



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№1 | 2016

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2015
с. 4
- Признание оценочных показателей отложенных налогов при осуществлении лизинговых сделок
с. 13
- Эволюция бухгалтерских регулятивов об аренде: международный контекст
с. 24
- Роль оценки для получения достоверной информации в финансовой отчетности
с. 35



2016 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономической работе и имущественному комплексу Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор Института экономики и антикризисного управления, профессор кафедры налогового консультирования Финансового университета при Правительстве РФ, Россия, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

АЛБОРОВ Ролик Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Россия, Ижевск

АЛИМБЕТОВ Нурлан Орынбасарович, председатель правления профессиональной организации бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», Республика Казахстан, Алматы

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Россия, Казань

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), заведующий кафедрой «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, председатель совета директоров Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), декан факультета «Бухгалтерский учет» Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия, Санкт-Петербург

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, заслуженный профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета, Россия, Оренбург

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Россия, Москва

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор кафедры финансов и кредита Высшей школы экономики и управления Северного (Арктического) федерального университета, Россия, Архангельск

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Россия, Санкт-Петербург

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Россия, Новосибирск

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, исполнительный директор Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila KHORUZHIIY, Doctor of Economics, professor, pro-rector on economic work and property of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russia, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, associate professor, the first pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Department "Tax consulting" of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolik ALBOROV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk

Nurlan ALIMBETOV, Chairman of the board of professional organization of accountants "The Chamber of professional accountants of the Republic of Kazakhstan", Republic of Kazakhstan, Almaty

Vitaly IVASHKEVICH, Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russia, Kazan

Igor BALAN, Phd (Economics), Head of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

Lilia GRIGOROI, Phd (Economics), president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

Valery KOVALEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of statistics, accounting and audit of St. Petersburg State University, Russia, Saint-Petersburg

Nikolay LABYNTSEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

Efim MIZIKOVSKIY, Doctor of Economics, emeritus professor of the Department of accounting of Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russia, Nizhny Novgorod

Svetlana PANKOVA, Doctor of Economics, professor, the Dean of the finance and economics faculty of Orenburg State University, Russia, Orenburg

Olga ROZHNOVA, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of Accounting in commercial organizations of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

Tatyana ROGULENKO, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russia, Moscow

Vladimir SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, professor of the Department of finances and credit of the Higher school of economics and management of the Northern (Arctic) Federal University, Russia, Arkhangelsk

Viatcheslav SOKOLOV, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russia, Saint-Petersburg

Alexandr SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russia, Novosibirsk

Marina SHELARU, Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Republic of Moldova, Kishinev

Accounting, statistics

- 13 Recognition of the estimated figures for deferred taxes in the implementation of leasing transactions
J. Granitsa
- 19 Role of the balance policy in the enterprise management
V. Ivashkevich
- 24 Evolution of the accounting lease legislation: international context
V. Kovalev
- 30 Conceptual assumptions in the accounting reporting according to Russian Standards and IFRS
E. Mizikovskiy
- 35 Role of assessment for obtaining reliable information in financial reporting
V. Tsurcanu, I. Golochalova

Economics theory

- 45 Life cycle (liquidation cost and emergency value of the object)
N. Bogachek

В ИПБ России

- 2 Новости
- 4 Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2015

Бухгалтерский учет, статистика

- 13 Признание оценочных показателей отложенных налогов при осуществлении лизинговых сделок
Ю.В. Граница
- 19 Роль балансовой политики в управлении предприятием
В.Б. Ивашкевич
- 24 Эволюция бухгалтерских регулятивов об аренде: международный контекст
В.В. Ковалев
- 30 Концептуальные допущения в бухгалтерской отчетности по российским стандартам и МСФО
Е.А. Мизиковский
- 35 Роль оценки для получения достоверной информации в финансовой отчетности
В. Цуркану, И. Голочалова

Экономическая теория

- 45 Жизненный цикл (омертвленная и аварийная стоимость объекта)
Н.Л. Богачек

Свидетельство
о регистрации
СМИ ПИ № ФС77-54080
от 8 мая 2013 года
выдано Роскомнадзором

Учредитель:
НП «Институт
профессиональных
бухгалтеров
и аудиторов России»,
тел. (495) 720-54-55

Адрес: 125009, Москва,
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, допечатная
подготовка, препресс
ООО «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор
Н.В. Иволгина

Подписано в печать
11.02.2016.

Формат 60 x 90/8.
Тираж 3 500.

Отпечатано в России

Подписной индекс
по каталогу
«Пресса России»: 14257 –
на полугодие, 25775 – на год

**Журнал включен в систему
Российского индекса
научного цитирования**

Журнал включен
в **Перечень рецензируемых
научных изданий**,
в которых должны быть
опубликованы основные
научные результаты
диссертаций на соискание
ученой степени кандидата
наук, на соискание ученой
степени доктора наук
(действует с 1 декабря
2015 года)

Новости

Профстандарт «Бухгалтер»: аттестованные специалисты внесены в реестр

На сайте ИПБ России начал работу Реестр специалистов, аттестованных на соответствие требованиям профессионального стандарта «Бухгалтер».

Реестр позволяет всем заинтересованным лицам получить о специалисте следующую информацию:

- год вступления в действительные члены ИПБ России;
- номер, вид и сроки действия выданного аттестата профессионального бухгалтера;
- сведения о повышении профессионального уровня за последние пять лет.

В Реестр включены сведения только о тех действительных членах ИПБ России, которые получили аттестаты, подтверждающие соответствие их квалификации требованиям профстандарта «Бухгалтер». Действительные члены ИПБ России, еще не получившие указанные аттестаты, могут получить их в упрощенном порядке, который утвержден решением Президентского совета ИПБ России (протокол № 2/15 от 26.02.2015).

Л.И. Хоружий вошла в состав Совета по стандартам бухгалтерского учета

Минфин России опубликовал состав Совета по стандартам бухгалтерского учета, который утвержден приказом этого ведомства от 25.12.2015 № 541. В Совет вошли представители субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности, Банка России и Минфина России.

В состав Совет включены три кандидатуры, представленные ИПБ России:

- **Людмила Ивановна Хоружий**, президент ИПБ России;
- **Борис Анатольевич Аксенов**, заместитель начальника Департамента бухгалтерского учета по вопросам методологии бухгалтерского учета ОАО «РЖД»;

- **Олег Владимирович Андриенко**, заместитель генерального директора ЗАО «Аудиторская Компания «Баланс. ЛТД».

Напомним, что, согласно положению об этом совете (утв. приказом Минфина России от 14.11.2012 № 145н, в ред. приказа от 20.04.2015 № 67н), его основной функцией является проведение экспертизы проектов стандартов на предмет:

- 1) соответствия законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете, в частности:
 - а) непротиворечия проектов стандартов Федеральному закону «О бухгалтерском учете»;
 - б) непротиворечия проектов отраслевых стандартов федеральным стандартам;
- 2) соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- 3) обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- 4) обеспечения условий для единообразного применения стандартов бухгалтерского учета.

Обращения в Совет могут быть направлены:

- почтовым отправлением (109097, г. Москва, ул. Ильинка, д. 9);
- в электронной форме (расположена на сайте Минфина России в рубрике «Обращения граждан – Подать электронное обращение»);
- лично через ответственное за прием документов подразделение (Москва, ул. Ильинка, д. 9, под.5).

Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2015

26-27 ноября 2015 года в Москве в Концертном зале «Измайлово» состоялось традиционное для ИПБ России мероприятие – ежегодный Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов, посвященный Дню профессионального бухгалтера.

Интересные выступления ведущих специалистов в области налогообложения

и бухгалтерского учета, атмосфера живого профессионального общения, возможность повысить профессиональный уровень – эти черты конгрессов, которые организует ИПБ России, всегда привлекают много участников. В этот раз корпоративный праздник посетили около 1000 бухгалтеров.

В работе конгресса приняли участие представители Минфина России и Минобрнауки России, а также известные лекторы: И.Р. Сухарев, С.О. Сорокин, А.С. Кизимов, Л.В. Шмелькова, Т.А. Шнайдерман, Т.С. Смирнова, Н.С. Чамкина, О.Д. Хороший, О.А. Бондаренко, Е.В. Воробьева. На отдельную площадку была вынесена секция по бухгалтерскому учету и отчетности в государственных (муниципальных) учреждениях с участием Г.А. Селезневой и А.Ю. Опальского. (Репортаж с пленарного заседания конгресса см. на с. 4).

Они – лучшие!

26 ноября 2015 года во время Конгресса профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2015 была проведена торжественная церемония награждения победителей всероссийского конкурса «Лучший бухгалтер России – 2015».

По данным Центрального конкурсного совета, в конкурсе приняли участие около 5000 человек из 73 регионов России. По количеству участников лидируют Московская, Кемеровская и Омская области. Наибольшее количество конкурсантов в этом году участвовало в номинации «Лучший молодой бухгалтер» – более 2000 человек.

По результатам конкурсного тестирования победителями признаны 13 человек. Они получили почетные дипломы, ценные подарки и сертификаты о повышении профессионального уровня в объеме 40 часов.

Итак, победителями конкурса на звание «Лучший бухгалтер России – 2015» стали:

В номинации «Лучший молодой бухгалтер»

- **Анастасия Сергеевна Ким**, Сибирский государственный университет телекоммуникаций и информатики, факультет «Финансы и кредит», 4 курс (Новосибирск);
- **Антон Валерьевич Клусевич**, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, факультет «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 1 курс магистратуры (Санкт-Петербург);
- **Мария Игоревна Торубарова**, Санкт-Петербургский политехнический



университет Петра Великого, факультет «МСФО», 6 курс (Санкт-Петербург).

В номинации «Лучший бухгалтер по бухгалтерскому учету в коммерческих организациях»

- **Марина Александровна Андрианова**, ПАО «Газпром», заместитель начальника отдела (Москва);
- **Антон Валерьевич Попов**, ООО «Газпром трансгаз Чайковский», ведущий бухгалтер (Пермский край);
- **Павел Олегович Уваров**, ЗАО «Газпром инвест Юг», начальник отдела (Москва);
- **Азат Сафуанович Шайхисламов**, ПАО АНК «Башнефть», бухгалтер Департамента бухгалтерского учета и отчетности (Уфа).

В номинации «Лучший бухгалтер по бухгалтерскому учету в государственных (муниципальных) учреждениях»

- **Светлана Анатольевна Долинная**, Комитет финансов и контроля администрации Калачинского муниципального района, начальник отдела бухгалтерского учета и отчетности (Калачинск, Омская область);
- **Елена Сергеевна Жмуркова**, ООО «Парус-Онлайн», руководитель отдела внедрения, сопровождения и аналитики программных продуктов (Волгоград);
- **Ольга Владимировна Клецова**, ГК РЕГИОН-РК, заместитель главного бухгалтера (Новосибирск);
- **Виталина Юрьевна Рагулева**, МБУЗ «Центральная городская больница», главный бухгалтер (Калтан, Кемеровская область);
- **Жанна Хаджимуратовна Хугаева**, ООО «АСБК софт», руководитель отдела аналитики и методологии учета (Москва).

