОНА и ОНО должны быть отражены в суммах, исчисленных исходя из налоговой ставки, равной 24%. Нераспределенная прибыль

должна быть отражена в сумме, рассчитанной исходя из данных по счету 84 по состоянию на 31.12.2008 г.

В бухгалтерской отчетности организации по состоянию на 01.01.2009 г. показатели строки 145 и строки 515 Бухгалтерского баланса на начало года должны быть сформированы в суммах, которые будут фактически влиять на величину текущего налога на прибыль, то есть скорректированы на рассчитанные выше суммы, подлежащие списанию на счет 84. Кроме того, во вступительном сальдо бухгалтерского баланса за 2009 г. также изменится показатель строки 470 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Изменение величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается в Отчете об изменениях капитала (форма № 3) по свободной строке раздела I «Изменения капитала» за отчетный 2009 г.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности за 2009 г. необходимо раскрыть информацию о причинах несовпадения «вступительных» показателей по вышеуказанным строкам бухгалтерского баланса за 2009 г. с «заключительными» показателями бухгалтерского баланса за 2008 г. — изменение налоговой ставки по налогу на прибыль (п. 25 ПБУ 18/02).

С 2009 г. уточнен порядок уплаты авансовых платежей при наличии обособленных подразделений (п. 2 ст. 288). Если компания, у которой есть обособленные подразделения, перешла на новый нелинейный метод амортизации, определять остаточную стоимость имущества для распределения налоговых платежей она может по данным бухгалтерского учета. При определении удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества в целях применения п.2 ст. 288 Налогового кодекса учитывается только остаточная стоимость основных средств налогоплательщика. Иное амортизируемое имущество (нематериальные активы, капитальные вложения) в расчет не принимается.

Уточнен порядок информирования инспекций при создании новых и ликви-

дации старых обособленных подразделений (ст.288). Если компания в течение текущего налогового периода (календарного года) создаст новые обособленные подразделения, ей необходимо в течение 10 дней уведомить инспекцию на территории субъекта РФ о выборе того подразделения, которое будет платить налог на прибыль на территории данного субъекта. Аналогичный порядок применяется, если компания ликвидирует ранее действовавшие обособленные подразделения, только уведомления нужно подать в инспекцию, где они числились

В отношении доходов организации.

Расширен перечень доходов, не учитываемых при налогообложении прибыли (подп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ). Стоимость неотделимых улучшений владельцы основных средств смогут не включать в доходы, если эти улучшения произведены компанией, с которой заключен договор безвозмездного пользования.

В отношении амортизируемого имущества.

Существенно изменился порядок расчета сумм амортизации в 2009 г. (ст. 259 НК РФ). Новые правила начисления амортизации применяются ко всем основным средствам (независимо от даты их приобретения). Теперь глава 25 НК РФ допускает изменять применяемый метод начисления амортизации с начала очередного налогового периода, но переходить с нелинейного метода на линейный можно не чаще одного раза в пять лет (п.1 ст. 259 НК РФ). Так как в Кодексе не прописан порядок обратного перехода, то переход с линейного метода на нелинейный можно осуществить уже через год. В зависимости от применяемого метода амортизация начисляется по-разному — пообъектно (при линейном методе) либо по группе амортизируемого имущества (при нелинейном методе).

Сумма начисленной за один месяц амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного

объекта. Уточнено, что при расчете нормы амортизации принимается во внимание срок полезного использования данного объекта, выраженный в месяцах и без учета сокращения или увеличения этого срока в соответствии с абз. 2 п. 13 ст. 258 НК РФ (без учета коэффициентов, повышающих либо понижающих норму амортизации).

В ст. 258 и 259 НК РФ совершенно по-новому изложен порядок начисления амортизации при нелинейном методе. С 2009 г. при нелинейном методе амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе), а не по отдельному объекту основных средств. Сумма начисленной за месяц амортизации для каждой группы (подгруппы) рассчитывается как произведение суммарного баланса группы (подгруппы) на начало месяца и соответствующей нормы амортизации. Суммарный баланс группы определяется как общая стоимость всех объектов, отнесенных к данной амортизационной группе. Она может возрасть в случае увеличения первоначальной стоимости объектов (например, при достройке, реконструкции, модернизации и т.д.), а также уменьшаться при выбытии объектов амортизируемого имущества на их остаточную стоимость. Кроме того, суммарный баланс каждой группы ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации. Если размер суммарного баланса амортизационной группы меньше 20000 руб., то в следующем месяце эта группа ликвидируется, а остаток баланса включается во внереализационные расходы для целей налогообложения прибыли.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации. Эта величина рассчитывается так:

$$A = B \times k : 100,$$

где A — сумма начисленной за один месяц амортизации для конкретной амортизационной группы (подгруппы);

B — суммарный баланс данной амортизационной группы (подгруппы);

k — норма амортизации для амортизационной группы (подгруппы).

С 2009 г. при нелинейном методе налогоплательщику не нужно самостоятельно определять соответствующие нормы амортизации. Они указаны в ст. 259.2 НК РФ для каждой амортизационной группы (табл. 1). Если сравнить пока-

месяцев, в течение которых такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 Налогового кодекса;

k — норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

С 2009 г. можно амортизировать капитальные вложения в форме неотделимых улучшений в имущество, которое компания передала или получила в без-

Таблица 1. Сравнение методов начисления амортизации в 2009 г.

Амортизационная группа	Норма амортизации за месяц при нелинейном методе (%)	Срок полезного использования (мес.)	Норма амортизации за месяц при линейном методе
Первая	14,3	13—24	7,7—4,17
Вторая	8,8	25—36	4—2,77
Третья	5,6	37—60	2,7—1,67
Четвертая	3,8	61—84	1,64—1,19
Пятая	2,7	85—120	1,18—0,83
Шестая	1,8	121—180	0,83—0,55
Седьмая	1,3	181—240	0,55—0,42
Восьмая	1,0	241—300	0,42—0,33
Девятая	0,8	301—360	0,33—0,28
Десятая	0,7	361 и больше	0,28 и меньше

затели граф 2 и 4 по каждой амортизационной группе, нетрудно заметить, что организациям выгоднее применять нелинейный метод начисления амортизации. Тогда амортизировать объект в налоговом учете можно намного быстрее.

Пункт 1 статьи 257 НК РФ дополнен новыми положениями о порядке определения остаточной стоимости объектов, амортизация по которым начисляется нелинейным методом. Остаточная стоимость рассчитывается по формуле:

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k)^n,$$

где S_n — остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев после включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S — первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов;

n — число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы), не считая полных

возмездное пользование (ст.256 НК РФ). При линейном методе компания сможет начать амортизацию неотделимых улучшений переданного в аренду имущества после его введения в эксплуатацию.

С 2009 г. понижающий коэффициент 0,5 для амортизации дорогостоящих легковых автомобилей и микроавтобусов отменен, что позволит быстрее списать их стоимость в расходы. Пояснено, что понижающий коэффициент не применяется в том числе и по тем автомобилям, которые были приобретены до 1 января 2009 г.

Нельзя применять повышающий коэффициент амортизации к имуществу, которое включено в первую-третью амортизационные группы независимо от метода амортизации.

Из перечня амортизируемого имущества исключены продуктивный рабочий скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота), налицо сближение с правилами бухгалтерского учета.

Расходы от списания материалов и прочего имущества, которое получено в виде излишков при ремонте основных средств, будут оцениваться как сумма налога, которая исчислена с дохода от оприходования соответствующих излишков (п. 2 ст. 254 НК РФ).

Уточнено, как считать первоначальную стоимость основных средств, которые выявлены в результате инвентаризации (п. 1 ст. 257 НК РФ) — по правилам п. 8 и 20 ст. 250 НК РФ.

Увеличен размер амортизационной премии для некоторых объектов. Согласно п. 9 ст. 258 НК РФ, «налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 процентов (не более 30 процентов — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 Налогового кодекса.

Амортизационная премия в размере 30 процентов в отношении имущества 3-7 амортизационных групп может применяться только к основным средствам, введенным в эксплуатацию с 01 января 2009 г.

Если это имущество будет реализовано в течение пяти лет с ввода в эксплуатацию, премию надо восстановить (независимо от группы объекта). Правило о восстановлении вступает в силу с 1 января 2009 г. и применяется к основным средствам, введенным в эксплуатацию начиная с 1 января 2008 г.

Учесть в расходах недоначисленную по ликвидируемому имуществу амортизацию можно будет, только если компания

применяла линейный метод амортизации. При нелинейном методе применяется специальный порядок списания.

В отношении нематериального актива, срок полезного использования которого равен 10 годам, и, следовательно, входящего в пятую амортизационную группу, организация может применять нелинейный метод начисления амортизации (Письмо МФ РФ от 24.02.2009 № 03-03-06/1/79).

С 2009 г. расходы на ликвидацию и списание нематериальных активов поименованы в перечне внереализационных расходов.

Расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ можно списывать единовременно, если их сумма составит меньше 20 тыс. руб.

В отношении отдельных видов расходов.

С 2009 г. некоторые расходы на НИОКР можно будет учесть в повышенном размере (ст. 262 НК РФ). Правительство установит специальный перечень таких расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, которые можно будет списывать единовременно и со специальным повышающим коэффициентом 1,5 (то есть больше фактического размера затрат).

С 2009 г. суточные, выплачиваемые командированным сотрудникам, можно включать в расходы в полной сумме.

Налогоплательщик может учитывать расходы на обучение сотрудников в ВУЗе и средних специальных образовательных учреждениях.

Норматив расходов компании на взносы по договорам добровольного медицинского страхования работников возрос с 3 до 6 процентов от общей суммы затрат на оплату труда.

С этого года можно уменьшать налоговую базу на сумму материальной помощи работникам в виде компенсации их расходов на оплату процентов по кредитам и займам, оформленным для приобретения жилья (в пределах норматива — 3 процентов от общей суммы затрат на оплату труда).

Дополнен перечень расходов на добровольное страхование (п. 1 ст. 263 НК РФ): позволено учесть расходы на любые виды добровольного имущественного страхования, без которых вести свою деятельность компания по законодательству РФ не может; а также расходы на добровольное страхование ответственности по договору, обусловленное общепринятыми международными требованиями.

С 2009 г. вознаграждения членам совета директоров нельзя относить на расходы.

Дополнен перечень расходов вновь созданных и реорганизованных организаций (п. 2.1 ст. 252 НК РФ). В состав расходов вновь созданных и реорганизованных компаний будет также включаться стоимость неимущественных прав, которые имеют денежную оценку.

Расширен перечень расходов на освоение природных ресурсов (п. 1 ст. 261 НК РФ). В состав расходов на освоение природных ресурсов будут также включаться компенсации, предусмотренные договорами (соглашениями) с органами государственной власти субъектов РФ.

Расходы на проведение геолого-поисковых работ и геолого-разведочных работ по разведке полезных ископаемых можно будет списать быстрее (п. 3 ст. 325 НК РФ): с 1-го числа месяца, в котором подписан соответствующий акт выполненных работ (этапов работ). Таким образом, расходы могут быть учтены в более ранние сроки (по мере выполнения отдельных этапов работ).

Положительной поправкой является повышение норматива учета процентов по долговым обязательствам (п. 1 ст. 269 НК РФ), который в связи с финансово-экономическим кризисом потерял акту-

альность. Нормировать проценты в налоговом учете компании смогут либо по сопоставимым займам, либо ориентируясь на ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную в 1,5 раза (для рублевых кредитов и займов), либо исходя из 22 процентов годовых (для валютных кредитов и займов). Норма вступает в силу с 1 января 2009 г. и распространяется на отношения, возникшие с 1 сентября 2008 г. и до 31 декабря 2009 г.

Анализируя произошедшие изменения в исчислении налога на прибыль с 2009 г., отметим, что они носят либеральный характер, позволяющий налогоплательщикам снизить бремя налоговых платежей в условиях финансовой нестабильности и рецессии в экономике.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н).
4. Письмо МФ РФ от 29.01.2009 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2008 год».
5. Письмо МФ РФ от 24.02.2009 № 03-03-06/1/79 Цепилова Елена Сергеевна, к.э.н., доцент, зам. Зав. кафедрой бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ» по науке т. 89034023632.

Лабынцев Н.Т., Пасечник А.В.

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ АКТИВА В КАЧЕСТВЕ ОБЪЕКТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО

Переход российских компаний на МСФО, осуществляемый в рамках Про-

граммы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными

стандартами в области учета и оценки финансовых вложений, предполагает, прежде всего, выявление отличительных особенностей зарубежной и отечественной практики, на основе которых представится возможность принять решение либо о совершенствовании российских положений учета, либо о полном принятии международных стандартов [2].

В настоящее время основным регулирующим документом в области учета финансовых вложений в России является ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (далее ПБУ 19/02) [1]. Однако в действующей редакции указанного Положения не представлено определение финансовым вложениям (для целей правомерности признания в учете), а лишь приводится перечень активов, которые организация может отнести к исследуемой категории (табл. 1).

Практическое применение ПБУ 19/02 показало, что существует реальная необходимость разработки и принятия более эффективной нормативно-правовой базы, регулирующей процесс учета и представления в отчетности информации о финансовых вложениях организации. Отличительной особенностью стандартов МСФО является высокая степень их де-

тализации и информативности. С 01.01.2001 г. в области учета и представления в отчетности информации по финансовым инструментам действуют два стандарта МСФО:

МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»;

МСФО 39 «Финансовые инструменты. Порядок учета и оценки финансовых инструментов».

Помимо этих стандартов, с 1 января 2007 г. вступил в силу МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытия», предназначенный для более подробного раскрытия информации по категориям финансовых инструментов в балансе, приложениях к нему и в отчете о прибылях и убытках компании по сравнению с МСФО 32 и МСФО 39.

В процессе классификации каждому договорному требованию или обязательству в зависимости от их характеристик — типа, целей приобретения, намерений использования, наличия фиксированного срока погашения, фиксированных платежей, характера извлечения прибыли — присваивается одна из четырех категорий (табл. 2).

Таблица 1

ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ	
относят	не относят
1	2
➤ вложения в государственные и муниципальные ценные бумаги	➤ вложения предприятия в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода
➤ предоставленные другим организациям займы	
➤ депозитные вклады в кредитных организациях	
➤ ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя)	➤ собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования
➤ вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ)	➤ векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги
➤ дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования	➤ драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные организацией не для осуществления обычных видов деятельности
➤ вклады организации-товарища по договору простого товарищества	

Таблица 2. Классификация финансовых инструментов на основе положений МСФО

Категории	Договорные требования
1	2
Категория 1	<i>Финансовые активы, приобретенные или принятые с целью извлечения прибыли в результате краткосрочных колебаний цен или маржи дилера (Торговые активы)</i>
Группа 1	➤ Акции и облигации других эмитентов, имеющие рыночную котировку
Группа 2	➤ Государственные облигации, предназначенные для торговли
Группа 3	➤ Производные финансовые инструменты, базовым активом которых являются активы групп 1 и 2 этой категории
Категория 2	<i>Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи</i>
Группа 1	➤ Векселя к получению, предназначенные для расчетов
Группа 2	➤ Облигации, не имеющие рыночной котировки
Группа 3	➤ Привилегированные акции других эмитентов с условиями обязательного выкупа, не имеющие рыночной котировки, предназначенные для продажи
Группа 4	➤ Средства в иностранной валюте на счетах в уполномоченных банках, предназначенные для продажи
Группа 5	➤ Ссуды, права требования по которым с большой долей вероятности будут переуступлены
Категория 3	<i>Ссуды, займы и дебиторская задолженность, предоставленные компанией</i>
Категория 4	<i>Финансовые активы, удерживаемые до погашения с фиксированными или определяемыми платежами, кроме ссуд и дебиторской задолженности</i>
Группа 1	➤ Векселя, удерживаемые до погашения
Группа 2	➤ Облигации, удерживаемые до погашения
Группа 3	➤ Государственные облигации, удерживаемые до погашения

Инвестируя вложения в ценные бумаги, организации необходимо определить, в какую категорию их следует отнести исходя из критериев классификации, приведенных в таблице 2. Кроме того, в течение срока владения ценными бумагами намерения организации в отношении их дальнейшего использования могут измениться. Например, организация может принять решение о продаже в ближайшем будущем ценных бумаг, включенных в категорию удерживаемых до погашения (категория 4) с целью получения необходимых денежных средств в текущем периоде.

Классификация финансовых вложений, **предназначенных для торговли** (категория 1), основана на принципе наличия или отсутствия активного рынка этих бумаг. Однако отсутствие активного рынка не может служить основанием для исключения ценных бумаг из этой категории, хотя обычно в нее включают котироваемые ценные бумаги. Ценные бумаги, не котирующиеся на активном рынке, следует классифицировать как имеющиеся в наличии для продажи или удерживаемые до погашения.

При классификации финансовых вложений, относимых к категории **удерживаемых до погашения** (категория 4), необходимо руководствоваться принципом принадлежности этих вложений к долговым финансовым инструментам. Иными словами, ценная бумага должна содержать в себе долговое обязательство. Кроме того, ключевым фактором при классификации ценных бумаг как удерживаемых до погашения является твердое намерение организации при приобретении этих бумаг не продавать их до срока погашения.

Классификация **финансовых вложений** в качестве имеющихся в наличии для продажи (категория 2) является наиболее легкой задачей, поскольку в эту категорию попадают все ценные бумаги, которые не попали в предыдущие категории.

Высокая степень информативности представленной классификации финансовых инструментов имеет огромное значение для пользователей финансовой отчетности, поскольку предоставляет информацию не о долгосрочных намерениях организации-инвестора в части сроков инвестирования, а о более конкретных

принципах формирования инвестиционного портфеля компании.

В то же время не исключается возможность подразделения финансовых активов внутри представленных классов на краткосрочные и долгосрочные в рамках соответствующего общего подразделения финансовых инструментов. Российская система бухгалтерского учета финансовых вложений не имеет детальной классификации по категориям, предусматривающей формирование реальной, полной и достоверной информации об исследуемом объекте учета. Это позволяет нам использовать и внедрить наработанный опыт МСФО в существующую отечественную систему учета.

В свою очередь, следует отметить, что согласно п. 6 ПБУ 19/02 для обеспечения информации по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений, а также организациям, в которые осуществлены эти вложения, компании необходимо вести аналитический учет в разрезе эмитентов ценных бумаг и других организаций, участником которых она является, по счетам, предусмотренным Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности. Для этих целей коммерческие организации используют счет **58 «Финансовые вложения»**, предназначенный (исходя из его характеристики) для обобщения информации о наличии и движении финансовых инвестиций организации в ценные бумаги, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы — иными словами, различные виды участия одной организации в делах другой. При этом на данном счете учитываются ценности, не только переданные в счет указанных вложений, но и подлежащие передаче (имеются в виду ценные бумаги, право собственности на которые уже перешло к организации).

Руководствуясь Инструкцией по применению Плана счетов, построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах, что

обязывает администрацию предприятия, в лице главного бухгалтера, при составлении бухгалтерского баланса решить, какие суммы следует отнести в первый, а какие во второй раздел баланса, не изменяя при этом значение сальдо счета 58 «Финансовые вложения».

По нашему мнению, такой подход может привести к искажению достоверной информации, поскольку уменьшение доли финансовых вложений, относимых к долгосрочным активам, повышает уровень ликвидности и платежеспособности организации, и наоборот.

Применение счета 58 «Финансовые вложения» в его нынешнем назначении не дает возможности получать достоверную информацию об объекте инвестиций, так как финансовые вложения представляют собой процесс формирования первоначальной стоимости финансовых активов у одной организации и финансовых обязательств у другой. Таким образом, на счете 58 учитываются *финансовые активы* организации, а не вложения, как указывается в наименовании счета.

В связи с этим организации необходимо проклассифицировать вложения, с точки зрения их срочности, на долгосрочные (более 12 месяцев) и краткосрочные с целью формирования первоначальной стоимости этих инвестиций на счете **08-9 «Вложения в финансовые активы»** (применение данного субсчета необходимо закрепить в Учетной политике организации), с дальнейшим отнесением стоимости сформированного актива на счет 58 «Финансовые вложения».

На следующем этапе воспользуется классификационная система финансовых инструментов, применяемая МСФО с целью выработки аналогичной методики построения учета и отражения информации о финансовых вложениях коммерческих организаций, составляющих бухгалтерскую (финансовую) отчетность по РСБУ.

План счетов предусматривает открытие нижеприведенных субсчетов к счету 58 «Финансовые вложения», позволяющих (исходя из Инструкции по его

применению) получать необходимую и достоверную информацию в рамках каждого объекта инвестирования:

58-1 «Паи и акции»;

58-2 «Долговые ценные бумаги»;

58-3 «Предоставленные займы»;

58-4 «Вклады по договору простого товарищества».

На наш взгляд, счет 58 «Финансовые вложения», по существу, включает комплекс самостоятельных счетов, названных субсчетами. Однако введение новых счетов для учета, по сути, одного вида активов не принесет положительного эффекта, а лишь усложнит и без того не простую систему бухгалтерского учета финансовых вложений в коммерческой организации. Рассмотрим каждый из субсчетов к счету 58 «Финансовые вложения» с точки зрения соответствия их принадлежности наименованию.

58-1 «Паи и акции»

Исходя из того, что компания может приобретать паи, осуществлять вклады в уставные капиталы коммерческих организаций, покупать их акции и производить другие виды инвестиций в сторонние организации, финансовые вложения на данном субсчете могут осуществляться:

в форме денежных вкладов путем покупки акций;

в форме прямых вложений в уставный капитал денежными средствами;

путем передачи различных материальных и нематериальных активов.

Из этого следует, что указанный субсчет можно называть:

счетом материальным — если принимать во внимание внесенные в качестве вклада в уставный капитал сторонней организации материальные ценности;

счетом по учету денежных средств — если исходить из того, что он входит в группу счетов, предназначенных для учета денежных средств организации, а также из возможности относительно быстрой ликвидности ценных бумаг;

счетом расчетов — так как во всех случаях речь идет о взаимоотношениях между инвестором и лицами, получившими капитал.

Применяя практику МСФО в части учета финансовых инструментов, считаем целесообразным внести изменения в наименование и назначение указанного субсчета. Поскольку акции, паи и другие инвестиции, учитываемые на субсчете 58-1 «Паи и акции», в основном имеют рыночную котировку и приобретаются на активном рынке ценных бумаг, эти активы можно отнести к Категории 1 (МСФО), что, в свою очередь, приводит к определению субсчета **58-1** как **«Торговые финансовые активы»**.

58-2 «Долговые ценные бумаги»

Среди существующих отличий между акциями и паями, с одной стороны, и прочими финансовыми вложениями организации решающее значение имеет фактор срочности. На счете 58-1 «Торговые финансовые активы» будут учитываться активы, обладающие бессрочным периодом владения. Долговые ценные бумаги, учитываемые в настоящее время на счете 58-2, относятся в учете МСФО к Категории 4, включающей финансовые активы организации, удерживаемые до погашения. Таким образом, субсчет 58-2 «Долговые ценные бумаги» целесообразно переименовать в **58-2 «Финансовые активы, удерживаемые до погашения»**.

На этом субсчете следует учитывать финансовые активы с фиксированным сроком владения, такие как долгосрочные (краткосрочные) облигации, эмитированные сторонними компаниями, а также финансовые векселя.

58-3 «Предоставленные займы»

На данном субсчете учитываются расчеты, возникающие у организации по договорам займа, в частности по предоставленным займам. Финансовые вложения, осуществляемые в силу заключаемого между сторонами договора о предоставлении займа, возникают, когда одна сторона (займодавец) передает в собственность другой (заемщику) деньги или иные вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества [п. 1 ст. 807

ГК РФ]. Категория 3 (МСФО), помимо предоставленных займов, включает также ссуды и дебиторскую задолженность. Однако, рассматривая субсчет 58-3 «Предоставленные займы» на предмет соответствия его назначения наименованию, по нашему мнению, особых корректировок вносить не следует, а возможно лишь произвести дополнение, преобразовав его в субсчет **58-3 «Ссуды и займы, предоставленные организацией»**. Что касается дебиторской задолженности, также относимой системой МСФО к данной категории, для ее учета Планом счетов в РСБУ предусмотрено ведение самостоятельных счетов.

58-4 «Вклады по договору простого товарищества»

Согласно определению, предложенному Гражданским кодексом РФ, «по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели» [п. 1 ст. 1041 ГК РФ]. Данный субсчет, по сути, дублирует финансовые вложения, отражаемые на субсчете 58-1 «Торговые финансовые активы». На наш взгляд, субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» в представленной редакции следует исключить из действующего Плана счетов.

Для учета финансовых вложений, которые по тем или иным причинам не могут (например, в данный момент) отражаться на преобразованных субсчетах, предлагаем в качестве альтернативного варианта к Категории 2 (МСФО) промежуточный субсчет **58-4 «Финансовые активы, предназначенные для продажи»**. На нем будут отражаться финансовые вложения, не учтенные на первых трех субсчетах или в отношении которых у организации есть сомнения в намерениях их дальнейшего использования.

Таким образом, в измененной редакции мы имеем следующий перечень субсчетов к счету 58, в действительности

отражающий позицию организации в части произведенных ею финансовых инвестиций:

58/1 «Торговые финансовые активы»;

58/2 «Финансовые активы, удерживаемые до погашения»;

58/3 «Ссуды и займы, предоставленные организацией»;

58/4 «Финансовые активы, предназначенные для продажи».

Недостаток российских положений в области учета финансовых вложений заключается в дублировании документов, не отражающих сущность понятий, а лишь ограничивающихся их содержанием.

Применение стандартов МСФО, лишенных таких недостатков, наряду с российскими стандартами бухгалтерского учета (далее РСБУ), по нашему мнению, будет способствовать ускорению процесса адекватной трансформации отечественной системы бухгалтерского учета финансовых вложений в соответствии с требованиями, предъявляемыми постоянно развивающимся мировым финансовым рынком, а также устранил существующие споры и противоречия, создающие пространство для коллизий в учетном процессе.

Библиографический список

1. Приказ Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений ПБУ 19/02».

2. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, утв. Постановлением Правительства РФ № 283 от 06.03.1998 г.

Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ».

3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н.

4. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: «Волтерс Клувер», 2006.

5. Лунякин К.В. Финансовые вложения в учете и отчетности // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. — 2008. — № 19.

6. Палий В.Ф. «Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник. — 3-е издание. — М.: ИНФРА-М, 2008.

РАЗДЕЛ 2. ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕНИЯ ВНЕШНЕГО И ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Емельянова И.Н.

ФУНКЦИИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА

Повышение эффективности производства, конкурентоспособности продукции и услуг на основе внедрения достижений научно-технического прогресса, эффективных форм хозяйствования и управления производством в условиях рыночной экономики является основной задачей организации. Актуальными вопросами для российских предпринимателей являются:

- прогнозирование финансовых результатов хозяйственной деятельности, финансовой состоятельности отдельных видов деятельности и продуктов, установление целевых показателей эффективности деятельности и лимитов затрат ресурсов;

- определение наиболее предпочтительных для дальнейшего развития организации бизнес-проектов, экономическое обоснование бизнес-проектов, а также решений об уровнях их финансирования из внутренних и внешних источников;

- анализ эффективности работы различных структурных подразделений, контроль за правильностью решений, принимаемых руководителями структурных единиц.

Обеспечение стратегического управления компанией выдвинулось в число наиболее важных проблем успешного развития отечественного бизнеса. Руководство предприятий должно ясно представлять основные долгосрочные цели, достижение которых позволит занять лидирующие конкурентные позиции. На

решение этих и других задач, определяющих эффективный бизнес, и направлено стратегическое планирование.

Достижение поставленных целей требует составления финансовых прогнозов, что, в свою очередь, является частью стратегического планирования, которое является путеводителем организации.

Для подтверждения информации, содержащейся в финансовых прогнозах, необходимо проводить стратегический аудит, так как он является составной частью стратегического планирования и охватывает сбор, проверку и анализ достоверной управленческой информации, включающей сведения, используемые при разработке прогнозной информации.