В номинации «Универсальный бухгалтер» – **Дарья Дмитриевна Бастракова**, ООО УК «Парма-Менеджмент», заместитель главного бухгалтера (Пермь).

Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2015

Пленарные заседания Конгресса профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – это уникальный шанс из первых уст узнать о планируемых изменениях в законодательстве, познакомиться с тенденциями и приоритетами государственной политики, оценить нововведения.



Л.И. Хоружий

Соответствие требованиям квалификации «профессиональный бухгалтер» символизирует верность профессии

Открыла конгресс президент ИПБ России **Людмила Ивановна Хоружий**. В своем выступлении она коснулась вопросов создания национальной системы профессиональных квалификаций и места Института в этой системе.

По ее словам, стратегический вектор развития государства направлен на обеспечение безопасности страны и конкурентоспособности ее экономики на международном рынке. Руководство страны во многом связывает решение перспективных задач в области экономики с кардинальными изменениями в кадровой политике.

Сильной развитой экономике нужны высококвалифицированные кадры, которые, с одной стороны, владеют фундаментальными базовыми знаниями, а с другой – являются специалистами в конкретной области трудовой деятельности, обладают профессиональными знаниями, умениями и навыками, позволяющими эффективно выполнять необходимые трудовые функции. Обеспечить российскую экономику такими кадрами призвана национальная система профессиональных квалификаций.

Указанная система включает следующие элементы:

- Национальный совет при Президенте РФ по профессиональным квалификациям (образован в соответствии с указом Президента РФ от 16.04.2014 № 249);
- советы, которые формируют и поддерживают функционирование системы профквалификаций в определенных областях деятельности;

- комиссии;
- центры оценки квалификаций;
- система профессиональных стандартов.

7 февраля 2015 года на территории Российской Федерации вступил в силу профессиональный стандарт «Бухгалтер», разработанный ИПБ России. Создание стандарта обеспечило Институту возможность вхождения в национальную систему профессиональных квалификаций. В 2015 году был создан Совет по профессиональным квалификациям финансового рынка, и ИПБ России стал его членом.

В области бухгалтерского учета создана комиссия, в состав которой вошли представители работодателей, органов регулирования бухгалтерского учета, образовательных организаций, профессиональных общественных объединений. (Комиссию возглавляет президент ИПБ России Л.И. Хоружий – *примеч. ред.*).

Кроме того, в 2015 году ИПБ России наделен полномочиями центра оценки квалификации. В настоящее время Институт проходит необходимые аккредитационные и организационные процедуры.

Л.И. Хоружий остановилась на отличии квалификации бухгалтера в соответствии с требованиями профстандарта «Бухгалтер» и профессионального бухгалтера. «Профессиональный бухгалтер, – подчеркнула она, – это не только специалист, который подтвердил путем независимой оценки свою квалификацию, но он также является активным членом профессиональной организации, соблюдает кодекс профессиональной этики и постоянно на протяжении всей профессиональной карьеры повышает свою квалификацию».

Сильной развитой экономике нужны высококвалифицированные кадры.

Таким образом, аттестат профессионального бухгалтера по своему статусу является документом более высокого уровня, чем свидетельство о соответствии требованиям профессионального стандарта. Квалификация действительных членов ИПБ России, добросовестно выполняющих взятые на себя обязательства, не только соответствует требованиям профессионального стандарта «Бухгалтер», но и превышает эти требования.

Соответствие требованиям стандарта – это необходимый уровень для работы в профессии. Соответствие требованиям квалификации «профессиональный бухгалтер» символизирует верность профессии и готовность к служению ей.

Говоря об обязательности применения профстандарта «Бухгалтер», Л.И. Хоружий сообщила, что с 1 июля 2016 года Правительство РФ с учетом мнения трехсторонней комиссии сможет устанавливать особенности применения профессиональных стандартов в части требований, обязательных для применения государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, унитарными предприятиями, а также государственными корпорациями, компаниями и хозяйственными обществами, у которых более 50% уставного капитала находится в государственной или муниципальной собственности.

Остальные работодатели должны использовать положения профстандартов в качестве основы для определения требований к квалификации работников с учетом особенностей выполняемых работниками трудовых функций, обусловленных применяемыми технологиями и принятой организацией производства и труда. При этом, согласно опросам работодателей как бюджетной, так и коммерческой сферы, многие из них уже закладывают требования профстандарта «Бухгалтер» в свою систему внутренней аттестации.

В завершение своего выступления Л.И. Хоружий ответила на вопрос, с которым часто обращаются к ИПБ России как к разработчику профстандарта «Бухгалтер»: зачем проводить независимую оценку выпускников высших и средних профессиональных учебных заведений, которые уже прошли итоговую аттестацию? Независимая оценка квалификации проводится не по дисциплинам и темам образовательной программы, а по трудовым действиям,

которые должен выполнять бухгалтер на рабочем месте. То есть в ходе независимой оценки квалификации проверяется готовность специалиста выполнять конкретную трудовую функцию.

Степень сбалансированности образовательных программ, обоснованность учета требований профстандартов устанавливается в ходе процедуры профессионально-общественной аккредитации образовательных программ. Это направление, которым ИПБ России вплотную занимается на протяжении последних трех лет, является одним из элементов национальной системы профессиональных квалификаций.

В настоящее время ИПБ России формализует свой статус организации, проводящей аккредитацию программ, в рамках национальной системы профессиональных квалификаций. Вся информация об участниках процедуры профессионально-общественной аккредитации и выданных документах будет регистрироваться в федеральном реестре. Это поможет будущим студентам, а также работодателям, которые хотят направить своих работников на дополнительное обучение, в выборе соответствующего учебного заведения.

Работодатели должны оказывать содействие вузам в подготовке специалистов и реализации образовательных программ

Святослав Олегович Сорокин, заместитель руководителя департамента государственной политики в сфере высшего образования Министерства образования и науки РФ, остановился в своем выступлении на основных направлениях государственной политики в части повышения качества образования. По его словам, реформы, которые сейчас проводятся в системе высшего образования, направлены на структурные и содержательные изменения с тем, чтобы повысить качество подготовки специалистов и повышение их востребованности на рынке труда.

В частности, создана информационная площадка – Портал мониторинга трудоустройства (<http://graduate.edu.ru/>), которая позволяет всем заинтересованным лицам (абитуриентам, их родителям, профсообществу) ознакомиться с результативностью обучения в образовательных организациях. Портал предоставляет данные о трудоустройстве выпускников вузов,

В ходе независимой оценки квалификации проверяется готовность специалиста выполнять конкретную трудовую функцию.



С.О. Сорокин



Запущен ряд проектов, направленных на повышение конкурентно-способности и востребованности образовательных организаций.

принявших участие в опросе, их средней зарплате и трудовой миграции.

По результатам этого масштабного эксперимента можно констатировать, что более 25% выпускников, которые вышли на рынок труда (то есть не продолжили обучение), в течение года после окончания вуза не смогли найти официальной работы. «Это, конечно, катастрофичные данные», – резюмировал С.О. Сорокин.

Тенденция такова, что больше половины выпускников, которые не смогли официально трудоустроиться, проходили обучение по таким направлениям подготовки, как экономика, бухгалтерский учет, менеджмент и юриспруденция. Таким образом, задача наведения порядка в сфере подготовки менеджеров, экономистов и бухгалтеров актуальна как никогда.

Безусловно, причины, по которым выпускники не могут устроиться на работу, могут быть разными. Среди них – экономическая ситуация в регионе, рейтинг вуза, в котором специалист проходил обучение. Но дифференциация «нетрудоустройства» именно по направлениям подготовки свидетельствует о дисбалансе, перекосе в структуре подготовки кадров. К примеру, процент трудоустройства выпускников, имеющих технические специальности, гораздо выше.

Каковы основные направления структурной и содержательной реформы, которая проводится Минобрнауки РФ? Прежде всего, запущен ряд проектов, направленных на повышение конкурентно способности и востребованности образовательных организаций.

Так, проект «5-100» (<http://5top100.ru/>) направлен на максимизацию конкурентной позиции группы ведущих российских университетов на глобальном рынке образовательных услуг

и исследовательских программ. Этот проект предполагает информационную и финансовую поддержку ряда вузов. Минобрнауки РФ предполагает, что реализация этого проекта позволит существенно изменить содержание образования, востребованность и узнаваемость российских специалистов не только на национальном рынке труда, но и за пределами Российской Федерации.

Другой проект – «Опорные университеты» (<http://опорныйуниверситет.рф/>) – предполагает отбор на конкурсной основе программ развития региональных вузов и их софинансирование из средств бюджетов субъектов РФ. Одним из критериев реализации этого проекта будет подтверждение качества подготовки выпускников со стороны работодателей через систему профессионально-общественной аккредитации образовательных программ.

Говоря о внедрении требований профстандартов в федеральные государственные образовательные стандарты, С.О. Сорокин отметил, что номинального включения недостаточно для того, чтобы выстроить систему качественной практикоориентированной подготовки. Необходима интеграция на более глубоком уровне, не только в части формулирования требований к выпускникам, но и в практическом участии ведущих специалистов организаций в реализации образовательных программ.

Образовательные стандарты обязывают вузы привлекать к преподаванию практиков, имеющих опыт работы в соответствующей сфере. С.О. Сорокин призвал участников конгресса оказывать содействие вузам в подготовке специалистов и реализации образовательных программ, чтобы изменить ситуацию с трудоустройством бухгалтеров и экономистов в лучшую сторону.

Еще одно существенное направление, в котором Минобрнауки РФ осуществляет активную деятельность, – это повышение эффективности всей образовательной системы. Для этого проводится мониторинг филиалов вузов, по результатам которого неэффективные филиалы либо прекращают свою деятельность, либо прекращают реализацию программ высшего образования.

Речь идет о ликвидации филиалов, которые расположены в крупных городах (в основном это филиалы московских вузов) и в городах, где расположены крупные национальные образовательные организации, как государственные,

так и негосударственные. По мнению Минобрнауки РФ, недобросовестная конкуренция, которая возникает в результате деятельности этих филиалов, недопустима. В то же время сеть филиалов крупных вузов, представленная в малых и удаленных городах, получает поддержку.

Кроме того, С.О. Сорокин сообщил, что в настоящее время Минобрнауки РФ готовит пакет изменений в законодательство, касающихся регулирования деятельности так называемых базовых кафедр. Это структурные подразделения образовательных организаций, расположенные на территории предприятий и организаций (заводов, школ, а если речь идет о подготовке экономистов, то любого предприятия, где экономисты востребованы в достаточном количестве). Реализация этих положений позволит значительную долю практической подготовки перенести в стены предприятий, решив вопрос адаптации специалистов к конкретным условиям и требованиям профессионального сообщества, рынка труда.

Уже сейчас можно наблюдать позитивные изменения в этой сфере (правда, в основном, они касаются инженерно-технических направлений подготовки): уже создано более тысячи базовых кафедр на предприятиях, в том числе на оборонных. Минобрнауки РФ реализует специальные проекты по поддержке создания таких структурных подразделений – 24 вуза за последние два года получили дополнительное финансирование на создание материально-технической базы на таких предприятиях.

В области подготовки экономистов и бухгалтеров базовые кафедры пока широко не представлены. «Все в ваших руках. Заключайте договоры с вузами, которые вам интересны, реализуйте систему целевой подготовки студентов и формируйте вместе с вузами индивидуальные учебные планы, позволяющие подготовить тех специалистов, которые нужны вам», – посоветовал С.О. Сорокин. «Ожидать, что из вуза выйдет специалист, который вас во всем будет устраивать, но при этом никоим образом не участвовать в его подготовке мне кажется неправильным».

Российские бухгалтеры должны изменить подход к учету

Игорь Робертович Сухарев, начальник отдела методологии бухгалтерского учета

и финансовой отчетности Министерства финансов РФ, рассказал участникам конгресса о приоритетах государственной политики в области бухгалтерского учета. Если говорить кратко, таким приоритетом являются международные стандарты финансовой отчетности.

Подобное направление развития обосновано тем, что в России выстраивается рыночная экономика, а для нее характерно применение МСФО. У России по сравнению с другими странами нет особой специфики, которая не позволяла бы применять международные стандарты.

В области бухгалтерского учета переход на международные стандарты осуществляется в двух параллельных направлениях: прямое применение МСФО для составления консолидированной финансовой отчетности общественно значимыми организациями и косвенное применение МСФО в качестве основы для разработки национальных стандартов.

Готовится к введению обновленная версия всех стандартов, которые принимались до сих пор. (введены в конце декабря 2015 года – *примеч. ред.*) Цель этого обновления – уточнить перевод текста стандартов, согласовать терминологию, то есть по существу стандарты изменяться не будут. Также будут обновлены Концептуальные основы финансовой отчетности, которые, по сути, не являются нормативным документом, но крайне важны для всей системы МСФО, так как устанавливают их основополагающие принципы.

И.Р. Сухарев очертил круг субъектов, которые обязаны применять МСФО. Это, как и во всем мире, листинговые компании. К ним в России добавлены банки и страховые организации. В 2014 году к субъектам, применяющим МСФО,



И.Р. Сухарев

У России по сравнению с другими странами нет особой специфики, которая не позволяла бы применять международные стандарты.





В силу специфики экономических отношений международные стандарты обращают внимание не на те вопросы, которые актуальны для России.

присоединились негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных, паевых инвестиционных и негосударственных пенсионных фондов, клиринговые организации и компании с государственным участием – федеральные государственные унитарные предприятия и открытые акционерные общества.

Перечни компаний с государственным участием, которые должны применять МСФО, утверждаются Правительством РФ. И.Р. Сухарев сообщил, что в октябре 2015 года соответствующее распоряжение было выпущено (распоряжение Правительства РФ от 27.10.2015 № 2176-р – *примеч. ред.*) и пока нет необходимости список таких компаний расширять.

Говоря о сложностях, которые существуют на пути внедрения МСФО в России, И.Р. Сухарев отметил, что одна из причин – это невозможность полностью отказаться от национальных стандартов в силу целого ряда причин. Прежде всего, из-за многоцелевого характера бухгалтерского учета.

Как пояснил И.Р. Сухарев, МСФО нацелены на единственную задачу – отразить картину бизнеса, показать его финансовое положение, финансовые результаты, денежные потоки в том виде, который позволит принимать экономические решения. Однако бухгалтерский учет решает множество попутных задач, которые международные стандарты в неизменном виде решить не смогут. Вторая причина заключается в том, что международные стандарты формировались для иных традиций экономики, для рыночных подходов. В силу специфики экономических отношений международные стандарты обращают внимание не на те вопросы, которые актуальны для России.

К примеру, 80% текста IFRS 19 «Вознаграждения работникам» посвящено пенсионным программам с установленными выплатами, или пенсионным планам. А в России из 1000 компаний не больше двух-трех участвуют в подобных программах. Получается, большая часть стандарта для наших компаний неактуальна.

А вопросы, которые, напротив, представляют интерес для российских компаний, затрагиваются буквально одной фразой. Например, что текущее вознаграждение учитывается тогда, когда работник выполняет соответствующие работы.

Естественно, российский бухгалтер, изучив такой стандарт, не поймет, что нужно менять в учете. «А менять надо очень многое, – сказал И.Р. Сухарев. – Самое главное – подход».

Продолжая пример с выплатами работникам, И.Р. Сухарев пояснил, что в российской практике принято учитывать эти расходы исходя из того, что оплачивается, а на Западе – исходя из того, почему оплачивается. Поэтому, когда компания оплачивает сотруднику, допустим, абонемент в бассейн, бухгалтер относит эти расходы в дебет счета 91. А согласно МСФО абонементы, путевки для семьи, обучение детей и иные подобные расходы должны учитываться так же, как зарплата.

Именно поэтому национальный стандарт будет отличаться от аналогичного международного стандарта. Про пенсионные программы в нем будет сказано, что они учитываются в соответствии с МСФО, а учет текущих вознаграждений будет рассмотрен детально.

«Но проработанные таким образом национальные стандарты – это не альтернатива МСФО, – подчеркнул И.Р. Сухарев. – Рано или поздно они должны сойтись в одной точке». Когда? Для каждой компании этот срок индивидуален и определяется моментом, когда отчетность, составленная по российским стандартам, будет соответствовать отчетности, составленной по стандартам международным.

Предпосылки для того, чтобы эти два вида отчетности совпали, есть уже сейчас: подавляющее большинство положения российских стандартов требуют того же, что и МСФО. Однако на практике этого еще не произошло.

По мнению И.Р. Сухарева, причиной, по которой отчетность до сих пор различается, является учетная политика.

«Но не формальный документ, – уточнил он, – а фактически применяемые способы отражения (неотражения) конкретных хозяйственных операций в бухучете».

Нужно констатировать, что в России многие учетные вопросы по-прежнему решаются исходя из сложившейся традиции, а не на основе нормативных актов. К примеру, в пункте 29 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» указано, что основные средства должны списываться не только когда они физически выбывают, но и когда прекращают приносить экономические выгоды. А в России сложилась практика, что списание основных средств возможно только при физическом уничтожении или выбытии.

И.Р. Сухарев призвал участников конгресса обращать пристальное внимание на ежегодные рекомендации Минфина России аудиторам по проверке отчетности, а также на документы серии «ПЗ» (практика законодательства), в которых обобщаются отдельные блоки вопросов, возникающих на практике. Это позволит приблизить бухгалтерскую практику и фактическую учетную политику к уже действующим положениям стандартов, что в свою очередь поможет адаптироваться к применению федеральных стандартов бухгалтерского учета, которые будут вводиться в ближайшее время.

«Большинство нововведений, которые появятся благодаря федеральным стандартам, новшествами можно назвать только по форме, – заключил И.Р. Сухарев. – На практике эти положения можно применять уже сегодня, так как они не противоречат положениям по бухгалтерскому учету».

Основной лейтмотив изменений – не увеличивать налоговую нагрузку на бизнес

Андрей Сергеевич Кизимов, заместитель директора департамента налоговой и таможенной тарифной политики Министерства финансов РФ, остановился в своем выступлении на налоговой политике России. Он отметил, что налоговое законодательство уже претерпело масштабные изменения, но планируются новые корректировки.

Как показал опрос бухгалтеров, наиболее проблемными они считают три момента: администрирование НДС, обновление форм отчетности и расходы на транспорт. Если говорить об администрировании НДС, то здесь наибольшее

количество вопросов вызывают «авансовые» счета-фактуры. В настоящее время при получении предварительной оплаты выставляется счет-фактура, затем по мере отгрузки товаров (работ, услуг) выставляются счета-фактуры на реализацию, и производится зачет НДС, уплаченного с аванса.

Такой порядок удваивает объем учетных операций и существенно увеличивает объем декларации по НДС. Бухгалтеры высказали свои предложения, которые были учтены при разработке законопроекта. Этот законопроект по оценкам специалистов должен привести к сокращению объема документов приблизительно на 40%.

Вопрос вступления в силу новых форм деклараций, расчетов и изменений в них бухгалтеры также признали проблемным. В связи с тем, что соответствующие приказы ФНС России вступают в силу через 10 дней после официального опубликования, нередко просто не хватает времени, чтобы своевременно использовать новые формы.

По словам А.С. Кизимова, уже прошел первое чтение законопроект, который распространит на приказы ФНС России, утверждающие новые формы налоговой отчетности и изменения в них, правило о вступлении в силу через месяц после официального опубликования.

Третий проблемный вопрос – уменьшение налогооблагаемой прибыли на расходы на транспорт. Как известно, согласно подпункту 11 пункта 1 статьи 264 НК РФ, расходы организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей нормируются. Эти нормативы установлены постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92 и с момента установления остались на уровне 1 200 руб. в месяц.

Очевидно, что эта цифра не адекватна современной экономической ситуации. А.С. Кизимов сообщил, что в 2016 году нормативы будут пересмотрены.

Рассказывая об уже произошедших изменениях, А.С. Кизимов отметил, что их основной лейтмотив – это неповышение налоговой нагрузки. Причем касается это не только малого бизнеса, но и среднего и крупного бизнеса.

Так, в 2014 году были приняты поправки, касающиеся налоговых каникул для впервые зарегистрировавшихся предпринимателей: на два года после регистрации может быть освобождена



А.С. Кизимов

В России многие учетные вопросы по-прежнему решаются исходя из сложившейся традиции, а не на основе нормативных актов.



Л.В. Шмелькова

Ожидается появление нового инструмента налогового администрирования – налоговый рулинг.

от оплаты стоимость патента. Такое решение принимается региональными властями. По данным Минфина России, данное освобождение применяется в 64 субъектах РФ.

Еще одна поправка также коснулась налогообложения малого бизнеса. Регионам предоставлено право снизить ставки налогов, уплачиваемых при применении упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде ЕНВД.

Изменение, которое затронуло всех плательщиков налога на прибыль организаций, – это увеличение стоимостного критерия для амортизируемого имущества. С 1 января 2016 года порог увеличен с 40 000 до 100 000 руб. Объекты стоимостью менее 100 000 руб. в текущем периоде могут быть включены в расходы.

Как сообщил А.С. Кизимов, самые масштабные поправки в Налоговый кодекс РФ были связаны с мерами деофшоризации экономики России. В налоговом законодательстве появились новые институты и понятия, такие как:

- налоговое резидентство иностранных компаний (если иностранная компания фактически управляется с территории Российской Федерации, она становится в нашей стране плательщиком налога на прибыль);
- контролируемые иностранные компании (если собственником иностранной компании является российское физическое или юридическое лицо и эта компания получает «пассивные» доходы, эти доходы включаются в прибыль российского собственника).

В 2015 году также была продолжена работа по созданию новых инструментов взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами. Так, появился налоговый мониторинг, который предполагает, что налогоплательщик (как правило, относящийся к категории крупнейших) передает необходимую информацию в налоговый орган, тем самым освобождаясь от выездных налоговых проверок. Это своеобразный диалог между налогоплательщиком и налоговым органом.

Продолжая тему планируемых изменений, А.С. Кизимов отметил, что ожидается появление нового инструмента налогового администрирования – налоговый рулинг. Речь идет о предписаниях, которые даются налоговыми органами в ответ на обращения налогоплательщиков

с разъяснением какой-либо хозяйственной ситуации.