Прогнозные финансовые отчеты отражают предполагаемые финансовые результаты следования конкретным программам действий. Имея на руках финансовые результаты конкретных решений, менеджеры могут более оперативно и эффективно распределять ресурсы.

Обычно прогнозные финансовые отчеты включают:

- прогнозный отчет о прибылях и убытках;
- прогнозный баланс;
- прогнозный отчет о движении денежных средств.

Потребность в услугах аудитора как независимого эксперта достоверности финансовых прогнозов организации в условиях конкурентной рыночной экономики объясняется следующими обстоятельствами:

- возможностью представления необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта с пользователями этой информации — собственниками, инвесторами, кредиторами;
- зависимостью последствий принятых решений от качества информации;
- частым отсутствием у пользователей расшифровки необходимой информации для оценки ее качества.

Для проверки прогнозных финансовых отчетов целесообразно проводить стратегический аудит, т.к. при подготовке прогнозной информации, как правило, используются специфические приемы и методы расчетов.

Общепринятого понятия стратегического аудита в настоящее время не существует. Разные авторы дают принципиально разные наполнения данного термина, одни считают его самостоятельным видом аудита, другие — составной частью обязательного аудита, третьи — услугой, сопутствующей аудиту, и т.п.

По нашему мнению, стратегический аудит является сопутствующей аудиту услугой, поскольку он проводится для того, чтобы установить надежность, реалистичность и возможность использования прогнозных информации, а также пра-

вильность ее подготовки на основе принятых допущений и адекватность ее представления.

Стратегический аудит следует проводить в несколько этапов (см. рис. 1).

Стратегический аудит охватывает сбор важной информации. Она включает сведения, используемые при разработке конкретных целей и стратегии бизнеса. Аудит состоит из двух основных частей: внутреннего и внешнего аудита. Внешний аудит (аудит маркетинговой среды) исследует макросреду и среду задач компании. Внутренний аудит исследует все аспекты деятельности компании.

Он включает все основные операции, которые осуществляются в процессе движения товаров и услуг через организации: материально-техническое снабжение, производство, отправка продукции, продажа, маркетинг и послепродажное обслуживание. Дополнительно к перечисленным процессам аудит распространяется на так называемую поддерживающую деятельность, от которой зависит основная деятельность компании: заключение контрактов по закупкам, развитие технологий, управление персоналом и инфраструктура организации.

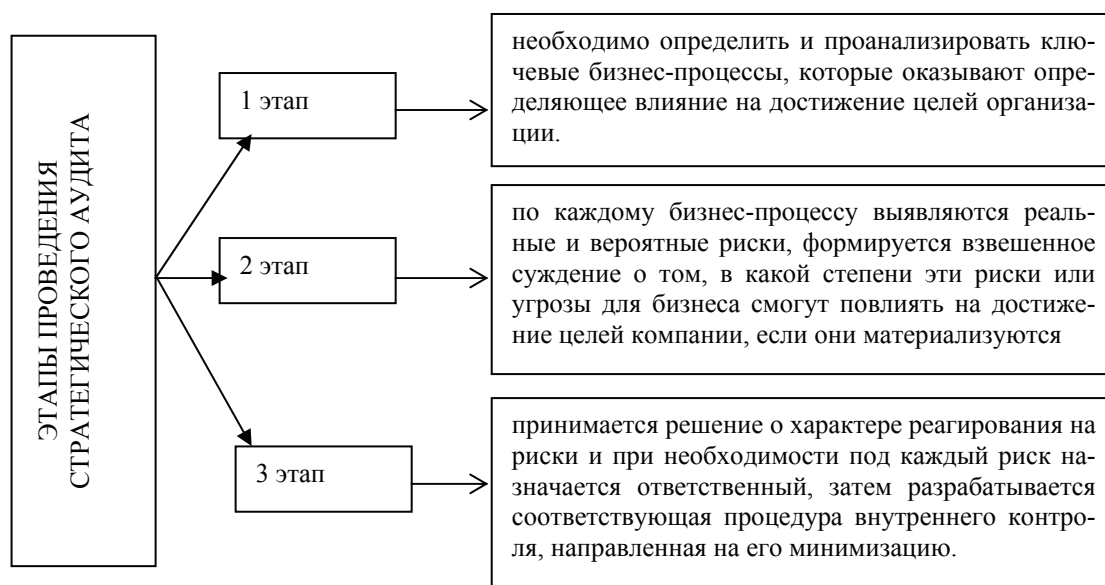


Рис. 1. Этапы проведения стратегического аудита

При аудите стратегических условий аудитором может быть использована группа вопросов, представленная в таблице 1.

Стратегический аудит позволяет сделать процессы наблюдаемыми, а значит — контролируемыми и управляемыми.

Таблица 1. Вопросы для стратегического аудита

Микроусловия	Макроусловия	Рыночные условия	Отраслевые условия
1. Обеспечиваются ли адекватные условия для эффективного взаимодействия всех факторов производства (средств труда, предметов труда и рабочей силы)? 2. Высока ли вероятность остановки производственного процесса? 3. Велики ли задержки в осуществлении отдельных стадий производства из-за конфликтов за производственные ресурсы? 4. Можно ли считать организацию финансово устойчивой и независимой? 5. Можно ли считать эффективной систему управления финансами организации? 6. Можно ли считать финансово-экономическую систему в целом отличительной особенностью организации? 7. Эффективна ли организационная структура управления? 8. Эффективна ли система планирования производственно-коммерческой деятельности? 9. Эффективна ли система стимулирования в организации? 10. Эффективны ли системы контроля (в том числе, контроля качества, контроля исполнения решений) и регулирования в организации? 11. Можно ли считать удовлетворительным уровень отдачи вложенных инвестиций?	1. Существуют ли политические условия для равенства конкурентных возможностей (включая антимонопольное законодательство, налоговое законодательство, законодательство по вопросам иностранных инвестиций, в области международного бизнеса)? 2. Существует ли, а если да, то эффективна ли законодательная база, на основе которой может осуществляться регулирование бизнеса? Возможно ли нормальное развитие данного вида бизнеса в условиях существующей внутриэкономической политики? 3. Благоприятен ли для бизнеса общий уровень деловой активности в стране (который можно охарактеризовать в соответствии с фазой экономического цикла)? 4. Благоприятны ли финансово-кредитные условия в стране? 5. Возможно ли нормальное развитие бизнеса при сложившемся уровне инфляции? 6. Имеет ли значение, а если да, то благоприятна ли структура общества для развития, данного бизнеса? 7. Возможно ли нормальное развитие спроса на производимые товары при существующем уровне и структуре распределения доходов (на потребление и накопление) в обществе?	1. Высока ли доля наиболее вероятных покупателей среди всех, на кого сориентирован товар? 2. Положительна ли тенденция изменения этой доли? 3. Локально-концентрированный рынок (специализация на узком типе клиентов в очень ограниченном географическом регионе)? 4. Глобально-концентрированный рынок (специализация на узком типе клиентов в географически неограниченном регионе)? 5. Рынок находится в фазе зарождения? 6. Высок ли уровень локальной чувствительности поведенческой реакции покупателя на изменение цены на рынке? 7. Высок ли уровень постоянной эластичности спроса на рынке? 8. Высок ли уровень переменной эластичности спроса на рынке? 9. Сильно ли зависит эластичность спроса от стадии жизненного цикла рынка? 10. Есть ли среди КФУ такие, которые возникают под воздействием благоприятных внешних условий, но которых у нас сегодня нет? 11. Есть ли среди КФУ¹ такие, которые связаны с наличием таких отличительных способностей, которыми мы сегодня не обладаем?	1. Структура конкуренции ближе всего к чистой? 2. Отрасль совершенно новая и поэтому в ней нет конкуренции? 3. Высока ли вероятность сильного ухудшения конкурентных позиций организации при условии вхождения в отрасль всех потенциальных конкурентов? 4. Широкий ли выбор у покупателей? Высока ли вероятность того, что покупатель знает продукцию организации? 5. Высока ли вероятность того, что, зная продукцию организации, покупатель принимает ее во внимание? 6. Высока ли доля стоимости поставок в стоимости производимой организацией продукции? 7. Высока ли степень свободы организации при выборе поставщика? 8. Может ли поставщик диктовать производственно-технологические условия поставок? 9. Может ли поставщик диктовать финансово-экономические условия поставок? 10. Способна ли организация получить контроль над поставщиком?

КФУ — Ключевые факторы успеха¹

Микроусловия	Макроусловия	Рыночные условия	Отраслевые условия
12. Можно ли считать финансово-экономическую систему в целом отличительной особенностью организации? 13. Эффективны ли принятые в организации методы изучения потребностей и структуры рынка, реклама и методы продвижения товара на рынок? 14. Эффективна ли система ценообразования? 15. Эффективны ли торгово-сбытовые цепочки? 16. Составляют ли системы подготовки производства и маркетинга основу конкурентных преимуществ организации? 17. Определяется ли работа организации ее стратегией? 18. Эффективен ли стиль управления и исполнения в организации? 19. Существуют ли общие ценности, объединяющие людей, работающих в организации?	8. Благоприятны ли сложившиеся в обществе структура и динамика потребительских предпочтений (потребностей, вкусов, моды)? 9. Благоприятны ли для развития бизнеса сложившиеся в обществе стереотипы отношений к образованию, труду, отдыху, семье, правительству и т.п.? 10. Высок ли уровень социального риска данного вида бизнеса? 11. Оценка технологических условий 12. Благоприятны ли для развития бизнеса сложившиеся в стране условия доступа к новейшим технологиям в соответствующей области (например, информационным технологиям)? 13. Благоприятна ли для развития бизнеса сложившаяся в стране транспортная инфраструктура? 14. Может ли обеспечить развитие бизнеса сложившаяся в стране научно-исследовательская и опытно-конструкторская инфраструктура?	12. Есть ли среди КФУ такие, которые формируются под воздействием таких микроусловий, которые пока еще не созданы в организации? 13. Есть ли среди КФУ такие, которые зависят от более сильных, чем у нас позиций организации в отрасли? 14. Высока ли среди КФУ доля таких, которые, скорее всего, организация не сможет обеспечить?	

При проведении стратегического аудита для получения финансовой информации о деятельности клиента может быть использована система сбалансированных показателей (ССП).

Данная система представляет собой сочетание объективных, легко поддающихся количественному учету результатов и субъективных, в некоторой степени произвольных параметров будущего роста.

Сбалансированная система показателей дополняет систему финансовых параметров уже свершившегося прошлого системой оценок перспектив и выступает новой схемой, которая включает в отчет-

ность показатели стратегического развития компании.

ССП позволяет аудиторам избегать разрыва в информации между стратегическими целями бизнеса и оперативным управлением и обеспечивает полное понимание того, как отдельные подразделения, службы и даже работники влияют на достижение поставленных перед компанией целей.

Исходя из данного понимания стратегического аудита, попробуем определить функции, реализуемые им. Данные функции определяются нами в зависимости от следующих факторов:

- содержания и специфики деятельности предприятия;
- объемов показателей финансово-экономической деятельности;
- сложившейся системы управления;
- состояния внутреннего контроля.

Стратегический аудит осуществляется на базе организационной, технической, экономической, финансовой и другой документации.

Одной из функций стратегического аудита является деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска пользователей финансовых прогнозов.

Исходя из этого, первоочередной задачей аудиторов является высококачественное проведение аудиторских проверок. В ходе проверки должна быть установлена достоверность показателей прогнозов клиента, правильность их составления, реальность приведенных в них данных.

При этом используются показатели таких форм отчетности, как баланс, отчет о прибылях и убытках, расчеты (налоговые декларации) по отдельным налогам, учетная политика, пояснительная записка к отчету и др.

Другая важнейшая функция стратегического аудита заключается в том, чтобы своевременно выявить негативные явления в прогнозах финансово-хозяйственной деятельности проверяемой организации и способствовать их корректировки до того, как эти проблемы перерастут в кризис.

Из этой функции вытекает следующая функция стратегического аудита — подтверждение правильности определения исходных данных, включенных в прогнозную отчетность. При осуществлении этой функции аудитору необходимо учитывать возможные изменения в политике правительства и изменения в общей экономической ситуации. В частности необходимо сделать следующие прогнозы:

- ставки корпоративного налога (налога на прибыль);
- процентные ставки по кредитам;
- темп инфляции;

- ожидаемые изменения в технологии.

Также аудитору необходимо учесть внутренние процедуры и политику компании (политику капиталовложений, политику привлечения стороннего финансирования; учетную политику (например, нормы амортизации и методы учета, политика выплаты дивидендов)), так как они будут оказывать серьезное влияние на прогнозные отчеты.

Также аудиторам необходимо проверить используемые планово-контрольные показатели.

Определение завершенности прогнозной отчетности является также одной из основных функций стратегического аудита. Данная функция направлена на выяснение того, действительно ли все прогнозные суммы, которые должны быть включены в отчетность, там присутствуют, то есть все ли показатели, зафиксированные в расчетах данной информации, нашли отражение в отчетности.

Следующая функция стратегического аудита заключается в установлении оценки статей отчетности, которая заключается в арифметической проверке отдельных итогов, включенных в прогнозную отчетность, и в подтверждении соблюдения методологических принципов формирования показателей отчетности.

Еще одной немаловажной функцией стратегического аудита является выработка рекомендаций (подготовка материалов) для принятия решений по результатам стратегического аудита, руководству предоставляется подробный отчет и разработанные рекомендации «Как надо».

Преимущественно прогнозная отчетность составляется в интересах актуальных и потенциальных собственников. Собственникам информация нужна с целью выявления финансовых перспектив его развития и возможности получения доходов в будущем. Данные функции раскрывают сущность стратегического аудита, проведение которого даёт пользователям данной отчетности гарантию того, что информация, представленная в от-

четности, достоверна во всех существенных аспектах.

Библиографический список

1. Бондарев А.В. Методика аудита системы бюджетирования // Бухгалтерский учет. — 2009. — № 3. — С. 72–74.

2. Ефремов В.С. Стратегия бизнеса. Концепции и методы планирования: Учеб. пособие. — М.: Финпресс, 1998. — 192 с.

3. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учеб. пособие. — М.: Приор-издат, 2003. — 320 с.