Налоговые органы при проведении проверок будут обязаны придерживаться мотивированного мнения, изложенного в таком предписании, вне зависимости от смены позиции. Данный законопроект будет рассматриваться в ближайшее время.

Завершая выступление, А.С. Кизимов обратился к участникам конгресса с предложением активнее участвовать в общественном обсуждении законодательных инициатив. Это позволит быстрее и эффективнее решить проблемные вопросы.

Работодатели обязаны использовать профессиональные стандарты в сфере регулирования трудовых отношений

Лариса Витальевна Шмелькова, начальник отдела развития и нормативного регулирования в сфере дополнительного профессионального образования Министерства образования и науки РФ, остановилась на вопросах государственной политики и законодательного обеспечения в сфере дополнительного профессионального образования. Она отметила, что в Концепции долгосрочного социально-экономического развития¹ поставлена задача развития непрерывного образования, совершенствования процессов профессиональной переподготовки и повышения квалификации.

В ближайшей перспективе должен появиться документ, который определит ключевые параметры развития всей системы непрерывного образования взрослых, составной частью которого является дополнительное профессиональное образование. Согласно этому документу, в непрерывном образовании взрослых ежегодно должно участвовать не менее 50% взрослого населения.

Иными словами, каждый год каждый второй житель нашей страны должен совершенствовать свои профессиональные навыки и умения. В противном случае он в наш информационный век не сможет выполнять свою профессиональную деятельность.

Л.В. Шмелькова привлекла внимание представителей организаций, которые осуществляют образование взрослых в части дополнительного профессионального образования, к тому, что сейчас формируются механизмы учета того контингента, который участвует в таких

¹ Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года утверждена распоряжением Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р (ред. от 08.08.2009). – примеч. ред.

мероприятиях. Минобрнауки РФ эта информация необходима для определения государственной политики.

Восстановлена в модернизированном виде форма статистического наблюдения № 1-ПК (утверждена приказом Роспотребнадзора от 16.12.2015 № 1307 – *примеч. ред.*). Эта форма обязательна для всех организаций, которые реализуют дополнительные профессиональные программы. Заполнять форму нужно в электронном виде на сайте <http://aspre.mon.gov.ru>.

Следующим направлением, связанным с развитием дополнительного профессионального образования, Л.В. Шмелькова назвала создание в перспективе института профессиональных стандартов. Во многих отраслях, включая ведение бухгалтерского учета, такие стандарты уже приняты и должны учитываться как в рамках трудовых отношений, так и в сфере образования.

Если говорить о сфере образования, то профессиональные стандарты, если они уже утверждены в конкретной отрасли, а если нет – то квалификационные характеристики, должны быть обязательно использованы в дополнительных профессиональных программах. Это условие обязательно проверяется в рамках контроля соблюдения законодательства в сфере образования.

Л.В. Шмелькова напомнила участникам конгресса о принятом Федеральном законе от 02.05.2015 № 122-ФЗ, который внес изменения в Трудовой кодекс РФ и закон об образовании. Согласно изменениям, работодатели обязаны использовать профессиональные стандарты в сфере регулирования трудовых отношений. Это правило вступит в силу с 1 июля 2016 года.

Если же говорить об образовательных организациях, то их работники должны руководствоваться профессиональными стандартами в сфере образования. Для тех, кто реализует дополнительные профессиональные программы, важен профстандарт «Педагог профессионального обучения, профессионального образования и дополнительного профессионального образования».

Кроме того, Л.В. Шмелькова пригласила представителей образовательных организаций принять участие в мероприятиях по применению профессиональных стандартов. Этот проект стартует в 2016 году и будет осуществляться на базе подведомственных Минобрнауки



РФ организаций. «Мы подготовим тьюторов, которые будут разъяснять, как реализовывать дополнительные образовательные программы с применением профстандартов», – сказала Л.В. Шмелькова.

Представитель Минобрнауки РФ разъяснила некоторые положения Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» и принятого в его исполнение приказа Минобрнауки РФ от 01.07.2013 № 499 «Об утверждении Порядка организации и осуществления образовательной деятельности по дополнительным профессиональным программам». По ее словам, преимущество нового закона об образовании в том, что он дает четкую классификацию всей сферы образования.

Если организация реализует образовательную деятельность, то есть осуществляет формальное образование, она обязана руководствоваться положениями закона об образовании. Если же речь идет о неформальном образовании,

Профессиональные стандарты должны быть обязательно использованы в дополнительных профессиональных программах.



Дополнительные профессиональные программы делятся на два вида: программы повышения квалификации и программы переподготовки.

которое реализуется не по образовательным программам (например, о тренингах по формированию навыков), то такая деятельность законом об образовании не регулируется.

Закон об образовании определяет четыре вида образования:

- 1) общее образование;
- 2) профессиональное обучение;
- 3) профессиональное образование;
- 4) дополнительное образование.

Дополнительное образование делится на дополнительное образование детей и взрослых и дополнительное профессиональное образование. В свою очередь, дополнительные профессиональные программы делятся на два вида: программы повышения квалификации и программы переподготовки.

Согласно приказу № 499, программы повышения квалификации не могут быть меньше 16 часов, а профессиональной переподготовки – меньше 250 часов. Л.В. Шмелькова напомнила, что раньше эти нормативы составляли 72 и 500 часов соответственно.

Л.В. Шмелькова отметила, что до сих пор осталась путаница в вопросе о документах, которые должны быть выданы лицу, завершившему обучение и прошедшему аттестацию. Документами в сфере дополнительного профессионального образования являются документы о квалификации – либо удостоверение о повышении квалификации, либо диплом о профессиональной переподготовке.

Важным новшеством закона об образовании является то, что в лицензии на образовательную деятельность (а организации, осуществляющие дополнительное профессиональное образование, должны иметь такую лицензию) больше не должен указываться адрес

места осуществления образовательной деятельности по дополнительным профессиональным программам. Другими словами, эта деятельность может осуществляться вне зависимости от того, где находится организация. Важно лишь, чтобы соблюдались условия, необходимые для проведения учебных занятий.

Завершая выступление, Л.В. Шмелькова указала, что Минобрнауки РФ разработало ряд методических рекомендаций, которые должны облегчить деятельность организаций дополнительного профессионального образования. В частности, они посвящены вопросам:

- законодательного и нормативного правового обеспечения в сфере дополнительного профессионального образования (письма от 08.10.2013 № 06-731, от 20.05.2014 № АК-1427/06, от 25.08.2015 № АК-2453/06);
- разработки, заполнения, учета и хранения бланков документов о квалификации (письма от 21.02.2014 № АК-314/06 и № АК-316/06, от 12.03.2015 № АК-608/06, № АК-609/06 и № АК-610/06);
- использования электронного обучения, дистанционных образовательных технологий при реализации дополнительных профессиональных образовательных программ (письмо от 10.04.2014 № 06-381);
- разработки основных профессиональных образовательных программ и дополнительных профессиональных программ на основе профессиональных стандартов (письмо от 22.01.2015 № ДЛ-1/05);
- реализации дополнительных профессиональных программ повышения квалификации в сфере закупок (письма от 12.03.2015 № АК-552/06 и № 5593-ЕЕ/628и);
- организации итоговой аттестации при реализации дополнительных профессиональных программ (письма от 30.03.2015 № АК-820/06, № АК-821/06 и № АК-822/06);
- реализации дополнительных профессиональных программ с использованием дистанционных образовательных технологий, электронного обучения и в сетевой форме (письма от 21.04.2015 № ВК-1011/06, № АК-1012/06 и № АК-1013/06);
- разработки дополнительных профессиональных программ на основе профессиональных стандартов (письма от 22.04.2015 № ВК-1030/06, № ВК-1031/06 и № ВК-1032/06).



УДК 657.2
ГРНТИ 06
БАК 08.00.12

Признание оценочных показателей отложенных налогов при осуществлении лизинговых сделок

Recognition of the estimated figures for deferred taxes in the implementation of leasing transactions

Юлия Валентиновна Граница

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород
канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства
e-mail: ygranica@yandex.ru
603000, Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224 (кафедра бухгалтерского учета)
Тел. +7 (987) 548-77-50

Julia Granitsa

Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod, Russia, Nizhni Novgorod
PhD, Associate Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship of

e-mail: ygranica@yandex.ru
Of. 224, 37, Bolshaya Pokrovskaya str., Nizhni Novgorod, 603000 (Accounting Department)
Phone +7 (987) 548-77-50

Применение бухгалтерских и налоговых регулятивов признания доходов и расходов по лизинговым сделкам ведет к возникновению разниц в финансовых результатах. Формирование оценочных показателей отложенных налогов отражается в соответствии с законодательством РФ системно. В статье предложена методика учета отложенных налогов и разработаны регистры, систематизирующие информацию об указанных учетных объектах.

Ключевые слова: лизинговые сделки; отложенные налоги; оценочные показатели; временные разницы; налоговый учет; учетные регистры; постоянные разницы; лизинговые платежи.

The application of accounting and tax regulations of the recognition of income and expenditure on leasing transactions leads to differences in the financial results. The formation of the estimated figures for deferred taxes is displayed in accordance with the legislation of the Russian Federation systematically. This article proposes a method of accounting for deferred taxes and also registers for systematizing information on the specified accounting objects.

Key words: leasing transactions; deferred taxes, estimated figures; temporary differences; tax accounting; accounting registers; permanent differences; lease payments.

Таблица 1. График лизинговых платежей

Срок уплаты	Лизинговый платеж, в том числе НДС	Аванс, в том числе НДС	Удельный вес лизингового платежа в общей сумме лизинговых платежей по договору
13.02.2014	-	1 990 800,00	-
07.09.2014	-	239 905,00	-
09.10.2014	-	239 905,00	-
09.11.2014	651 673,00	-	0,12
07.12.2014	651 673,00	-	0,12
09.01.2015	651 673,00	-	0,12
08.02.2015	607 769,00	-	0,11
08.03.2015	607 769,00	-	0,11
09.04.2015	607 771,00	-	0,11
09.05.2015	196 001,00	-	0,04
07.06.2015	196 001,00	-	0,04
09.07.2015	160 132,00	-	0,03
09.08.2015	160 132,00	-	0,03
09.09.2015	160 132,00	-	0,03
09.10.2015	160 132,00	-	0,03
08.11.2015	130 827,00	-	0,02
09.12.2015	130 827,00	-	0,02
09.01.2016	130 827,00	-	0,02
07.02.2016	130 810,00	-	0,02
01.03.2016	1 000,00	-	0,00
Итого	5 335 149,00	2 470 610,00	1,00

Несмотря на многочисленные предложения бухгалтерской общественности ликвидировать налоговый учет, разница в отражении бухгалтерского и налогового финансового результата продолжает существовать при отражении большинства фактов хозяйственной деятельности экономического субъекта. К таким операциям, в частности, относят операции по договору лизинга. Из-за различий в правилах признания доходов и расходов неизбежно возникают учетные объекты в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет налога на прибыль» [4].

Рассмотрим на примере отражение операций по отдельно взятому договору лизинга и проанализируем порядок признания постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств у участников сделки. Предположим, предмет договора лизинга – линия для производства профнастила (ОКОФ – 14 2947210) – находится на балансе лизингополучателя. Страхователем и выгодоприобретателем является лизингополучатель.

Страховая премия – 5 000 руб. Договор страхования заключен на один год с 29 сентября 2014 года по 28 сентября 2015 года.

Таблица 2. Бухгалтерский учет у лизингодателя

Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
13.02.2014	Получен аванс	51	76	1 990 800,00
	Начислен НДС	76	68	303 681,36
07.09.2014	Получен аванс	51	76	239 905,00
	Начислен НДС	76	68	36 595,68
09.10.2014	Получен аванс	51	76	239 905,00
	Начислен НДС	76	68	36 595,68
10.10.2014	Передано лизинговое имущество	91-2	03	4 016 949,00
		76	91-1	5 335 149,00
		91-9	98	504 363,72
		91	76	813 836,28
		011	5 335 149,00	
30.10.2014	Отражена часть разницы между договорной стоимостью предмета лизинга и фактическими затратами на его приобретение (504 363,72 x 0,12)	98	90-1	61 606,57
		Начислен НДС	76	68

Стоимость оборудования по данным лизингодателя – 4 740 000 руб. По договору предусмотрены авансовые платежи (табл. 1).

Выкупная стоимость предмета лизинга 1 000 руб. Срок действия договора лизинга 16 месяцев.

Оборудование поступило лизингополучателю 10 октября 2014 года. Пусконаладочные работы произведены 28 февраля 2015 года.

Стоимость выполненных работ согласно акту составила 50 000 руб., в том числе НДС 18%. 14 марта 2015 года оборудование введено в эксплуатацию.

Руководствуясь Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. постановлением Правительства от 01.01.2002 № 1), определим срок полезного использования предмета лизинга. Объект относится к четвертой амортизационной группе, минимальный срок для этой группы – 61 месяц.

Бухгалтерский учет у лизингодателя представлен в табл. 2.

Далее (после 30 октября 2014 года) ежемесячно лизингодатель будет производить списание разницы между лизинговыми платежами и фактическими затратами на приобретение предмета лизинга пропорционально доле лизингового платежа, подлежащего уплате за месяц (табл. 1, столбец 4), согласно графику погашения задолженности по лизинговым платежам (табл. 1).

Таблица 3. Регистр учета разниц между бухгалтерской и налоговой прибылью у лизингодателя

Дата	Доход (ст. 249 НК РФ)	Расход (ст. 264 НК РФ)	Финансовый ре- зультат в налого- вом учете, руб.	Финансовый результат в бухгалтерском учете, руб.
30.10.2014	552 265,25	490 658,69	61 606,57	61 606,57
30.11.2014	552 265,25	490 658,69	61 606,57	61 606,57
31.12.2014	552 265,25	490 658,69	61 606,57	61 606,57
31.01.2015	515 058,47	457 602,42	57 456,06	57 456,06
28.02.2015	515 058,47	457 602,42	57 456,06	57 456,06
31.03.2015	515 060,17	457 603,92	57 456,25	57 456,25
30.04.2015	166 102,54	147 573,39	18 529,15	18 529,15
31.05.2015	166 102,54	147 573,39	18 529,15	18 529,15
30.06.2015	135 705,08	120 566,84	15 138,24	15 138,24
31.07.2015	135 705,08	120 566,84	15 138,24	15 138,24
31.08.2015	135 705,08	120 566,84	15 138,24	15 138,24
30.09.2015	135 705,08	120 566,84	15 138,24	15 138,24
31.10.2015	110 870,34	98 502,48	12 367,86	12 367,86
30.11.2015	110 870,34	98 502,48	12 367,86	12 367,86
31.12.2015	110 870,34	98 502,48	12 367,86	12 367,86
31.01.2016	110 855,93	98 489,68	12 366,26	12 366,26
28.02.2016	847,46	752,92	94,54	94,54

Поскольку договором предусмотрена выкупная цена предмета лизинга, по окончании срока действия договора имущество переходит в собственность лизингополучателя. При этом никаких дополнительных бухгалтерских записей на выкупную цену не составляется, так как такого вида учетной оценки действующими положениями по бухгалтерскому учету не предусмотрено.

Доходы и расходы, признаваемые в налоговом учете у лизингодателя, определены в табл. 3.

Проанализировав таб. 3, приходим к выводу: несмотря на то что законодательными и нормативными актами установлены различные правила ведения бухгалтерского и налогового учета лизингодателем, финансовый результат от осуществления операций идентичен, то есть дополнительных объектов, предусмотренных ПБУ 18/02, не возникает. Бухгалтерский учет у лизингополучателя показан в табл. 4.

Момент выкупа можно системно не отражать. Выкупная цена объекта основных средств в бухгалтерском учете также отдельно не отражается, так как такого вида оценки нормативными актами не предусмотрено.

Налоговый учет у лизингополучателя отражен в табл. 5.

Статьей 28 Федерального закона № 164-ФЗ от 29.10.1998 «О финансовой аренде (лизинге)» [2] определено, что «под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей

предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других, предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя».

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя в том числе прочие расходы, к которым в силу подпункта 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ [1] относятся «арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество».

Датой осуществления расходов в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество в силу прямого указания подпункта 3 пункта 7 статьи 272 НК РФ признается дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

Следовательно, суммы лизинговых платежей можно включать в расходы:

- на дату расчетов по договору финансовой аренды (по графику лизинговых платежей);
- в последний день каждого отчетного (налогового) периода.

Причем Налоговый кодекс РФ не ставит включение лизинговых платежей в состав расходов в зависимость от ввода предмета лизинга в эксплуатацию. То есть если по условиям договора или исходя из сложившейся экономической или производственной ситуации лизинговые платежи уже производятся, а лизинговое имущество еще не введено в эксплуатацию, лизинговые платежи, уплаченные за

Таблица 4. Бухгалтерский учет у лизингополучателя

Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
13.02.2014	Перечислен аванс	76-А	51	1 990 800,00
	НДС к зачету	68	76-НДС	303 681,36
07.09.2014	Перечислен аванс	76-А	51	239 905,00
	НДС к зачету	68	76-НДС	36 595,68
29.09.2014	Отражена страховая премия	97	60	5 000,00
09.10.2014	Перечислен аванс	76-А	51	239 905,00
	НДС к зачету	68	76-НДС	36 595,68
10.10.2014	Принят предмет лизинга	08-4	76	4 521 312,70
	НДС	19	76	813 836,28
	Отражены расходы на страхование предмета лизинга	08-4	97	5 000,00
09.11.2014	Зачет аванса	76	76-А	651 673,00
09.11.2014	НДС принят к вычету	68	19	99 407,00
07.12.2014	Зачет аванса	76	76-А	651 673,00
07.12.2014	НДС принят к вычету	68	19	99 407,00
09.01.2015	Зачет аванса	76	76-А	651 673,00
09.01.2015	НДС принят к вычету	68	19	99 407,00
08.02.2015	Уплачен лизинговый платеж	76	51	92 178,00
08.02.2015	Зачет аванса	76	76-А	515 591,00
08.02.2015	НДС принят к вычету	68	19	92 711,00
28.02.2015	Отражены затраты на пусконаладочные работы	08-4	60	42 373,00
	НДС	19	60	7 627,12
	Принят НДС к зачету	68	19	7 627,12
08.03.2015	Уплачен лизинговый платеж	76	51	607 769,00
08.03.2015	НДС принят к вычету	68	19	92 711,00
15.03.2015	Введен предмет лизинга в эксплуатацию	01	08-4	4 568 685,00
30.04.2015	Начислена амортизация (далее ежемесячно в течение срока полезного использования)	25	02	74 896,00

Таблица 5. Регистр налогового учета лизинговых операций у лизингополучателя

Дата	Содержание операции	Сумма расхода, руб.	Нормативный документ
31.10.2014	Отражен лизинговый платеж за октябрь	552 265	п. 10 ст. 264 НК РФ
30.11.2014	Отражен лизинговый платеж за ноябрь	552 265	п. 10 ст. 264 НК РФ
31.12.2014	Отражен лизинговый платеж за декабрь	552 265	п. 10 ст. 264 НК РФ
31.01.2015	Отражен лизинговый платеж за январь	515 058	п. 10 ст. 264 НК РФ
28.02.2015	Отражен лизинговый платеж за февраль	515 058	п. 10 ст. 264 НК РФ
28.02.2015	Отражены затраты на пусконаладочные работы	42 373	п. 15 ст. 264 НК РФ
31.03.2015	Отражен лизинговый платеж за март	515 060	п. 10 ст. 264 НК РФ
30.04.2015	Начислена амортизация за апрель (далее ежемесячно)	197 555	ст. 259 НК РФ

период отсрочки ввода в эксплуатацию лизингового имущества, могут быть включены в состав расходов для целей налогообложения прибыли в тех отчетных периодах, в которых они возникли, исходя из условий договора лизинга [5, 6, 7].

Из приведенного анализа нормативных документов следует, что до момента начала начисления амортизации в налоговом учете

лизингополучателя будут признаваться в составе расходов только лизинговые платежи. В феврале на момент подписания акта выполненных работ дополнительно будут признаны расходы на пусконаладочные работы в составе прочих расходов согласно требованиям статей 264 и 272 НК РФ. До марта 2015 года в состав расходов будет включено 3 201 971 руб.

Таблица 6. Регистр учета разниц между бухгалтерской и налоговой прибылью и отложенных налогов

Дата	Содержание операции	Сумма расхода в налоговом учете, руб.	Сумма расхода в бухгалтерском учете	Объект бухучета в соответствии с ПБУ 18/02, руб.	Корреспонденция счетов в соответствии с требованиями ПБУ 18/02
31.10.2014	Отражен лизинговый платеж за октябрь	552 265	-	Отложенное налоговое обязательство (552 265 руб. x 20%)	Д 68 К 77
10.10.2014	Отражены страховые платежи	-	5 000 (капитализируется)	Постоянное налоговое обязательство (5 000 руб. : 61 мес x 20%)	Д 99 К 68
30.11.2014	Отражен лизинговый платеж за ноябрь	552 265	-	Отложенное налоговое обязательство (552 265 руб. x 20%)	Д 68 К 77
31.12.2014	Отражен лизинговый платеж за декабрь	552 265	-	Отложенное налоговое обязательство (552 265 руб. x 20%)	Д 68 К 77
31.01.2015	Отражен лизинговый платеж за январь	515 058	-	Отложенное налоговое обязательство (515 058 руб. x 20%)	Д 68 К 77
28.02.2015	Отражен лизинговый платеж за февраль	515 058	-	Отложенное налоговое обязательство (515 058 руб. x 20%)	Д 68 К 77
28.02.2015	Отражены затраты на пусконаладочные работы	42 373	42 373 (капитализируется)	Отложенное налоговое обязательство (42 373 руб. x 20%)	Д 68 К 77
31.03.2015	Отражен лизинговый платеж за март	515 060	-	Отложенное налоговое обязательство (515 060 руб. x 20%)	Д 68 К 77
30.04.2015	Начислена амортизация за апрель (далее ежемесячно до октября 2015 года)	197 555	74 896	Отложенное налоговое обязательство ((197 555 руб. – 74 896 руб.) x 20%)	Д 68 К 77
30.11.2015	Начислена амортизация за ноябрь (далее ежемесячно)	-	74 896	Погашение отложенного налогового обязательства (74 896 руб. x 20%)	Д 77 К 68

С апреля 2015 года и в бухгалтерском, и в налоговом учете будет начисляться амортизация, однако суммы амортизации будут различаться. В бухгалтерском учете расчет амортизации производится исходя из первоначальной стоимости предмета лизинга, сформированной в таб. 4, в налоговом же учете амортизация будет рассчитываться исходя из стоимости приобретения лизингового имущества лизингодателем, то есть из 4016949 руб. (4 740 000 руб.: 118 x 100). При этом, поскольку имущество принадлежит к четвертой амортизационной группе, организация вправе применять коэффициент ускорения (ст. 259.3 НК РФ).