4. Ляско В.И. Стратегическое планирование развития предприятия: Учеб. пособие для вузов — М.: Экзамен, 2005. — 288 с.

5. Смирнов Э.А. Разработка управленческих решений: Учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 271 с.

Щербакова Е.П.

СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Контроль является широко распространенным объективным явлением в экономической жизни общества. Он тесно связан с другими явлениями, поэтому не всегда обнаруживается его важная роль во всех без исключения процессах управления производством.

Процесс управления организацией включает стадии планирования, организации и регулирования управленческого решения, учет, анализ. Каждая из стадий чередуется со стадиями контроля. Затем следует новый цикл этого непрерывного в идеале процесса. Все циклы подчинены стратегии организации — генеральной программе действий и распределению приоритетов и ресурсов для достижения глобальных целей.

Стадия контроля намеренно не включена в упрощенное описание про-

цесса управления, так как внутренний контроль играет двойственную роль в процессе управления организацией. С одной стороны, стадии контроля неизменно чередуются с другими стадиями в процессе управления, поэтому можно говорить о присутствии (проникновении) элементов контроля на каждой из указанных стадий. С другой стороны, контроль обеспечивает оптимальный ход процесса управления на каждой стадии. Поэтому стадию контроля по отношению к остальным можно рассматривать как упорядочивающее звено управленческого процесса.

На рис. 1 показаны взаимосвязи, взаимозависимость, взаимопроникновение и роль каждого элемента в процессе управления организацией [1].

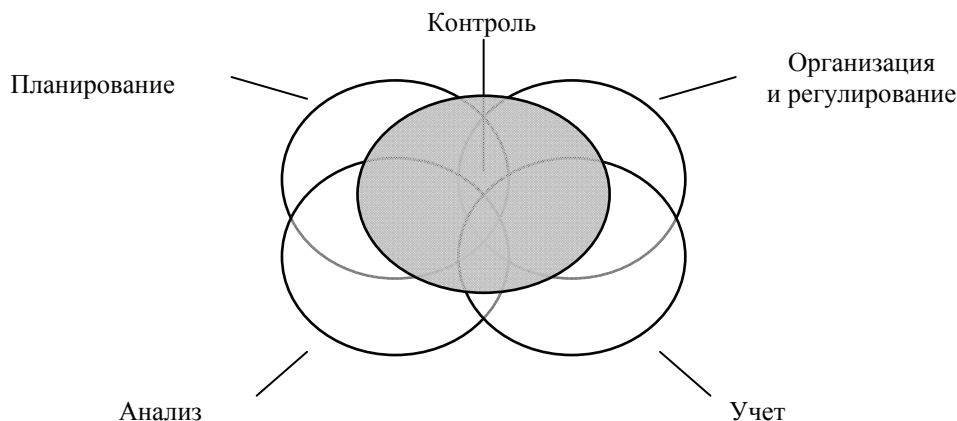


Рис. 1. Место и роль внутреннего контроля в процессе управления организацией

Слово «контроль» происходит от латинского выражения «contra rotulus», от которого затем произошло французское словосочетание «contre role», означающее сопоставление с должным, заранее установленным. Сущность и содержание контроля не могут быть раскрыты в отрыве от сферы управленческой деятельности, которую он обслуживает. Контроль — одна из необходимых составных частей управленческого процесса, в котором он выступает как элемент обратной связи, так как по его результатам производится корректировка ранее принятых решений и планов.

Контроль как способ обратной связи может быть эффективным только в случае получения и рационального использования достоверной и своевременной информации о состоянии управляемой системы, соответствии ее функционирования намеченным целям, распоряжениям руководства, действующему законодательству. Контроль дает возможность не только установить отклонения от правил, процедур, норм законодательства, но и определить причины этих отклонений, выявить должностных лиц, допустивших эти отклонения (рис. 2).

Эффективно действующий контроль должен иметь нацеленность на результативность, быть своевременным и достаточно простым.

По мнению Хмельницкого В.А., контроль — система наблюдения за процессом функционирования управляемого объекта и проверки его фактического состояния с целью оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от этих решений, устранения неблагоприятных яв-

лений и при необходимости информирования о них компетентных органов [4]. Общество не может нормально функционировать без четко организованной системы контроля над производством и распределением общественного продукта и другими сферами общественной жизни.

В Лимской декларации руководящих принципов контроля, принятой в 1977 г. IX Конгрессом Международной организации высших Контрольных органов (ИНТОСАИ), указано, что контроль является не самоцелью, а неотъемлемой частью системы управления, цель которой — выявление отклонений от принятых стандартов, нарушений принципов законности, а также неэффективности расходования материальных ресурсов на ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять необходимые меры, а в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить Компенсацию за причиненный ущерб или предпринять действия по предотвращению или уменьшению числа таких нарушений в будущем. Поэтому у любого органа управления должны быть соответствующие подразделения, выполняющие контрольные функции.

Характерной особенностью контроля как функции управления является его непрерывность. Функционирование любой организации направлено на реализацию конкретных задач, обусловленных поставленными перед ней целями. Но для того, чтобы эти задачи были успешно решены, необходим постоянный контроль над процессом их реализации. Контроль осуществляется в течение всего времени, на всех стадиях практической реализации управленческого решения.

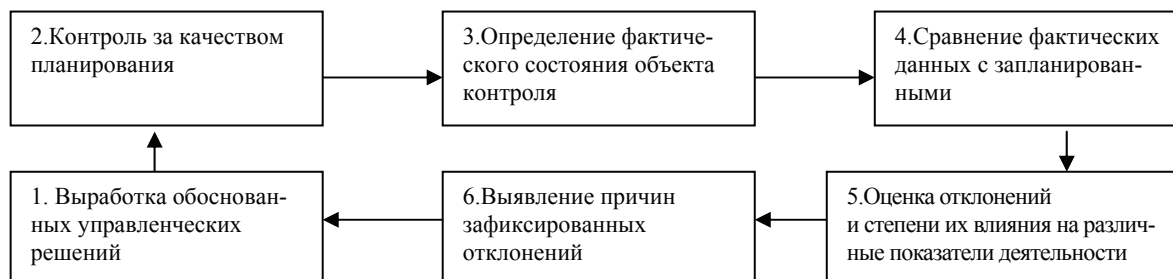


Рис. 2. Последовательность действий при осуществлении контроля

Основное назначение контроля состоит:

- в упреждении незаконных и неэкономичных, с точки зрения интересов общества, хозяйственных и финансовых операций на начальной стадии принятия управленческого решения;
- в выявлении нарушений в работе субъектов хозяйствования и установлении их причин;
- в обобщении передового опыта хозяйственной деятельности.

В той или иной мере в каждой организации осуществляется внутренний контроль, благодаря наличию системы мер, обеспечивающих ее нормальное функционирование, и прежде всего в финансовой области (обеспечение сохранности активов, достижение прогнозных показателей, в том числе по прибыли, и т.п. контролируются работниками бухгалтерии, другими функциональными управлениями и службами данной организации) и внешний контроль (контроль со стороны вышестоящих органов управления, государственных контрольных органов, аудиторских фирм).

Множество компаний по всему миру страдает от неэффективного использования разного рода ресурсов — людских, финансовых, материальных, от недостатка необходимой для принятия правильных решений информации, непреднамеренного или преднамеренного искажения отчетности, прямого мошенничества со стороны персонала и управляющих. Подобных проблем можно избежать путем создания внутри самих компаний эффективной системы внутреннего контроля.

По определению Жминько С.И., внутренний контроль есть процесс, направленный на достижение целей компании и являющийся результатом действий руководства по планированию, организации, мониторингу деятельности компании в целом и ее отдельных подразделений [2]. Менеджеры компании должны, во-первых, поставить цели и определить задачи компании и отдельных подразделений и настроить соответствующую структуру организации. И, во-вторых,

обеспечить функционирование эффективной системы документирования и отчетности, разделения полномочий, авторизации, мониторинга для достижения поставленных целей и решения стоящих задач.

Тихомиров А. отмечает, что согласно COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, Комиссии Тредуэя) внутренний контроль — это процесс, осуществляемый высшим органом предприятия, определяющим его политику (например, советом директоров, который представляет владельцев компании), его управленческим персоналом высшего уровня (менеджментом) и всеми другими сотрудниками, в достаточной и оправданной мере обеспечивающий достижение предприятием следующих целей:

- целесообразность и финансовая эффективность деятельности (включая сохранность активов).
- достоверность финансовой отчетности
- соблюдение применимого законодательства и требований регулирующих органов [3].

Жминько С.И. дает определение внутреннего контроля с точки зрения его бухгалтерского понимания: внутренний контроль есть структура, политика, правила, процедуры по обеспечению сохранности активов компании и надежности бухгалтерских записей, что дает достаточную уверенность в том, что:

- транзакции должным образом авторизованы;
- транзакции своевременно и точно отражаются в отчетности в соответствии со стандартами учета;
- доступ к активам компании осуществляется на основании соответствующей авторизации;
- физическое наличие активов периодически сверяется с бухгалтерскими записями [2].

По словам Бурцева В.В., внутренний контроль организации — это осуществление субъектами организации, наделенными соответствующими полномо-

чиями (субъекты внутреннего контроля), либо в автоматическом режиме, заданном указанными субъектами и под их управлением, следующих действий:

- определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией (объекта контроля);
- сравнение фактических данных с требуемыми, т.е. с базой для сравнения, принятой в организации, заданной извне либо основанной на рациональности;
- оценка отклонений, превышающих предельно допустимый уровень, и степень их влияния на аспекты функционирования организации;
- выявление причин данных отклонений [1].

Чем внутренний контроль отличается от контроля вообще?

По мнению Жминько С.И., главное отличие внутреннего контроля от контроля вообще заключается в том, что внутренний контроль — это контроль изнутри компании, в противоположность внешним видам контроля, таким как законодательное регулирование, контроль со стороны внешних контролирующих организаций и т. п. В данном контексте понятие внутреннего контроля синонимично понятиям управленческого контроля, операционного контроля.

Говоря о внутреннем контроле, важно осознавать, что он полезен только в том случае, если направлен на достижение конкретных целей, и, прежде чем оценивать результаты контроля, необходимо определить эти цели. Есть пять основных целей внутреннего контроля:

- надежность и полнота информации;
- соответствие политике, планам, процедурам, законодательству;
- обеспечение сохранности активов;
- экономичное и эффективное использование ресурсов; достижение подразделений компании поставленных целей и задач [2].

По мнению Бурцева В.В., цель внутреннего контроля — информационная прозрачность объекта управления для

возможности принятия эффективных решений [1].

Концепция внутреннего контроля включает в себя несколько компонентов:

- внутреннюю среду компании, то есть этические ценности, стиль управления, процесс принятия решений и т.п.;
- ежедневное осуществление контроля;
- санкционированный доступ к информации;
- мониторинг эффективности самой системы внутреннего контроля.

Контроль выступает как неотъемлемая часть процесса рационализации хозяйственной деятельности организаций. В его задачу входит предотвращение возможных ошибок, нарушений, злоупотреблений, бесхозяйственности, других негативных отклонений. В случае же их совершения контроль обязан обеспечить неотвратимость соразмерно выявленному отклонению. В рыночной экономике проблема совершенствования контроля решается, прежде всего, в интересах бизнеса.

Основное внимание уделяется ликвидации дублирующих функций контроля, сокращению расходов на его осуществление, упорядочению ведения документации и учета, связанных с контрольными действиями, внедрению технических средств и повышению профессионализма работников контролирующих органов.

Будучи самостоятельной функцией управления экономикой, контроль не поглощает другие функции (в том числе бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности), не выступает как их вспомогательная функция, а взаимодействует с ними, оказывает активное влияние на эффективность их применения. Преобладание функционального принципа разделения управленческого труда между отделами и службами организации обуславливает их параллельное воздействие на управляемый объект, так как в бухгалтерии, например, не только ведется учет движения и состояния средств в процессе производства, на и в определенной мере осуществляется контроль над их сохранностью и эффективностью использова-

ния. Многофункциональными являются и другие отделы — финансовый, юридический и др. В этих условиях нарушается функциональный принцип разделения труда внутри самих отделов, работа многих подотделов и специалистов строится на основе интеграция управленческих функций. Таким образом, практически стираются грани, объективно существующие между учетом и контролем, контролем и анализом.

Контрольный процесс в зависимости от слаженности выполняемых функций можно разделить на четыре ступени (рис. 3):

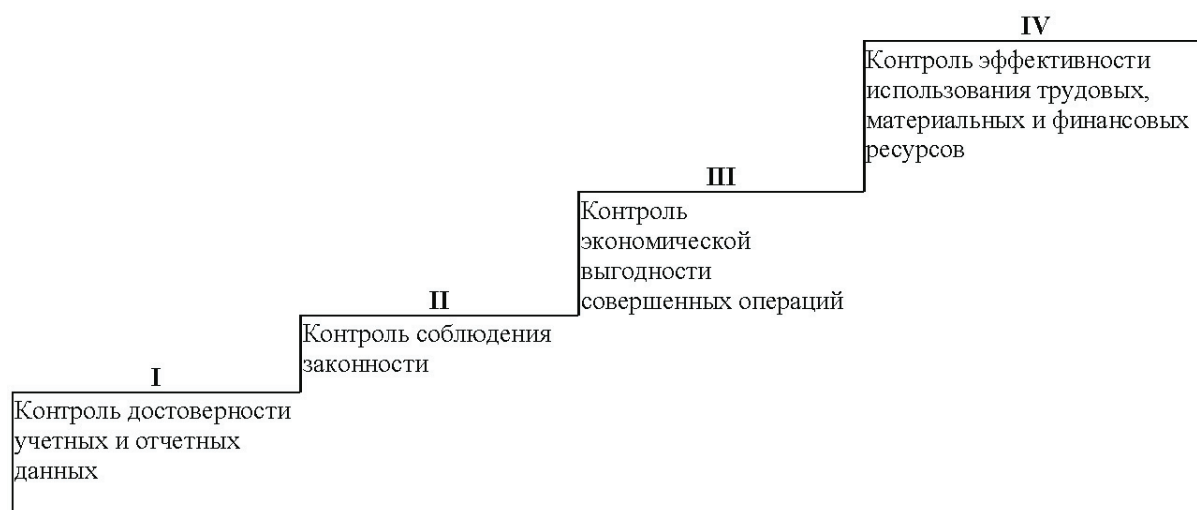


Рис. 3. Ступени контрольного процесса

Механизмы контроля действуют также и между организациями (например, влияние организации-покупателя потребляемых средств, на организацию-производителя этих средств), внутри организации, внутри органов управления, между органами управления, во всех подсистемах экономической жизни общества.