С момента начала начисления амортизации лизинговый платеж признаваться не будет, так как сумма амортизации превышает лизинговый платеж, подлежащий уплате.

Необходимо также учитывать, что сумма расходов, признанная в налоговом учете, не должна превышать 4521 312,7 руб. (5 335 149 руб.: 118 x 100). Произведенные расчеты показывают, что амортизацию нужно прекращать начислять раньше – в октябре 2015 года, так как вся сумма лизинговых платежей по договору будет включена в состав расходов.

Согласно письму Минфина России от 09.08.2011 № 03-07-11/215 [9], лизингополучатель не вправе включить в состав расходов расходы на страхование лизингового имущества в случае, если выгодоприобретателем выступает лизингодатель.


Отразим разницу между бухгалтерским и налоговым учетом расходов по лизинговой сделке в таб. 6. Вышеприведенные расчеты свидетельствуют, что в случае, когда ввод предмета лизинга



в эксплуатацию требует длительного времени, расходы по лизинговой сделке признаются лизингополучателем в бухгалтерском учете начиная с момента фактического использования имущества. Налоговое законодательство позволяет учитывать лизинговые платежи в составе расходов независимо от фактического использования имущества. Различия в условиях признания расходов приводят к возникновению временных разниц между бухгалтерской и налоговой прибылью и, как следствие, к возникновению отложенных налогов.

Дополнительно у лизингополучателя возникают и постоянные разницы в связи с непризнанием в налоговом учете расходов на страхование предмета лизинга, так как эти расходы не отвечают одному из критериев признания – экономической обоснованности. Таким образом, в данном случае расходы в сумме 5000 руб., включенные лизингополучателем в учетную стоимость предмета

лизинга для бухгалтерского учета, не будут учтены в налоговом учете лизингополучателя, в связи с чем по мере начисления амортизации в бухгалтерском учете будет формироваться постоянное налоговое обязательство.

Итак, применение бухгалтерских и налоговых регулятивов при признании доходов и расходов по лизинговым сделкам неизбежно приводит к возникновению разниц в исчислении финансового результата и, как следствие, к формированию оценочных показателей отложенных налогов, отражаемых в соответствии с требованиями российского законодательства системно. Для ведения аналитического учета разниц между бухгалтерской и налоговой прибылью и обеспечения контроля за правильностью формирования оценочных показателей отложенных налогов необходимо вести разработанные автором и предложенные в данной статье учетные регистры. 

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.12.2015).
2. Федеральный закон от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (ред. от 31.12.2014).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств (ПБУ 6/01)» утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций (ПБУ 18/02)» утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015).
5. Письмо Министерства финансов РФ от 10.11.2009 № 03-03-06/1/737.
6. Письмо Федеральной налоговой службы от 17.08.2009 № 3-2-13/179@.
7. Письмо Министерства финансов РФ от 07.03.2008 № 03-03-06/1/160.
8. Письмо Министерства финансов РФ от 09.08.2011 № 03-07-11/215.

References

1. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii (chast' vtoraja) [Tax Code of the Russian Federation (part two)] № 117-FZ of 05.08.2000 (ed. of 29.12.2015).
2. Federal'nyj zakon «O finansovoj arende (lizinge)» [Federal Law «On financial lease (leasing)»] № 164-FZ of 29.10.1998 (ed. of 31.12.2014).
3. Polozhenije po buhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnyh sredstv» (PBU 6/01) [Accounting Regulations «Assets accounting»] approved by the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation № 26n of 30.03.2001 (ed. of 24.12.2010).
4. Polozhenije po buhgalterskomu uchetu «Uchet raschetov po nalogu na pribyl' organizacij» (PBU 18/02) [Accounting Regulations «Profit tax accounting of organizations»] approved by the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation № 114n of 19.11.2002 (ed. of 06.04.2015).
5. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 10.11.2009 № 03-03-06/1/737.
6. Letter of The Federal Tax Service of 17.08.2009 № 3-2-13/179@.
7. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 07.03.2008 № 03-03-06/1/160.
8. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 09.08.2011 № 03-07-11/215.

УДК 657

Роль балансовой политики в управлении предприятием

Role of the balance policy in the enterprise management

Виталий Борисович Ивашкевич

Казанский федеральный университет

(КФУ), Россия, Казань

*докт. экон. наук, профессор кафедры
управленческого учета и контроллинга*

e-mail: kazan@ipbr.org

420012, г. Казань, ул. Бутлерова, д. 4

Тел. +7 (987) 297-41-33

Vitaly Ivashkevich

Kazan Federal University, Russia, Kazan

*Doctor of Economics, Professor of the Management
Accounting and Controlling Department*

e-mail: kazan@ipbr.org

4, Boutlerova, str., Kazan, 420012

Phone +7 (987) 297-41-33

В статье рассматриваются содержание, особенности выбора и обоснования балансовой политики, роль креативных и актуарных балансов в ее осуществлении, возможность управления ожидаемыми денежными потоками организации на основе информации бухгалтерского баланса.

This article reviews content, selection features and foundation of the balance policy, the role of creative and actuarial balances in its implementation, the ability to manage the expected cash flows of the organization based on the information of the balance sheet.

Ключевые слова: актуарный учет; балансовая политика; балансоведение; бухгалтерский баланс; креативный баланс; финансовая отчетность.

Key words: actuarial accounting; balance policy; accounting study; balance sheet; creative balance; financial statements.

Учетная, в том числе балансовая, политика предприятия определяет систему формирования и раскрытия финансовой информации о его деятельности и ее результатах. Важной составной частью этой системы является балансовая политика как совокупность способов итогового обобщения фактов хозяйственной жизни.

Управление производственно-хозяйственной деятельностью предприятий включает совокупность мероприятий финансово-денежного характера и профессионального поведения, направленных на достижение целей организации в данном периоде времени. Основной целью этого управления является оптимизация финансового положения коммерческой организации, зависящая от успешности производственно-сбытовой деятельности, обеспеченности предприятия денежными средствами,

соотношения долговых обязательств и требований, от устойчивой кредитоспособности и соблюдения финансовой дисциплины.

Информация, необходимая для управления основными параметрами финансового состояния, содержится в текущем бухгалтерском балансе и других формах финансовой отчетности. Данные финансовой бухгалтерии используют для оценки и прогнозирования платежеспособности, определения финансовых источников инвестиций, анализа финансового состояния предприятия в текущем периоде времени и на перспективу.

За последние годы в числе инструментов и средств разработки и совершенствования системы финансового управления отечественные и зарубежные исследователи стали уделять больше внимания так называемой балансовой политике.

Впервые это понятие было использовано в учетной теории и практике немецких фирм более ста лет тому назад и до сих пор популярно во многих западных странах [5, 8].

У нас чаще говорят и пишут об учетной политике, под которой понимается принятая организацией «совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности» [1, п. 1, 2]. Нетрудно заметить, что указанное нормативное определение включает методологию балансового обобщения хозяйственных средств и их источников, которая реализуется путем осуществления балансовой политики.

Но в чем проявляется и как должна осуществляться эта политика, ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [1] не рассматривает. Нет упоминания о балансовой политике и в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [2]. Между тем наиболее полно эффективность учетной политики предприятия и ее результаты отражаются в бухгалтерском балансе – важнейшей составной финансовой отчетности.

Любая политика по определению – искусство возможного, допускающего варианты решения проблемы. Только при наличии вариантов осуществим оптимальный выбор лучшего из них. Бесспорно также, что балансовая политика должна основываться на информации, характеризующей не только прошлое, но и будущее финансовое состояние организации, иначе ее нельзя использовать для управления.

Если абстрагироваться от сложных постулатов и определений балансовой политики, свойственных большинству западных учебников и научных трудов, в весьма упрощенном представлении суть такой политики состоит в совокупности управленческих решений и осуществлении учетной политики по их отражению в отчетности, обеспечивающих при завершении года или другого планируемого срока функционирования предприятия формирование бухгалтерского баланса с оптимальными для условий хозяйствования в данном периоде времени показателями.

Вначале исходя из целей бизнеса нужно определить, какой бухгалтерский баланс хотела бы иметь организация к концу планируемого периода, составить его проект, а затем стремиться выйти на его ожидаемые значения. При этом, исходя из существующих условий функционирования хозяйствующего субъекта и конечных целей бизнеса в данном периоде, необязательно во всех случаях предусматривать увеличение активов и пассивов, рост ликвидности организации и другие положительные тенденции ее развития. Балансовая политика может быть ориентирована на вероятный спад производства и продаж при реконструкции предприятия, на подготовку его к продаже или

реорганизации в формах присоединения, слияния, выделения, разделения, преобразования.

Бухгалтерский баланс, рассчитываемый на перспективу, в российской теории и практике считается провизорным предварительным или креативным [6, с. 22–24]. Естественно, что в его основе должно быть ожидаемое или желаемое финансовое состояние и положение организации, которым необходимо управлять.

Для использования принципов балансовой политики в управлении предприятием есть необходимые и достаточные основания. Информация бухгалтерского баланса характеризует финансовое положение коммерческой организации, зависящее от имеющихся в его распоряжении экономических ресурсов, их размещения, ликвидности, способности адаптироваться к изменениям внешней среды.

На основе данных бухгалтерского баланса об активах, обязательствах и капитале предприятия можно управлять основными параметрами финансового положения коммерческой организации в будущем. Активы представляют собой ресурсы, способные и далее обеспечивать определенную экономическую выгоду, которая в конечном итоге заключается в поступлении дополнительных либо экономии имеющихся денежных средств или их эквивалентов. Для оценки финансового положения предприятия на перспективу это самое главное, в том числе для кредиторов и инвесторов.

В конечном итоге разумная балансовая политика не только служит интересам самой организации, но и делает ее привлекательной для кредиторов и инвесторов. Для коммерческой организации оптимальный бухгалтерский баланс будущего состояния является ориентиром, к которому нужно стремиться.

Для инвесторов это дополнительный аргумент в пользу целесообразности капитальных вложений в данное предприятие, их сохранение и увеличение, для кредиторов – уверенность в том, что кредиты вернут вовремя с соблюдением всех других условий договора. Инвесторы и кредиторы не слишком доверяют словам о привлекательности того или иного проекта, их более убеждает его счетное обоснование, в особенности если оно завершается оценкой влияния привлеченных средств на основные показатели бухгалтерского баланса и результаты финансовой деятельности.