От эффективности действия механизмов контроля во многом зависит эффективность функционирования национальной экономики в целом. Это и определяет роль и места контроля в системе хозяйствования в современных условиях.

Библиографический список

1. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. — М.: Экзамен, 2000.
2. Жминько С.И. Внутренний аудит / Жминько С.И., Швырева О.И., Сафонова М.Ф. — Ростов н/Д: Феникс, 2008.

3. Тихомиров А. Ориентируясь на риски, или как оценить внутренний контроль / Российский Институт внутренних аудиторов.

4. Хмельницкий В.А., Гринь Т.А. Контроль и аудит. — Минск: Современная школа, 2006.

Рецензент:

д.э.н., проф. Никифорова Е.В.

Шевченко А.А., Аюбов Н.А.

Финансово-бюджетный контроль:
Учеб.-практ. пособие / Ростовский гос.
экон. ун-т «РИНХ». — Ростов н/Д,
2008. — 168 с.

ISBN 978-5-7972-1300-0

Данное учебно-методическое пособие состоит из четырех разделов. В первом разделе «Сущность и значение финансово-бюджетного контроля» раскрываются понятие и структура финансового контроля, устанавливаются цели и задачи финансово-бюджетного контроля. Кроме этого, обосновано понятие «резервы» и сформулированы цели и задачи ревизий, осуществляемых в финансово-бюджетной сфере.

Во втором разделе «Организация и проведение ревизии в финансово-бюджетной сфере» описан процесс планирования и назначения ревизии и источников ревизии, а также определен порядок оформления результатов ревизии.

Третий раздел «Методика проведения ревизии» отражает порядок проведения ревизии различных видов хозяйственных операций в рамках финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений.

Четвертый раздел «Порядок взаимодействия органов государственного финансового контроля с правоохранительными органами по организации и проведению контрольных мероприятий» устанавливает, исходя из требований действующего законодательства, порядок обращения правоохранительных органов в органы государственного финансового контроля и назначения ревизии, методику такой проверки, а также порядок информирования правоохранительных органов о фактах правонарушений в экономике.

Учебно-методическое пособие предназначено для студентов и преподавателей экономических специальностей

вузов, а также практических работников, осуществляющих ревизии.

УДК336.1 (075)

ШЗ1

Рецензенты:

д.э.н., проф. Лабынцев Н.Т.,

д.э.н., проф. Кизилев А.Н.

Лисович Г.М.

Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: Учебник. — М.: Вузовский учебник, 2009. — 318 с.

ISBN 978-5-9558-0095-0

Изложены основы методологии бухгалтерского учета в условиях становления рыночных отношений и введение нового Плана счетов бухгалтерского учета.

Для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также для практических работников в области сельского хозяйства.

ББК65.052.5я 73

Л63

Рецензенты:

д.ф.н., д.ю.н., проф. Г.С. Працко,

д.ю.н., проф. М.Б. Смоленский

Кузнецова Л.Н.

Правовое регулирование предпринимательской деятельности: Учеб. пособие. — Ростов н/Д: Феникс, 2009. — 382 с. — (Высшее образование).

ISBN 978-5-222-15275-1

Цели издания — раскрыть содержание тем раздела программы «Правовое регулирование предпринимательской деятельности». Пособие ориентировано на законодательные и нормативные акты Российской Федерации, действующие по состоянию на 01.02.2009.

Предназначено для студентов юридических факультетов, а также подготовки к сдаче экзаменов на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера и аудитора.

УДК376:334(075.8)

ББК67.404я73
К89

Рецензенты:

д.э.н., проф. М.В. Мельник,

д.э.н., проф. В.И. Ткач,

д.э.н., проф. Е.П. Шумилин

**Маркарян Э.А., Герасименко Г.П.,
Маркарян С.Э.**

Финансовый анализ: Учеб. пособие. — 7-е изд., перераб. и доп. — М.: КНОРУС, 2009. — 264 с.

ISBN 978-5-85971-590-9

Рассматриваются вопросы анализа финансовых результатов, финансового состояния, деловой активности предприятия и эффективности инвестиций. Обобщены современные методики, рекомендованные в отечественной и зарубежной литературе. Приводятся способы оценки и факторного анализа прибыли и рентабельности продукции.

УДК654.14/17(075.8)

ББК65.053я73

М26

**ПОЗДРАВЛЯЕМ КАФЕДРУ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РГЭУ «РИНХ» —
ПОБЕДИТЕЛЯ РОССИЙСКОГО КОНКУРСА
«ЛУЧШАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ КАФЕДРА»
в номинации «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»!**

Кафедра Бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ» заняла первое место в первом Российском конкурсе «Лучшая экономическая кафедра» в номинации «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Конкурс проводился по инициативе Вольного экономического общества России и Международной академии менеджмента при поддержке Комитета по образованию Государственной Думы РФ. Координирующим и исполнительным органом конкурса стал Аккредитационный независимый центр экономических специальностей.

Российский конкурс «Лучшая экономическая кафедра» призван содействовать совершенствованию учебно-методической, научно-исследовательской, воспитательной деятельности профессорско-преподавательского состава, направленной на повышение качества подготовки специалистов и выявление лучших экономических кафедр вузов России в сфере высшего профессионального образования.

Для участия в конкурсе на лучшую экономическую кафедру было подано 125 заявок в период с ноября 2008 по май 2009 г. Было отобрано 44 экономические кафедры. Экспертная группа проанализировала представленные материалы этих кафедр и отобрала кафедры, получившие более 270 баллов по показателям рейтинга. Эти кафедры и стали победителями первого Российского конкурса «Лучшая экономическая кафедра».

Конкурс «Лучшая экономическая кафедра» проводится впервые, но привлек к себе внимание открытостью и объективностью в определении победителей.

По итогам конкурса было определено **28 победителей в 8 номинациях**: Экономика; Менеджмент; Прикладная информатика в экономике; Финансы и кредит; Внешнеэкономическая деятельность; Бухгалтерский учет, анализ и аудит; Экономика труда и управление персоналом; Экономика и управление производством.

Участие в конкурсе широко освещено средствами массовой информации, его итоги стали достоянием общественности. Информация по конкурсу помещена в газете «Экономические новости», после церемонии награждения информация о конкурсе и победителях направлена в газету «Вузовский вестник»; в журналы «Предпринимательство», «Наша власть: дела и лица»; в Комитет образования Госдумы, в министерство образования, главам регионов.

Победители конкурса получают преимущества по участию в конкурсе «Менеджер года 2010» в номинации «Образование» (конкурс будет объявлен в сентябре-октябре 2009 г.); возможность получить общественно-профессиональную аккредитацию экономических специальностей по упрощенной схеме и с меньшими затратами; могут стать полноправными членами Вольного экономического общества России и Международной Академии менеджмента.

24 июня 2009 г. в Каминном зале Дома экономиста победителям была вручена Памятная награда и Диплом, подтверждающий звание.

На торжественной церемонии награждения победителей первого Российского конкурса «Лучшая экономическая кафедра» награду получал заведующий кафедрой бухгалтерского учета д.э.н., профессор Лабынцев Николай Тихонович.

Информация о конкурсе размещена на сайте **www.econspec.ru**.

АННОТАЦИИ

РАЗДЕЛ 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

Алексеева И.В.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье описаны методологические основы формирования стратегической отчетности коммерческой организации. Освещены необходимость этого вида отчетности, перечислен состав стратегической отчетности и коротко дана характеристика каждого отчета.

Ключевые слова: стратегическая отчетность, парадигма отчетности, отчет о стоимости компании, отчет о бизнес-перспективах, отчет о рисках, стратегический баланс капитала, стратегический отчет о финансовых результатах, стратегический отчет о финансовых потоках.

Библиографический список

1. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия. — СПб.: Питер Ком, 1999.
2. Безбородова Т.И. Анализ особенностей формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности на различных стадиях жизненного цикла организаций // Экономический анализ: теория и практика. — 2007. — № 1.
3. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 655 с.
4. Ефремов В.С. Организации, бизнес-системы и стратегическое планирование // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. — № 2.
5. Кныш М.И. Конкурентные стратегии: Учеб. пособие. — СПб., 2000.
6. Коробейников О.П., Колесов В.Ю., Трифилова А.А. Стратегическое поведение: от разработки до реализации // Менеджмент в России и за рубежом. — 2002. — № 3.
7. Коява Л. От рождения до смерти предприятия // Российский аналитический журнал для деловых людей, № 70, март 2006 г. <http://ld.ludidela.ru>.
8. Лытнева Н.А. Учет и анализ уставного капитала при создании, реорганизации и ликвидации общества с ограниченной ответственностью. — М.: Издательско-консультационный центр «Дело и Сервис», 2004. — С. 80–81.
9. Любушин Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учеб. пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — 448 с.
10. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. — М.: Дело, 1998.
11. Минцберг Г., Альстренд Б., Лэмпел Д. Школа стратегий. — СПб.: Изд-во «Питер», 2000.
12. Минцберг Г., Куинн Дж. Б., Гансал С. Стратегический процесс / Пер. с англ. — СПб.: Питер, 2001. — 546 с.
13. Томпсон А.А. мл., Стрикланд А.Дж. III. Стратегический менеджмент. Концепции и ситуации. — 9-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2000.
14. Хорин А.Н., Керимов В.Э. Стратегический анализ: Учеб. пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Экспо, 2009. — 480 с.
15. Хорин А.Н. Аудит корпоративной отчетности компаний // Аудиторские ведомости. — 2007. — № 6.
16. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ.; под ред. проф. Я.С. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
17. Хикс Р. Стоимость и капитал / Пер с англ.; общ. ред. и вступ. ст. Р.М. Энтова. — М.: Прогресс, 1988. — 488 с.

18. Щекотихина Е.А. Разделительный баланс: понятие и сущность: Сборник научных статей «Развитие бухгалтерского учета в современной экономике России». — Ростов н/Д: Ростовский государственный строительный университет, 2005. — С. 114–117.

Астахов В.П.

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО И РОССИЙСКОМУ СТАНДАРТУ

В статье изложена сравнительная характеристика признания в учете основных средств по международному и российскому стандартам. Раскрыты сходства и различия в постановке учета указанных активов. Даны рекомендации по их сближению.

Ключевые слова: основные средства, балансовая стоимость, первоначальная стоимость, амортизируемая стоимость, справедливая стоимость

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Утв. Приказом МФ РФ от 30. 03. 2001г. № 26н (в ред. от 27.11.2006г. № 156н).
2. Астахов В.П. Основные средства: бухгалтерский учет и налогообложение. — М.: ИД «ФБК Пресс», 2004.
3. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет. — Ростов н/Д: Феникс, 2007.
4. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий / Под ред. проф. Н.Т. Лабынцева. — М.: Финансы и статистика, 2008.

Базалей Н.Ю., Карецкий А.Ю.

РАЗВИТИЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ СЕГМЕНТАРНОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ И НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТАХ

В настоящее время опыт многих стран показывает, что организации заинтересованы в предоставлении сегментной отчетности. Детализированная информация о различных сегментах организации позволяет принимать более обоснованные экономические решения. В связи с этим профессиональные бухгалтерские организации многих стран разработали учетные стандарты и нормативные документы, определяющие концептуальную основу раскрытия такой информации. На основе этих регулирующих документов рассмотрено развитие правил и стандартов представления сегментной отчетности в различных организациях и странах.

Ключевые слова: сегментная отчетность, сегментная информация, информация по операционному сегменту, информация по географическому сегменту, информация по отчетному сегменту, информация о выручке (доходах) сегмента, информация о расходах сегмента, информация о финансовом результате сегмента, информация об активах сегмента, информация об обязательствах сегмента.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н. // Справочно-правовая система «Консультант плюс». 11.03.2009.
2. Вахрушина М.А. Значение, условия и принципы составления внутренней (сегментарной) отчетности II / Современный бухучет. — 2000. — № 3. — С. 4–14.
3. Густяков И.М. Раскрытие в международной финансовой отчетности информации по сегментам деятельности предприятия // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 10.07.2002. — http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus2/015.asp

4. Дебелл Т., PricewaterhouseCoopers. МСФО 8 «Операционные сегменты»: основные характеристики и значение для финансовой отчетности // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. — 2007. — № 5.
5. Коляго М.Д. Сегментарная отчетность в системе управления предприятием: Дисс. ... канд. экон. наук. — М., 1997. — 169 с.
6. О новом международном стандарте IFRS 8 «Operating Segment» // <http://www.bmccenter.ru/Dok/BMC3-reifrs08.html>
7. Соколов А.А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации: формирование и анализ. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 288 с.
8. Узорникова А. Сложности применения МСФО (IFRS) 8 // <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=003740>.
9. International accounting standart IAS 14 «Segment reporting».
10. International financial reporting standart IFRS 8 «Operating Segments».
11. Operation Segments / Special Edition. — 2006, December // <http://www.isaplus.com/0612ifrs8.pdf>
12. The Forth European Community Company Law Directive. — Brussels: EC, 1978/
13. United Nations. Intergovernment Working Group of Experts on Intrnational Standarts of Accountong and Reporting. Conclusions on Accounting and Reporting by Transnational Corporations. United Unions Document № ST/CTC/92. — NY: United Stations, 1988. — P. 15–20.

Беспалова С.В.

ОСОБЕННОСТИ И СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ПОЧТОВОЙ СВЯЗИ

В статье освещены особенности и состав бухгалтерской отчетности организаций почтовой связи, а также ее связь с международными стандартами. Следует подчеркнуть, что Российская Федерация является участником международных почтовых организаций, поэтому международные стандарты финансовой отчетности рассматриваются как новый комплексный подход в процессе формирования финансовой информации. На примере организаций почтовой связи можно убедиться, что реформа бухгалтерского учета приобрела законченный характер, и ориентируется на сложившиеся национальные традиции и специфику экономического развития России.

Ключевые слова: департамент методологии бухгалтерского учета Дирекции бухгалтерского учета ФГУП «Почта России», аналитические таблицы, сетевые доходы и расходы, отчет по переводным операциям, управление денежными потоками.

Библиографический список

1. ФЗ «О связи» от 07.07.2003 № 126 — ФЗ.
2. Внутренний стандарт «Положение о порядке формирования бухгалтерской отчетности ДМБУ 2 — 02/03».
3. Гостева Л.Н. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — 79 с.
4. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андрисон, Д. Колдуэлл; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. — 2-е изд., стереотип. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 496 с.

Гончарова С.Н., Гуденица О.В.

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ СТРАТЕГИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ НА ОСНОВЕ ДАННЫХ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА

В статье приведен обзор стратегических показателей, формируемых в системе стратегического учета, позволяющих оценить эффективность деятельности экономического субъекта.

Ключевые слова:

1. Расходы — это использование или потребление товаров и услуг в процессе получения дохода.

2. Издержки обращения по своему содержанию текущие затраты, расходуемые каждый год полностью и требующие ежегодного авансирования.

3. Затраты — стоимостная оценка потребленных на предприятии за определенный период ресурсов.

Князевская Н.В.

ПРИМЕНЕНИЕ ПОКАЗАТЕЛЯ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ РЕЗЕРВОВ ДЛЯ ОЦЕНКИ РИСКОВ

В 2008 г. вступило в действие Положение Банка России «О кураторах кредитных организаций» от 7.09.07 г. № 310-П. Одной из основных целей деятельности кураторов является достоверная оценка экономического положения курируемых организаций, а также рисков, принимаемых банками в своей деятельности, в частности операционных. В статье предлагается для расчета интегрального показателя операционных рисков применить формулу индексов.

Ключевые слова: институт кураторов кредитных организаций, операционные риски, веса.

Библиографический список

1. Положение ЦБ РФ от 07.09.07 № 310-П.
2. Положение ЦБ РФ от 29.03.04 № 255-П.
3. Указание ЦБ РФ от 23.06.04 № 70 — Т.
4. Банковское дело / Под ред. проф. Лаврушина О.И. — М.: Финансы и статистика, 2005.
5. Банковские риски / Под ред. проф. Лаврушина О.И., проф. Валенцевой Н.И. — М.: Кнорус, 2007.
6. О подходах к оценке финансовой устойчивости российского банковского сектора / Департамент банковского регулирования и надзора // Деньги и кредит. — 2005. — № 5.
7. Правила ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях на территории Российской Федерации от 26.03.07 № 302-П.
8. Симановский А. Принципы и правила в регулировании банковской деятельности: отдельные аспекты методики и практики // Деньги и кредит — 2005. — № 5.
9. Дружинин Н.К. Развитие основных идей статистической науки. — М.: Статистика, 1979.

Колесник П.В.

ОСОБЕННОСТИ ТРАНСФОРМАЦИИ ПОКАЗАТЕЛЯ ВЫРУЧКИ ОТ ПРОДАЖИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Данная статья посвящена рассмотрению особенностей трансформации в соответствии с международными стандартами выручки от продажи как одного из наиболее существенных показателей бухгалтерской отчетности. Для этого был проведен сравнительный анализ требований международных стандартов бухгалтерской отчетности и

российских правил бухгалтерского учета, касающихся отражения выручки в бухгалтерском учете и отчетности. По результатам анализа был предложен ряд корректировок показателя выручки, представленного согласно российским нормативно-правовым актам по бухгалтерскому учету. Помимо этого в статье описаны обстоятельства, на которые бухгалтеру следует обратить внимание перед процедурой трансформации с целью максимального сближения по содержанию выручки, отраженной по российским правилам, с аналогичным показателем МСФО.

Ключевые слова: трансформация, корректировка, выручка от продажи, признание, оценка, раскрытие информации в отчетности, риски и выгоды, метод «по мере готовности», справедливая стоимость, дисконтирование, приоритет содержания перед формой.

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н).
2. МСФО 18 «Выручка» (утв. КМСФО 19 апреля 1982 г.).
3. Учет по международным стандартам / Л. В. Горбатова. — М.: Бухгалтерский учет, 2005.
4. Козлов И. И. Различия в учете выручки по МСФО в сравнении с российскими стандартами // Учет, налоги, право. — 2006. — № 17.
5. Каланов А. Н. Дисконтирование в МСФО // МСФО. Практика применения. — 2006. — № 5.
6. Каланов А. Н. Особенности определения выручки для целей трансформации // МСФО. Практика применения. — 2007. — № 3.

Курносова Н.И.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ФИНАНСОВЫМИ ВЛОЖЕНИЯМИ

В статье дан критический анализ состояния учетно-аналитического обеспечения операций, совершаемых с финансовыми вложениями на современном этапе, предпринята попытка расширить взгляды на осмысление экономической сущности финансовых вложений как одного из направлений инвестиционной деятельности. Изложены практические рекомендации по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения операций с финансовыми вложениями в коммерческих организациях.

Ключевые слова: финансовые вложения, акции, облигации, уставный (складочный) капитал, предоставленные займы.

Библиографический список

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению от 31.10.2000г. № 94н.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. Приказом МФ РФ от 06.07.99 г. № 43н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утв. Приказом МФ РФ от 10.12.2002 г. № 126н.

Нор-Аревян Г.Г.

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

В статье освещены основные аспекты организации учета материально-производственных запасов, сравнение в их учете и оценке по российским и междуна-

родным стандартам, раскрыты достоинства и недостатки существующих способов оценки материалов.

Ключевые слова: материально-производственные запасы, международные стандарты финансовой отчетности, материалы, товары, готовая продукция, финансовая отчетность, средняя себестоимость, средневзвешенная себестоимость, метод ФИФО.

Библиографический список

1. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учёте» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
2. Налоговый кодекс РФ (часть 1 и 2).
3. Морозова Л.Л. Учет материально-производственных запасов: практическое руководство. — М.: Актив, 2009.
4. Смирнова Н.К. Оценка материально-производственных запасов // Бухгалтерское приложение. — 2008. — № 31.
5. Семенихин В.В. Материально-производственные запасы: сложные вопросы, хозяйственные ситуации, практические примеры. — М.: Эксмо-Пресс, 2009.

Смертина Е.Н.

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ КОНВЕРГЕНЦИИ МСФО И ГААП

В результате глобализации коммерческой деятельности и выходом на международные рынки капитала в последние годы выделилось две международных системы подготовки финансовой отчетности — МСФО и ГААП США. С 2006 г. началась работа по переходу США на международные стандарты и с 2010 г. транснациональные американские компании будут предоставлять отчетность по МСФО, а с 2014 г. МСФО будут обязательны для всех американских компаний. Таким образом, переход к использованию МСФО является постепенным и целенаправленным процессом.

Ключевые слова: концепция, гармонизация, конвергенция, ГААП США, МСФО (международные стандарты финансовой отчетности), рынок капитала.

Библиографический список

1. Приказ Минфина РФ № 180 от 1.07.2004 г. «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу».
2. Указ Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».
3. Оверченко М. Прощай, GAAP // Ведомости. — 29.08.2008.
4. Бонэм М., Кертис М. и др. Применение МСФО. — М., 2008.

Стефанова С.Н.

ОЦЕНКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

В статье рассмотрены варианты оценки готовой продукции с точки зрения оперативности получения информации для управления производством. Приведены корреспонденции бухгалтерских счетов по учету затрат, выходу продукции и ее продаже при различных способах оценки готовой продукции.

Ключевые слова: управленческий учет, оперативная информация, готовая продукция, оценка, реализация, финансовый результат.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129 — ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями от 30.06.2003 г. № 86 — ФЗ).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Минфином РФ от 06.10.2008 г. № 106 н.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99 г. № 43 н (в редакции приказа Минфина РФ 18.09.2006 г. № 115 н).

4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33 н (в редакции приказа Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 116 н).

5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ 06.05.99 г. № 33 н. (в редакции приказа Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 116 н).

6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. — М.: Эксмо, 2007. — 112 с.

7. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. — М.: Омега — Л, 2004. — 576 с.

8. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. — М.: Бератор-Пресс, 2005.

9. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и отчетности. — М.: ИНФРА-М, 2005. — 472 с.

10. Стефанова С.Н., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий. — Ростов н/Д: Феникс, 2008. — 349 с.

11. Управленческий учет. Учебное пособие / Под. ред. А.Д. Шеремета, — М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2002.

Ткаченко И.Ю.

УЧЕТ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРОИЗВОДСТВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В статье рассмотрена методика учёта затрат и исчисления себестоимости продукции промышленных производств в сельскохозяйственных организациях в отечественной практике. Изложена последовательность закрытия аналитических счетов в составе счета 20.3 «Промышленное производство». На примере мукомольного производства показан порядок исчисления фактической себестоимости продукции и процесс закрытия счёта 20.3

Ключевые слова: объекты учета затрат, методы учета затрат, объекты калькулирования, калькуляционные единицы, методы калькулирования себестоимости продукции.

Библиографический список

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендации по его применению. Приказ Минсельхоза России от 13 июня 2001г. № 654.

2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Утверждены приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003г. № 792.

3. Губанов А.Г., Василенко А.А., Стефанова С.Н. Особенности бухгалтерского учёта, контроля и экономического анализа на перерабатывающих предприятиях агропромышленного комплекса. — Ростов н/Д: Рост. гос. эконом. акад., 1997.

4. Керимов В.Э. Бухгалтерский учёт на предприятиях пищевой промышленности: Учеб. пособие. — М: Издательство «Экзамен», 2003.

5. Лисович Г.М. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях. — М.: Финансы и статистика, 2004.

6. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Ч. I, II. — М.: Финансы и статистика, 2001.

7. Справочник технолога плодоовощного производства / Составитель М.Г. Куницына. — СПб: ПРОФИ-ИНФОРМ, 2004.
8. Технология переработки продукции растениеводства / Под ред. Н.М. Личко. — М.: Колос, 2000.

Хахонова Н.Н., Плахотя Т.В.

ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ПРИНЦИПЫ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В УЧЕТЕ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Вопросы организации учета финансовых вложений являются достаточно актуальными в современных условиях. В статье излагаются цели, задачи и принципы организации учета финансовых вложений. В ней выделены и обобщены условия признания активов в качестве финансовых вложений, виды ценных бумаг, порядок их оценки, отражения в учете и отчетности.

Ключевые слова: финансовые вложения, признание финансовых вложений, оценка финансовых вложений, классификация ценных бумаг, учет и отчетность финансовых вложений

Библиографический список

1. Богатая И.Н., Хахонова Н.Н. Бухгалтерский учет. — Ростов н/Д: Феникс, 2007.
2. Колеватова О.А. Налогообложение операций с облигациями у непрофессиональных участников рынка ценных бумаг // Бухгалтерский учет. — 2008. — № 6.
3. Маттейс О. Налоговый учет доходов от продажи ценных бумаг // Финансовая газета. — 2008. — № 5(841).
4. Осипов Д. Цена приобретения ценных бумаг для целей налогообложения прибыли организаций // Финансовая газета. — 2008. — № 48(884).

Хахонова Н.Н.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВАХ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

Статья посвящена одной из достаточно малоразработанных тем, посвященных вопросам адаптации российского учета к требованиям МСФО. В учете нематериальных активов сохраняется наличие вопросов не достаточно регулируемых системой нормативных актов и предполагающих возможность профессионального суждения бухгалтера, например такие, как: оценка НМА, порядок учета гудвилла, организационных расходов, лицензий и т.п.

Ключевые слова: признание, состав и оценка нематериальных активов, МСФО 38 и ПБУ 14/2007, учет НМА, раскрытие информации в отчетности

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н.
2. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 38 «Нематериальные активы».
3. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 36 «Обесценение активов».

Цепилова Е.С.

ИСЧИСЛЕНИЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В 2009 г.

В статье рассмотрены изменения в исчислении налога на прибыль, вступившие в силу с 2009 г., а также представлены их налоговые последствия и порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

Ключевые слова: налог на прибыль организаций, отложенный налоговый актив, отложенное налоговое обязательство, вычитаемая временная разница, налогооблагаемая временная разница, нормативы отчислений, амортизационная премия.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н).
4. Письмо МФ РФ от 29.01.2009 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2008 год».
5. Письмо МФ РФ от 24.02.2009 № 03-03-06/1/79 Цепилова Елена Сергеевна, к.э.н., доцент, зам. Зав. кафедрой бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ» по науке т. 89034023632.

Лабынцев Н.Т., Пасечник А.В.

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ АКТИВА В КАЧЕСТВЕ ОБЪЕКТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО

Статья посвящена выявлению отличительных особенностей бухгалтерского учета финансовых вложений на основе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в сравнении с российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ), а также достоинств и недостатков этих стандартов.

Ключевые слова: коммерческая организация, российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ), международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), финансовые вложения, финансовый инструмент, финансовый актив, справедливая стоимость.

Библиографический список

1. Приказ Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений ПБУ 19/02».
2. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, утв. Постановлением Правительства РФ № 283 от 06.03.1998 г.
3. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ».
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н.
4. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: «Волтерс Клувер», 2006.
5. Лунякин К.В. Финансовые вложения в учете и отчетности // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. — 2008. — № 19.
6. Палий В.Ф. «Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник. — 3-е издание. — М.: ИНФРА-М, 2008.

РАЗДЕЛ 2. ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕНИЯ ВНЕШНЕГО И ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Емельянова И.Н.

ФУНКЦИИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА

В данной статье рассматриваются актуальные вопросы совершенствования методологии аудита — выделения в его структуре отдельного, самостоятельного направления, стратегического аудита. Стратегический аудит выполняет ряд функций, которые раскрывают его сущность.

Ключевые слова: стратегический аудит, цель стратегического аудита, функции, цели и задачи стратегического аудита, финансовые прогнозы.