В этом отношении все большее внимание специалистов привлекает использование для управления бизнесом компании концепции актуарного баланса, показатели которого характеризуют потенциальные финансовые возможности коммерческой организации. Один из основоположников теории актуарного учета и баланса Карл Кофер (K. Kafer) справедливо считал, что «внутренним и внешним пользователям нужен не только традиционный баланс, отражающий итоги хозяйственной деятельности, но и баланс, показывающий

будущие потенциальные возможности предприятия» [9, с. 136].

Кроме данных об имеющихся активах, обязательствах, капитале и полученной бухгалтерской прибыли, для них важна информация о том, как это все будет выглядеть в ближайшей и отдаленной перспективе. Помимо полученной бухгалтерской прибыли прошлых лет им нужен расчет экономической потенциальной прибыли, добавленной стоимости, показателей эффективности использования ресурсов.

Основой актуарных расчетов служат математические методы, посредством которых осуществляется прогнозирование основных показателей финансовой деятельности организации с учетом возможных рисков. Для составления актуарного баланса требуется определенная корректировка или перегруппировка данных бухгалтерского учета и отчетности.

Они позволяют сосредоточить внимание руководства на наиболее динамичных показателях финансовой отчетности, зависящих не только от результатов производственно-финансовой деятельности самого предприятия, но и от влияния прогнозируемых внешних факторов. Такие корректировки необходимы как для определения рыночной стоимости коммерческой организации как имущественного комплекса, так и для комплексной оценки эффективности и прибыльности хозяйствующего субъекта по истечении отчетного или планового периода времени.

Особо следует остановиться на креативном учете и регулировании его результатов с помощью балансовой политики. В теории и практике бухгалтерского учета понятие креативности иногда воспринимается как негативное, связанное с попыткой мошенничества, желанием ввести в заблуждение внешних и внутренних пользователей финансовой отчетности [4]. С этим нельзя согласиться хотя бы потому, что креатив, по сути, сего лишь вариант иного мнения или решения.

В бухгалтерском учете в условиях свободной рыночной экономики, согласно МСФО, многое в методах и организации учета и контроля определяет профессиональное мнение бухгалтера. Оно должно исходить прежде всего из интересов предприятия, на котором он работает. Возникает возможность несовпадения официальных регламентирующих в интересах государства, кредиторов и инвесторов нормативных указаний по ведению учета и составлению финансовой отчетности и результатов творческого подхода профессионального бухгалтера к тому, как нужно вести учет и составлять отчетность для оптимизации управленческих решений, принимаемых топ-менеджментом организации.

Креативный учет, основанный на профессиональном суждении бухгалтера, имеет определенную двойственность. «В лучших своих проявлениях, – отмечают М. Метьюс и М. Перера, – это

любой ученый метод, не соответствующий общепринятой практике или предписанным стандартам и принципам. В худшем – это процесс подгонки счетов предприятия, чтобы они представляли в более приемлемом и выгодном свете его деятельность в глазах акционеров, инвесторов и прочих заинтересованных сторон. Это любой учетный метод, представляющий скорее желательное, нежели фактическое положение компании [7, с. 457].

Уравнивает оба подхода соблюдение одного из важнейших принципов бухгалтерского учета – необходимость правдивого представления информации. А правда, как известно, не должна зависеть от того, кому призвана служить.

Получить объективную во всех отношениях учетную информацию далеко не просто, даже при отсутствии умысла в ее искажении. В результате допущения альтернативных вариантов оценки объектов учета, методов их идентификации и измерения, различных методов группировки, классификации фактов хозяйственной жизни результаты обобщения учетных данных могут быть различными. По этой причине в приложениях к креативной и официальной отчетности необходимо указывать, какие методы и процедуры использованы для ее составления, чтобы пользователи могли сами оценить степень ее достоверности и возможности использования для принятия управленческих решений.

Одной из недостаточно исследованных в теории актуарного и креативного балансов является оценка обязательств компании в ближайшей и отдаленной перспективе. Обязательства представляют собой кредиторскую и иную задолженность, по которой существует уверенность в том, что ее погашение или урегулирование приведет к уменьшению экономической выгоды.

В бухгалтерских балансах будущего состояния их необходимо отражать и признавать, если в результате исполнения требования или факта его удовлетворения существует вероятность оттока хозяйственных средств, способных приносить экономические выгоды, и когда величина этого требования может быть измерена с достаточной степенью надежности.

Финансовые обязательства возникают в результате договорных отношений, объем и последствия которых можно прогнозировать с большей или меньшей степенью вероятности. Отсроченные доходы, получаемые в счет будущих отчетных периодов, гарантийные обязательства по товарам, работам и услугам, резервы, создаваемые для регулирования величины запасов и затрат, не относятся к финансовым обязательствам в текущем бухгалтерском учете, поскольку не предполагают их обмена на денежные средства и другие финансовые активы, но должны приниматься во внимание в учете и, соответственно, в стратегическом балансе.

Важную роль в стратегической балансовой политике играет капитал, способы его отражения и списания на величину соответствующих затрат отчетного периода в учете. Капитал коммерческой организации характеризует стоимость активов, не связанных с обязательствами.

В стратегическом учете и балансе капитал обычно подразделяют на составные элементы: средства, внесенные акционерами или другими собственниками, прибыль к распределению и резервы. Регулируются главным образом два последних элемента, величина внесенного и изъятого капитала служит для балансирования.

Балансовая политика в современном представлении – важнейшая составная часть стратегического учета и контроллинга. В ней сочетаются ожидаемые результаты осуществления стратегии функционирования предприятия в ближайшей и отдаленной перспективе и контроль за их достижением. Основными предпосылками стратегического учета и контроллинга служат:

- четкое представление о том, чего предприятие желает достичь в будущем;
- исходная позиция менеджмента, согласно которой ключ к решению многих проблем будущего находится главным образом вне предприятия;
- необходимость достижения конкурентных преимуществ [3, с. 13].

Сочетание в балансовой политике стратегических целей и оперативных задач по их достижению позволяет предприятиям в наибольшей степени избегать неудач в своей деятельности, полнее удовлетворять интересы собственников, инвесторов и, не в последнюю очередь, персонала.

Из многообразия факторов, влияющих на долгосрочное эффективное функционирование хозяйствующего субъекта, для бухгалтерии основным является наличие и использование денег, показатели чистого денежного потока организации в расчетном периоде времени. Для его определения используют прогнозные значения притока и оттока денежных средств. Разность между ними является чистым денежным потоком.

Джон Мартин (J.D. Martin) и Уильям Петти (J.W. Petti) предлагают для его расчета усложненную формулу [10, с. 53]:

$$\text{ЧДП} = \text{ДПо} - \text{УЧДРК} - \text{Ивна},$$

где:

ЧДП – чистый свободный денежный поток (приток);

ДПо – денежный поток от текущей деятельности;

УЧДРК – увеличение чистого работающего капитала;

Ивна – инвестиции во внеоборотные активы.

Расчет чистого денежного потока производится на основе показателей прошлых отчетных периодов, скорректированных с учетом предполагаемых темпов развития компании, и коэффициентов дисконтированной стоимости

притока и оттока денежных средств. Это позволяет обеспечить потенциальных инвесторов информацией для минимизации рисков вложения капитала, точнее определять оптимальную стоимость предприятия при его купле или продаже [8]. Кроме того, балансовая политика организации, определяемая на основе актуарного баланса, позволяет выявить степень эффективности используемых ресурсов, в том числе оборотных и внеоборотных активов.

Балансовая политика как экономический инструмент управления хозяйствующим субъектом реализуется путем использования властных полномочий руководящего персонала для достижения заранее поставленных целей прибыльности или долговременного эффективного функционирования предприятия. Выбор соответствующих средств и проверка их действительности определяются в зависимости от установленной цели, способов ее достижения и всегда сопровождаются ответственностью.

Балансовая политика определяется, как правило, на ближайшую перспективу (3-5 лет) и конкретизируется ежегодно в соответствии с мнением собственников и высшего менеджмента компании. Для этого им представляют бухгалтерские балансы (с приложениями) прошлых лет и проект актуарного или креативного баланса на расчетный период времени.

Бухгалтерский баланс, в котором в развернутом виде представлены в совокупности обязательства и капитал предприятия, позволяет получить достаточно полное представление о генерирующих возможностях компании и структуре источников финансирования ее деятельности. Тем самым демонстрируется совокупная финансовая мощь активов коммерческой организации и капитала, управляемого ее топ-менеджерами. Такой подход отвечает целям привлечения потенциальных инвесторов, от которых зависит развитие предприятия в долгосрочной перспективе.


Рассматривая роль бухгалтерского учета и отдельных его подсистем, необходимо иметь в виду, что он в общем не предназначен для принятия повседневных решений оперативного характера и служит главным образом целям тактического и стратегического управления. Цель оперативного аспекта управленческой деятельности состоит в обеспечении рентабельной работы организации, решающим условием которого является эффективное использование ресурсного потенциала.

Для этого необходима оптимизация соотношения совокупных затрат и результатов деятельности предприятия, обеспечиваемая системой управленческого учета. В него входят определенная часть бухгалтерской информационной базы, методы ее реклассификации, перегруппировки и обобщения, дополнительная информация оперативного учета, калькулирование и анализ себестоимости,

мероприятия организационно-управленческого характера.

Следует согласиться с профессором В.В. Ковалевым в том, что «бухгалтерская, чисто учетная компонента в современном управленческом учете уже не является доминирующе важной» [5, с. 33]. Нужна специально разработанная с учетом особенностей деятельности каждой организации система управленческого учета, обобщающая формирование и использование всей необходимой

для управления хозяйствующим субъектом информации: прогнозной, плановой и бухгалтерской.

Управленческий учет было бы неправильно рассматривать как подсистему бухгалтерского учета, скорее бухгалтерский учет является составной частью учета для внутреннего и внешнего управления предприятием. Вместе с тем оба вида учета нельзя противопоставить друг другу, поскольку они решают общую задачу обеспечения эффективной деятельности организации. 

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации (ПБУ 1/2008)» утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99)» утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010).
3. Ивашкевич В.Б. Стратегический контроллинг : учебное пособие. – М. : Магистр, 2013. – 216 с.
4. Каспина Р.Г. Бухгалтерская отчетность в системе корпоративного управления : монография. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 152 с.
5. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Анализ баланса, или как понимать баланс : учебно-практическое пособие. 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2013. – 784 с.
6. Куликова Л.И., Семенихина Н.Б. Актуарный баланс и использование его данных для оценки финансового положения предприятия как имущественного комплекса : монография. – М. : Научная библиотека, 2013. – 88 с.
7. Мэтьюс М., Перера М. Теория бухгалтерского учета : учебник / пер. с англ. – М. : ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
8. Шигаев А.И. Учетно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления : дис. докт. экон. наук. – Казань, 2011. – 455 с.
9. Kafer K. Grundzuge der Buchatungs – und kontentheorie. – Aufi Zurich, 2014.
10. Martin J., Petti J. Value based management : the corporative response to the shareholder revolution. – Boston : Harvard Business School Press, 2012.