Библиографический список

1. Бондарев А.В. Методика аудита системы бюджетирования // Бухгалтерский учет. — 2009. — № 3. — С. 72–74.
2. Ефремов В.С. Стратегия бизнеса. Концепции и методы планирования: Учеб. пособие. — М.: Финпресс, 1998. — 192 с.
3. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учеб. пособие. — М.: Приор-издат, 2003. — 320 с.
4. Ляско В.И. Стратегическое планирование развития предприятия: Учеб. пособие для вузов — М.: Экзамен, 2005. — 288 с.
5. Смирнов Э.А. Разработка управленческих решений: Учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 271 с.

Щербакова Е.П.

СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

В данной статье дается понятие внутреннего контроля, его особенности, назначение, цели. Приводится раскрытие компонентов концепции внутреннего контроля и стадий контрольного процесса. Также раскрыта проблема места и роли внутреннего контроля в системе хозяйствования в современных условиях.

Ключевые слова: контроль, внутренний контроль, назначение внутреннего контроля, цели внутреннего контроля, концепция внутреннего контроля, контрольный процесс.

Библиографический список

1. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. — М.: Экзамен, 2000.
2. Жминько С.И. Внутренний аудит / Жминько С.И., Швырева О.И., Сафонова М.Ф. — Ростов н/Д: Феникс, 2008.
3. Тихомиров А. Ориентируясь на риски, или как оценить внутренний контроль / Российский Институт внутренних аудиторов.
4. Хмельницкий В.А., Гринь Т.А. Контроль и аудит. — Минск: Современная школа, 2006.

ANNOTATIONS

SECTION 1. ACCOUNTING: PROBLEMS AND SOLUTIONS

Alekseeva I.V.

METHODOLOGICAL BASIS OF STRATEGIC REPORTING FORMATION

Methodological basis of commercial organization strategic reporting formation is described in the article. The article gives reasons for necessity of this type of reporting, provides its structure and brief description of each report type.

Key words: strategic reporting, reporting paradigm, company value report, business prospective report, risk report, capital strategic balance, strategic income statement, financial flow strategic report.

Bibliographic list:

1. Ansoff I. New corporate strategy. — Saint-Petersburg: Piter Com, 1999.
2. Bezborodova T. I. Analysis of financial reporting formation peculiarities at different stages of organization life cycle // «Economic analysis: theory and practice», 2007, № 1
3. Drury C. Management accounting for business decisions: Textbook: Translated from English — M.: YUNITY-DANA, 2003. — 655 p.
4. Efremov V. Organizations, business systems and strategic planning // Management in Russia and abroad. — 2001. — N 2.
5. Knysh M. I. Competitive strategies: Study guide. — Saint-Petersburg, 2000.
6. Korobeynikov O. P., Kolesov V. Y., Triphilova A. A. Strategic behaviour: from design to realization // Management in Russia and abroad. — 2002. — N 3.
7. Koyava L. Business — from the cradle to the grave // Russian analytical magazine for business people, N 70, March 2006 <http://ld.ludidela.ru>.
8. Lytneva N. A. Accounting and analysis of equity capital during setting up, reorganization and liquidation of a limited liability company. — M.: Publishing consultative center «Business and Service», 2004. — 128 p., c.80-81
9. Luybyshin N. P. Complex analysis of economic activity: Study guide. — 2d edition revised and enlarged. — M.: YUNITY-DANA, 2005. — 448 p.
10. Meskon M., Albert M., Hedowry Ph. Management basics. — M.: Delo, 1998.
11. Mintzberg G., Alstrend B., Lampel D. School of strategies. — Saint-Petersburg: Publishing firm «Piter», 2000.
12. Mintzberg G., Quinn G. B., Gansal S. Strategic process. / Translated from English — Saint-Petersburg: Piter, 2001. — 546 p.
13. Tompson A. A. junior, Strickland A. J. S. Strategic management Conceptions and situations. — 9th edition. — M.: INFRA-M, 2000.
14. Khorin A. N. Strategic analysis: Study guide /A.N.Khorin, V. E.Kerimov. — 2d edition, revised and enlarged — M.: Ekspo,2009.-480p.
15. Khorin A. N. Audit of companies' corporate financial statements //»Auditor's journal», 2007, N 6.
16. Handricksen E. S., Van Breda M. F. Theory of accounting: Translated from English. / Under the editorship of Professor Y. V. Sokolova. — M.: Finance and Statistics, 1997. — 576 p.
17. Hicks R. Value and capital: Translated from English. / Under the editorship of R. M. Entova. — M.: Progress, 1988. — 488 p.
18. Shchekotikhina E.A. Dividing balance sheet: concept and essence. Collection of scientific articles «Accounting development in modern economics of Russia». — Rostov-on-Don: Rostov State Civil Engineering University, 2005. P.114-117

Astakhov V.P.

THE COMPARATIVE ANALYSIS OF CAPITAL ASSET ACCOUNTING ACCORDING TO IFRS AND RUSSIAN ACCOUNTING STANDARDS

The comparative analysis of capital asset recognition according to IFRS and Russian Accounting Standards is presented in the article. The similarities and differences in capital asset reporting procedure are developed. Some recommendations on convergence of IFRS and Russian Standards are suggested.

Key words: capital asset, book value, historical cost, depreciable cost, fair value.

Bibliographic list:

1. Accounting Regulations RAS 6/01 «Asset accounting». Authorized by the Order of Ministry of Finance RF from 30. 03. 2001 № 26н (as amended on 27.11.2006г. № 156н).
2. Astakhov V. P. Capital asset: accounting and taxation. — M.: PH «FBK Press», 2004.
3. Astakhov V. P. Financial accounting. — Rostov-on-Don: Phenix, 2007.
4. Accounting: financial and management. Under the editorship of Professor N. T. Labyntzev. — M.: Finance and statistics, 2008.

Basaley N.Y., Karetzky A.Y.

DEVELOPMENT OF REGULATORY CONTROL OF SEGMENT ACCOUNTING AND REPORTING IN INTERNATIONAL PRACTICE AND NATIONAL STANDARDS

As experience of many countries suggests, nowadays organizations are interested in providing segment reporting. Detailed information on different segments allows to make more well-grounded economic decisions. Due to this fact professional accounting organizations in many countries have developed accounting standards and normative documents, determining the conceptual basis of such information disclosure. Basing on these regulating documents the authors consider the development of rules and standards of segment reporting procedure in different organizations and countries.

Key words: segment reporting, segment information, information on operating segment, information on geographical segment, information on reporting segment, information on segment revenue, information on segment expense, information on segment financial result, information on segment assets, information on segment liabilities.

Bespalova S.V.

PECULIARITIES AND STRUCTURE OF ACCOUNTING REPORTING IN A MAIL SERVICE ORGANIZATION

The article deals with the peculiarities and structure of accounting reporting in a mail service organization and its relation to IFRS. It should be emphasized that Russian Federation is the member of international mail service organizations, so IFRS are treated as a new complex approach in the process of financial information formation. By the example of mail service organizations one can be convinced that accounting reforming has become complete and is focused on the existing national traditions and peculiarity of Russia economic development.

Key words: accounting methodology department of the Management Board of the FSUE «Russian Post», analytical tables, network profit and loss, transfer operations report, financial flow management.

Bibliographic list:

1. Federal Law «On connection» from 07.07.2003 № 126 — FL.
2. Internal standard «Statute on Procedure of accounting reporting formation DMBU 2 — 02/03».

3. L. N. Gosteva. International financial reporting standards. — M.: YUNITY-DANA, 2005. — 79p.
4. Needlse B. and others Accounting principles / B. Needles, H. Anderson, D. Colduell: Translated from English / Under the editorship of Y. V. Sokolov.-2d edition, reprint — M.: Finance and Statistics, 2004. — 496p.

Gontcharova S.N., Gudenitza O.V.

FORMATION OF STRATEGIC INDICES SYSTEM BASING ON THE STRATEGIC ACCOUNTING DATA

The article reviews strategic indices formed in the system of strategic accounting that allow to assess the efficiency of economic entity performance.

Key words: expenses, costs, disbursement.

Knyazevskaya N.V.

APPLICATION OF RESERVE REQUIREMENTS INDEX FOR RISK ASSESSMENT

In 2008 Regulations of Bank of Russia «On credit institutions supervisors» from 7.09.07 № 310-O took effect. One of the main goals of supervisors' activity is proper evaluation of economic state of the organizations under control, as well as assessment of risks accepted by banks in their activity, namely operating risks. To calculate the operating risks integral index the author suggests using the indices formula.

Key words: institute of credit institutions supervisors, operating risks, weights.

Bibliographic list:

1. Regulations of Central bank RF from 07.09.07 № 310-O.
2. Regulations of Central bank RF from 29.03. 04 № 255-O.
3. Directive of Central bank RF from 23. 06. 04 № 70 — T.
4. Banking. // under the editorship of Professor Lavrushina O. I. — M.: Finance and statistics, 2005.
5. Bank risks. // under the editorship of Professor Lavrushina O. I., Professor Valentzova N. I.- M.: Knorus, 2007.
6. Concerning approaches to assessment of Russian banking sector financial stability.//Department of banking regulations and supervision. /- M.: Money and credit.- 2005- № 5.
7. Accounting procedures in credit organizations on the territory of Russian Federation from 26.03.07 № 302-o.
8. Simanovsky A. Policies and rules of banking regulation: some aspects of methods and practice. // — M.: Money and credit — 2005 -№ 5.
9. Druzhinin N. K. Development of the basic ideas of statistics. — M.: Statistics, 1979.

Kolesnik P.V.

PECULIARITIES OF SALES REVENUE INDEX TRANSFORMATION ACCORDING TO IFRS

The article considers peculiarities of sales revenue transformation as one of the most significant indices of accounting reporting according to international standards. For this purpose the comparative analysis of IFRS requirements and Russian accounting rules, relating to recognition of sales revenue in accounts and reporting, was held. According to the results of the analysis the author suggested a number of sales revenue index adjustments presented according to Russian Accounting Standards. The article also describes the conditions that an accountant should pay attention to before the transformation procedure in order to converge the content on sales revenue in Russian rules and IFRS as much as possible.

Key words: transformation, adjustment, sales revenue, recognition, valuation, information disclosure in reports, risks and rewards, percentage-of-completion method fair value, discounting, priority of substance over form.

Bibliographic list:

1. Accounting Regulations «Revenue of an organization» RAS 9/99 (authorized by the order Ministry of Finance RF from May, 6 1999 г. N 32H).
2. IFRS 18 «Revenue» (authorized by IFRS Committee April, 19 1982).
3. Reporting according to IFRS / L. V. Gorbatova. — M.: Accounting, 2005.
4. Kozlov I. I. Differences in revenue reporting in IFRS as compared to Russian Standards // Reporting, taxes, law. — 2006. — № 17.
5. Kalanov A. N. Discounting in IFRS // IFRS. Practice of application. — 2006. — № 5.
6. Kalanov A. N. Peculiarities of receipt determination for transformation purposes // IFRS. Practice of application. — 2007. — № 3.

Kurnosova N.I.

IMPROVEMENT OF ANALYTICAL SUPPORT FOR FINANCIAL INVESTMENT TRANSACTIONS

The article presents the critical review of the current state of financial investment transactions analytical support. The author makes an attempt to broaden the views of financial investments economic essence understanding as one of lines of investment activity. Some practical recommendations on improvement of financial investment transactions analytical support in commercial organizations are enunciated in the article.

Key words: financial investment, shares, bonds, owner's equity, granted loans.

Bibliographic list:

1. Chart of accounts for economic activity of organizations and its Application instruction from 31.10.2000г. № 94H.
2. Accounting regulations «Financial statements of an organization» (RAS 4/99), authorized by the Order of MF RF from 06.07.99 г. № 43H
3. Accounting regulations «Recording of financial investment» (RAS 19/02), authorized by the Order of MF RF from 10.12.2002 г. № 126H

Nor-Arevyay G.G.

PECULIARITIES OF INVENTORY ACCOUNTING PROCEDURE AT THE PRESENT STAGE

The article covers the main aspects of inventory accounting procedure. The author compares the reporting and valuation procedures in national and international standards, describes the advantages and disadvantages of the current basis of materials valuation.

Key words: inventory, international financial reporting standards, materials, goods, finished commodity, financial statements, average cost, weighted average cost, FIFO method.

Bibliographic list:

1. Federal Law RF «On accounting» from 21.11.96 № 129-FL.
2. The text Code RF (Parts 1 and 2).
3. Morozova L. L. Inventory accounting: practical guidance. — M.: Aktiv, 2009.
4. Smirnova N. K. Inventory valuation. // Accounting supplement, 2008, № 31.
5. Semenikhin V.V. Inventories: complicated problems, business situations, practical examples. — M.: Eksmo-Press, 2009.

Smertina E.N.

IFRS AND GAAP CONVERGENCE

As a result of commercial activity globalization and expansion to the international capital markets there have formed two international financial reporting systems — IFRS and CAAP, USA. The process of transition to international standards in the USA has started since 2006. Beginning 2010 multinational American companies will prepare financial statements according to IFRS and beginning 2014 IFRS will become for obligatory for all American companies. So transition to IFRS application is a gradual and purposeful process.

Key words: conception, harmonization, convergence, GAAP USA, IFRS (international financial reporting standards), capital market.

Bibliographic list:

1. The Order of Ministry of Finance RF № 180 from 1.07.2004 «Conception of accounting and reporting development in the Russian Federation in the midterm».
2. The Edict of the Government RF from March, 6 1998. № 283 «Concerning approval of Program for the Reform of Accounting in Accordance with IFRS».
3. M. Ovtcherenko «Good-bye, GAAP», newspaper «Bulletin», 29.08.2008.
4. Mike Bonem, Matthew Certice abd others. Application of IFRS, M., 2008.

Stephanova S.N.

FINAL PRODUCT VALUATION IN MANAGEMENT ACCOUNTING

The article considers variants of final product valuation from the point of view of efficiency of production management information obtaining. The article contains the correspondence of the accounts of expense, output and sales with different ways of final product valuation.

Key words: management accounting, operational information, final product, valuation, realization, financial result.

Bibliographic list:

1. Federal Law from 21.11 1996 № 129 — FL «On accounting» (revised and enlarged from 30.06.2003 № 86 — FL).
2. Accounting Regulations «Accounting policies of an organization» (RAS 1/2008). Authorized by the Order of Ministry of Finance RF from 06.10.2008 г. № 106 н.
3. Accounting Regulations «Financial statements of an organization» (RAS 4/99). Authorized by the Order of Ministry of Finance RF from 06.07.99 № 43 н (as amended by the Order of Ministry of Finance RF from 18.09.2006 № 115 н).
4. Accounting Regulations «Revenues of an organization» (RAS 9/99). Authorized by the Order of Ministry of Finance RF from 06.05.99 г. № 33 н (as amended by the Order of Ministry of Finance RF from 18.09.2006 г. № 116 н).
5. Accounting Regulations «Expenses of an organization» (RAS 10/99). Authorized by the Order of Ministry of Finance RF from 06.05.99 г. № 33 н. (as amended by the Order of Ministry of Finance RF from 18.09.2006 г. № 116 н).
6. Chart of accounts for organization financial and business performance accounting and its manual. — M.: Eksmo, 2007. — 112 p.
7. Vakhrushina M. A. Management accounting. — M.: Omega — L, 2004. — 576 p.
8. Paliy V. F. Accounting management organization. — M.: Berator-Press, 2005.
9. Paliy V. F. International accounting and reporting standards. — M.: INFRA-M, 2005. — 472 p.
10. Stephanova S. N., Tkatchenko I. Y. Accounting: financial and management. — Rostov-on-Don: Phenix, 2008. — 349 p.

11. Management accounting. Study guide / Under the editorship of A. D. Sheremet, — M.: PH FBK PRESS, 2002.

Tkatchenko I.Y.

COST ACCOUNTING AND INDUSTRIAL PRODUCT COSTING IN FARMING COMPANIES

The article considers the procedure of cost accounting and industrial product costing in farming companies in domestic practice. The sequence of analytical accounts closing in the structure of account 20.3 «Industrial production» is presented. By the example of flour manufacture the procedure of actual production costing and the process of account 20.3 closing are shown.

Key words: cost accounting objects, cost accounting methods, costing objects, costing items, methods of cost estimate.

Bibliographic list:

1. Chart of accounts for financial and business performance of enterprises and organizations of agricultural sector and guidelines on its application. The order of Ministry of Agriculture from June, 13 2001 № 654.
2. Guidelines on production cost accounting and product (service, works) costing at farming companies. Authorized by the Order of Ministry of Agriculture from June, 6 2003 № 792.
3. Gubanov A. G. Vasilenko A. A., Stephanova S. N. Peculiarities of accounting, control and economic analysis at processing plants of agro industrial complex. Rostov-on-Don/ Rostov State Economic Academy Rostov-on-Don, 1997, 71 p.
4. Kerimov V. E.. Accounting at food industry plants: Study guide/ V. E. Kerimov, M: PH «Examen», 2003, 272 p. 5. Lisovitch G. M. Accounting in agricultural organizations. M.: «Finance and statistics». 2004.
6. Pisengoltz M. Z. Accounting in agriculture. Part I, II. M. «Finance and statistics». 2001.
7. Guide of a food-processing technologist. The compiler is M. G. Kunitzyna. Saint-Petersburg: PROFI — INFORM, 2004, 480 p.
8. Technology of plant products processing/ under the editorship of N. M. Litchko, M: Kolos, 2000

Khakhonova N.N. Plakhotya T.V.

THE ESSENCE, CLASSIFICATION AND PRINCIPLES OF FINANCIAL INVESTMENT VALUATION IN COMMERCIAL ORGANIZATIONS ACCOUNTING

The questions of financial investment accounting procedure are quiet topical under present-day conditions. The purpose, objectives and principles of financial investment accounting procedure are considered in the article. The author singles out and summarizes conditions of assets recognition as financial investments, securities types, their valuation accounting and reporting procedures.

Key words: financial investments, financial investments recognition, financial investments valuation, securities classification, financial investments accounting and reporting.

Bibliographic list:

1. Bogataya I. N. Khakhonova N. N. Accounting. — Rostov-on-Don, Phenix, 2007.
2. Kolevatova O. A. Taxation of bonds transactions with non-professional participants of stock market. // Accounting, № 6 March 2008r.

3. Matteys O. Tax accounting of sales revenues from securities. Financial newspaper. № 5 (841), 31.01.2008.
4. Osipov D. Securities acquisition price for purposes of organization revenue taxation. // Financial newspaper, № 48 (884), November, 27 2008r.

Khakhonova N.N.

INTANGIBLE ASSETS INFORMATION DISCLOSURE ACCORDING TO IFRS REQUIREMENTS

The article considers one of the poorly developed questions related to Russian accounting adaptation to IFRS requirement. There are some points not adequately regulated by standards in the system of intangible assets accounting. Here also belong the points implying possibility of accountant's professional judgment, such as: intangible asset valuation, goodwill, organization costs, licenses accounting treatment, etc.

Key words: recognition, structure and valuation of intangible assets, IFRS 38 and RAS 14/2007, intangible assets accounting, information disclosure in reporting.

Bibliographic list:

1. Accounting regulations «Intangible assets accounting» (RAS 14/2007): The Order of Ministry of Finance RF from 27.12.2007 № 153H.
2. International Financial Reporting Standards IFRS 38 «Intangible assets».
3. International Financial Reporting Standards IFRS 36 «Assets impairment».

Tzepilova E.S.

INCOME TAX ASSESSMENT IN 2009

The article considers changes in income tax assessment which have come into force since 2009 and their tax consequences and the way they are recorded in accounting and reporting.

Key words: corporate profits tax, deferred tax asset, deferred tax liability, deductible temporary difference, taxable temporary difference, contribution regulations, depreciation bonus.

Bibliographic list:

1. Internal Revenue Code of Russian Federation.
2. Accounting Regulations «Accounting of settlements in respect of corporate profit tax» RAS 18/02 (authorized by the Order of Ministry of Finance RF from 19.11.2002 № 114H).
3. Accounting Regulations «Organization expense» RAS 10/99 (authorized by the Order of Ministry of Finance RF from 06.05.1999 № 33H)
4. The letter of Ministry of Finance RF from 29.01.2009 № 07-02-18/01 «Recommendations to audit organizations, individual auditors, auditors who carry out audit of organizations' annual financial statements for 2008».
5. The Letter of Ministry of Finance RF from 24.02.2009 № 03-03-06/1/79

Labyntcev N.T., Pasechnik A.V.

PARTICULARITIES OF THE SHAPING THE ASSET AS OBJECT OF THE FINANCIAL INVESTMENTS IN CONDITION OF THE USING MSFO

The article is dedicated to identification the kind of the accounting financial investments on basis of International Financial Accounting Standards (IFAS) in comparison with Russian Standards of the Accounting (RSA), as well as values and defects of these standards.

Key words: proprietary organization, Russian Standards of the Accounting (RSA), International Financial Accounting Standards (IFAS), financial investments, financial instrument, financial asset, fair value.

SECTION 2. PROBLEMS AND METHODS OF EXTERNAL AND INTERNAL AUDIT PROCEDURE

Emelyanova I.N.

STRATEGIC AUDIT FUNCTIONS

The article deals with the topical issues of audit methodology improvement, namely identifying in its structure a separate independent area — strategic audit. Strategic audit performs a number of functions that reveal its essence.

Keywords: strategic audit, purpose of strategic audit, functions, goals and objectives of strategic audit, financial forecast.

Bibliographic list:

1. Bondarev A.V., Budgeting system audit methodology //Accounting. 2009. № . 3 72-74.
2. Efremov V.S., Business Strategy. Conceptions and planning methods / Study guide. — M.: Publishing House «Finpress», 1998. — 192p.
3. Kovaleva O.V., Konstantinov Y.P., Audit: Study guide/ — M.: Prior-izdat, 2003. — 320p.
4. Lyasko V.I., Strategic planning of enterprise development: Study guide for higher education institutions — M.: Publishing House «Exam», 2005. — 288p.
5. Smirnov E.A., Development of managerial decisions: Textbook for higher education institutions. — M.: YUNITI-DANA, 2002,-271p.

Shcherbakov E.P.

THE INTERNAL CONTROL ESSENCE AND STRUCTURE, ITS PLACE IN THE ORGANIZATION CONTROL SYSTEM

The article considers the concept of internal control, its features, purpose and objectives. Components of internal control conception and stages of control process are revealed. The author also pays attention to the problem of internal control place and role in the system of management today.

Keywords: control, internal control, purpose of internal control, objectives of internal control, conception of internal control, control process.

Bibliographic list:

1. Burtsev V.V. Internal control system of a commercial organization— M.: Ekzamen, 2000
2. Zhminko S.I. Internal audit/Zhminko S.I., Shvyreva O.I., Safonova M.F. — Rostov-on-Don: Phenix, 2008
3. Tikhomirov A. Being guided by risks or how to estimate the internal control/Russian Institute of internal auditors
4. Khmelnitsky V.A. Control and audit/Khmelnitsky V.A., Grin T.A. — Minsk: Sovremennaya Shkola, 2006

НАШИ АВТОРЫ

1. Алексеева Ирина Владимировна, к.э.н. доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Электронный адрес: irina-rsue@yandex.ru

2. Астахов Владимир Павлович, к.г.н профессор кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Контактный телефон: 8(863)-240-29-86

3. Базалей Наталья Юрьевна, к.э.н., преподаватель Московской Финансово-промышленной Академии. Электронный адрес: plombir25@yandex.ru

4. Беспалова Светлана Валерьевна, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Контактный телефон: 240-61-78

5. Гончарова Светлана Николаевна, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Ростовского филиала Белгородского университета потребительской кооперации. Электронный адрес: sng@mail.ru

6. Гуденица Ольга Васильевна, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Ростовского филиала Белгородского университета потребительской кооперации. Электронный адрес: Levesss@mail.ru

7. Емельянова Ирина Николаевна, ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита филиала в городе Георгиевске РГЭУ «РИНХ». Контактный телефон: 8(87951) 615-53.

8. Карецкий Алексей Юрьевич, студент 455 группы РГЭУ «РИНХ». Электронный адрес: karetskiy.alexey@rambler.ru

9. Князевская Наталья Владимировна, к.э.н. доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Контактный телефон: 240-61-78

10. Колесник Петр Владимирович, аспирант кафедры бухгалтерского учета, РГЭУ «РИНХ». Электронный адрес: petr_kolesnik@mail.ru

11. Курносова Нина Ивановна, к.э.н доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Контактный телефон: 290-45-20

12. Лабынцев Николай Тихонович, д.э.н., профессор, декан учетно-экономического факультета РГЭУ «РИНХ», зав. кафедрой бухгалтерского учета. Контактный телефон: 240-57-29.

13. Нор-Аревян Галина Григорьевна, к.н.э., доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Электронный адрес: umc@rsue.ru

14. Пасечник Александр Владимирович, аспирант кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Электронный адрес: sasha@seaport.ru

15. Плахотя Татьяна Владимировна, главный бухгалтер НОУСПО Сальский экономико-правовой техникум, соискатель кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Электронный адрес: umc@rsue.ru

16. Смертина Елена Николаевна, к.н.э., ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Контактный телефон: 240-29-86

17. Стефанова Светлана Николаевна, к.н.э., доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Контактный телефон: 8-904-344-14-56

18. Ткаченко Ирина Юрьевна, к.э.н доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Электронный адрес: irina.420321@yandex.ru

19. Хахонова Наталья Николаевна, д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Электронный адрес: umc@rsue.ru

20. Цепилова Елена Сергеевна, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета РГЭУ «РИНХ». Электронный адрес: alkos29@mail.ru

21. Щербакова Екатерина Павловна, магистрант, группы 467м РГЭУ «РИНХ». Электронный адрес: Kosh_ka@bk.ru

ТРЕБОВАНИЯ К РУКОПИСЯМ, ПРЕДСТАВЛЯЕМЫМ ДЛЯ ПУБЛИКАЦИИ В ЖУРНАЛЕ «УЧЕТ И СТАТИСТИКА»

Рукопись должна удовлетворять следующим требованиям:

объем статьи — 12 печатных страниц (0,5 авторского листа), интервал — 1,5 шрифт — 14, гарнитура Times, таблицы набираются 10 кеглем через 1 интервал, формулы набираются во встроенном формулярном редакторе MS WORD. Поля рукописи должны быть: верхнее, правое, левое — 25 мм, нижнее — 30 мм. Размер абзацного отступа — 1,25 см. Нумерация страниц в правом верхнем углу листа.

Заглавие статьи печатается строчными буквами. Инициалы и фамилия автора(ов) пишутся над заглавием статьи. Заглавие отбивается двумя интервалами сверху и снизу от текста. Сноски смысловые — постраничные, подстрочные. Ссылки на литературу оформляются так: (номер по списку литературы в конце статьи, страница, если есть), например: [7, с.159.]. Литература в конце статьи нумеруется по алфавиту, литература на иностранных языках располагается после литературы на русском языке, нумерация сквозная.

К статье обязательно должны прилагаться:

- аннотация на русском и английском языке (объем аннотации — 3-5 предложений), ключевые слова на русском и английском языке, библиографический указатель на русском и английском языке, сведения об авторе (научная степень, место работы, должность, контактный телефон, адрес, e-mail);
- электронная версия (файл на дискете 3,5 дюйма либо по электронной почте);
- сведения об авторе (авторах) на русском и английском языках с указанием фамилии, имени, отчества, ученой степени и звания, места работы и должности, контактного телефона и электронного адреса.

Распечатка рукописи должна быть подписана всеми авторами с указанием даты отправки.

Рукописи, не отвечающие приведенным выше требованиям, могут быть отклонены. Экземпляр статьи, не принятой к публикации, остается в архиве редакции.

Редакционная коллегия оставляет за собой право подвергать статьи рецензированию, редакционной правке и отсылать авторам на доработку. Исправления и замечания редактора обязательно вносятся автором на дискету. Датой поступления статьи, отправленной на доработку, считается день ее возвращения в редакцию.

С аспирантов плата за публикацию не взимается.

Адрес редакции журнала:

344002, г. Ростов-на-Дону, ул.Б. Садовая, 69, РГЭУ «РИНХ»,
ком. 414а тел.: (863)237-02-66.

Ответственный секретарь — Гончарова Людмила Владимировна
e-mai: GoncharovaLuidmila@yandex.ru