References

1. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchetnaja politika organizacii (PBU 1/2008)» [Accounting Regulations «Accounting policy of the organization»] approved by the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation № 106n of 06.10.2008 (ed. of 06.04.2015).
2. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Buhgalterskaja otchetnost' organizacii (PBU 4/99)» [Accounting Regulations «Financial statements of the organization»] approved by the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation № 43n of 06.07.1999 (ed. of 08.11.2010).
3. Ivashkevich V.B. Strategicheskij kontrolling [Strategic Controlling] : tutorial. – Moscow : Magistr, 2013. – 216 p.
4. Kaspina R.G. Buhgalterskaja otchetnost' v sisteme korporativnogo upravlenija [Financial statements in the corporate management system] : monograph. – Moscow : Buhgalterskij uchets, 2004. – 152 p.
5. Kovalev V.V., Kovalev Vit. V., Analiz balansa, ili kak ponimat' balans [Analysis of the balance or how to understand the balance] : practical guide / the 3rd ed., rev. and enl. – Moscow : Prospekt, 2013. – 784 p.
6. Kulikova L.I., Semehihina N.B. Aktuarnyj balans i ispol'zovanie ego dannyh dlja ocenki finansovogo polozhenija predpriyatija kak imushhestvennogo kompleksa [Actuarial balance and the use of its data for assessing the financial position of the enterprise as a property complex] : monograph. – Moscow : Nauchnaja biblioteka, 2013. – 88 p.
7. Matthews M., Perera M. Teoriya buhgalterskogo ucheta [Theory of Accounting] : tutorial. – Moscow : UNITI, 1999. – 663 p.
8. Shigaev A.I. Uchetno-analiticheskoe obespechenie стоимостно-ориентированного управления [Accounting and analytical support of the value-based management] : diss. of Doctor of Economics. – Kazan, 2011-455 p.
9. Kafer K. Basic course of Accountancy – the theoretical aspect. – Zurich, 2014.

УДК 339.187.62

Эволюция бухгалтерских регулятивов об аренде: международный контекст

Evolution of the accounting lease legislation: international context

Виталий Валерьевич Ковалев

Санкт-Петербургский государственный университет, Россия, Санкт-Петербург
докт. экон. наук, профессор кафедры теории кредита и финансового менеджмента
e-mail: v.v.kovalev@spbu.ru
191123, Санкт-Петербург, ул. Чайковского, д. 62
(экономический факультет СПбГУ, кафедра теории кредита и финансового менеджмента)
Тел. +7 (911) 960-17-49

Vitaly Kovalev

Saint-Petersburg State University,
Russia, Saint-Petersburg
Doctor of Economics, Professor of the credit theory and financial management Department
e-mail: v.v.kovalev@spbu.ru
62, Chajkovskogo str., Saint-Petersburg,
191123 (Faculty of Economics, Credit theory and financial management Department)
Phone + 7 (911) 960-17-49

В статье рассмотрена эволюция бухгалтерских регулятивов по учету аренды. Приведены основные принципы определения в учете таких категорий, как финансовая и операционная аренды. Выявлена логика данного разграничения. Рассмотрены проекты изменений в стандартах МСФО и отечественных ПБУ. Предложены пути решения указанных проблем сопоставимости.

The article describes the evolution of the accounting lease legislation. The basic principles to define such categories as financial and operational leasing in the accounting legislation are presented. The logic of such distinction is determined. The draft amendments of IFRS and Russian Accounting Standards are considered in the article. The ways of solving these problems of comparability are also proposed.

Ключевые слова: стандарты финансовой отчетности; профессиональные бухгалтерские институты; лизинг; финансовая аренда; операционная аренда; международные стандарты; сопоставимость.

Key words: financial reporting standards; professional accounting institutes; leasing; financial lease; operational lease; international standards; comparability.

Арендные (лизинговые) операции получили достаточно большое распространение в своевременном бизнесе. Несмотря на кажущуюся простоту данных операций, нельзя не отметить существование большого комплекса методологических проблем в области трактовки, классификации и учета арендных сделок. В частности, на протяжении десятилетий перед научным и профессиональным сообществами стояла довольно непростая задача соотнесения реальной экономической сути

аренды с ее формализованным представлением в гражданско-правовом поле.

Безусловно, своеобразным флагманом в развитии бухгалтерского сопровождения арендных операций выступали и выступают американское научное сообщество и соответствующая бизнес-среда. Их наработки в области трактовки и учета аренды получили широкое признание во всем мире. Более того, сформулированные американскими специалистами идеи и принципы учета арендных

операций послужили методологической основой при разработке соответствующих стандартов, применяемых в международной практике.

Конечно, во многом данное обстоятельство было продиктовано тем, что именно рынок арендных услуг США являлся и является наиболее развитым и мощным в мире во всех отношениях, но нельзя также не отметить и глубоко проработанную систему методологического обеспечения бухгалтерского сопровождения указанных операций. Именно о развитии комплекса бухгалтерского обеспечения аренды в США, а впоследствии и в мировой учетной практике и пойдет речь в данной статье.

В настоящее время бухгалтерские стандарты большинства развитых стран обособляют две широкие категории аренды – *финансовая* и *операционная*. Каждая конкретная страна, имеющая национальное бухгалтерское законодательство, по-разному трактует классификационные признаки видов аренд (см., например, [1]), но в целом в регулятивах, посвященных аренде, прослеживается вполне определенная тенденция.

Суть ее заключается в том, что при классификации аренды нужно принимать во внимание экономическое содержание хозяйственной операции. Под обычной арендой можно понимать операцию, когда собственник по какой-либо причине не использует имеющееся у него имущество и потому предпочитает отдать его в аренду, чтобы получить хоть какую-то пользу и (или) хотя бы частично возместить свои инвестиционные расходы. Подоплека финансовой аренды иная – это в большей степени целенаправленная операция инвестиционно-финансового характера.

Для определения финансовой аренды бухгалтерские регулятивы (в частности International Financial Reporting Standards, IFRS) принимают во внимание распределение рисков при арендной сделке, а именно: финансовая аренда признается при условии, что соглашение подразумевает передачу от арендодателя арендатору практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом.

Рассматривая в ретроспективе эволюцию бухгалтерского законодательства об аренде, необходимо отметить, что во многом идеологами современной трактовки аренды в плане ее классификации и учета были американские ученые и практики. Именно они обосновали действующую логику выделения финансовой и операционной аренд, и именно их наработки были использованы при разработке стандарта IAS 17 «Leases» («Аренда»).

Отправным пунктом в интерпретации логики арендных операций является понимание принципов построения баланса. Существуют два альтернативных варианта формирования актива:

а) право собственности на имущество (в балансе отражаются те и только те активы, право собственности на которые принадлежит экономическому субъекту);

б) функция контроля (в балансе отражаются ресурсы, контролируемые субъектом, который имеет доходы от их использования, хотя и не обладает правом собственности на них).

Исторически доминировал именно первый вариант, однако уже в 30-е годы прошлого века в связи с расширением и переосмыслением практики хозяйственных операций он стал подвергаться критике в американской бухгалтерской среде. В 1938 году американские учетные регулятивы упоминали о капитализации объекта аренды в отчетности арендатора [6]. Речь, безусловно, шла не о любых арендных сделках, а лишь о долгосрочных контрактах.

На протяжении 20 лет (с 1938 по 1959 год) специальный Комитет по бухгалтерской процедуре (Committee on Accounting Procedure) Американского института бухгалтеров (American Institute of Accountants) выпускал так называемые бухгалтерские исследовательские бюллетени ARB (Accounting Research Bulletins), посвященные различным вопросам учета. С определенной долей условности эти бюллетени можно считать прообразами современных стандартов учета. Вопросам аренды был посвящен ARB 38 «Раскрытие долгосрочных арендных контрактов в финансовой отчетности арендатора» (Disclosure of Long-Term Leases in Financial Statements of Lessees). Подробнее о системе профессиональных объединений практикующих бухгалтеров в США см. [13, с. 24] и [3].

В бюллетене ARB 38 говорилось о желательности раскрытия обязательств арендатора по долгосрочной аренде за весь срок сделки. Предполагалось, что арендатор может сделать это в достаточно произвольной форме, например, указать в пояснительной записке.

В середине 60-х годов XX века в США сделки по аренде получили своеобразное второе рождение. С позиции арендодателя аренда стала восприниматься не как некая вынужденная мера (имущество сдается в аренду, потому что не находит должного применения у собственника), а как целенаправленная предпринимательская деятельность по покупке имущества и сдаче его в аренду (в нашей практике подобные операции получили название «сделки лизинга»). С позиции арендатора сделки по аренде стали рассматриваться как долгосрочный источник финансирования наравне с облигационными займами.

Именно в это время в профессиональном бухгалтерском и финансовом сообществах стали говорить о проблеме так называемых сделок «внебалансового финансирования» («off-balance financing»), когда фирмы вместо приобретения активов в собственность предпочитали брать их в аренду [14, с. 9]. Рекомендации по отражению арендаторами обязательств по аренде соблюдались далеко не всегда, кроме того, фирмы часто вуалировали реальные сроки аренды последовательным заключением краткосрочных договоров.

В 1962 году Американский институт сертифицированных публичных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)¹ опубликовал результаты исследования, в котором на основе информации о рынке арендованных активов впервые отмечалась необходимость учета всего арендованного имущества на балансе арендатора вне зависимости от условий сделки [6, с. 9]. Непосредственным автором данного аналитического материала был профессор Дж. Майерс (John Mayers). Совершенно очевидно, что никаких императивных указаний данное исследование не могло содержать, однако оно фактически предвосхитило современную тенденцию в изменении регулятивов по аренде – необходимость полного раскрытия информации обо всех обязательствах и контролируемых активах, что подразумевает капитализацию арендованного объекта.

В дальнейшем дискуссия относительно классификации и учета арендных сделок в американском профессиональном сообществе свелась к разграничению сделок аренды на две большие группы – финансовую и операционную. Впервые о необходимости введения специальных критериев, по которым можно идентифицировать финансовую аренду, заговорили в конце 60-х годов.

В 1972 году Совет по принципам бухгалтерского учета (Accounting Principles Board, APB) AICPA² выпустил специальный отчет-исследование (Opinion³) № 27 «Учет арендных контрактов производителями или продавцами имущества» (Accounting for Lease Transactions by Manufacturer or Dealer Lessors),

¹ Подробнее о AICPA, его основных функциях и задачах см. [4, с. 28].

² Совет просуществовал до 1973 года, когда его функции были переданы Совету по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board, FASB).

³ Дословный перевод на русский язык данного документа – «мнение», не должно смущать читателя. Фигурирующие в американской системе бухгалтерского учета профессиональные институты не наделены властными полномочиями. Выпускаемые ими документы являются рекомендательными, однако их появлению, как правило, предшествует активная дискуссия в научном сообществе и бизнес-среде. Поэтому под расплывчатым термином «мнение» фактически понимаются некие рекомендации по учету, которые приняты основными игроками бизнеса. Безусловно, каждая конкретная компания в принципе не обязана им следовать, но именно то обстоятельство, что большинство фирм выполняет указанные рекомендации, способствует распространению и выполнению положений, закрепленных в данных документах.

⁴ В 2001 г. Комитет был переименован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board, IASB).

⁵ Процедура принятия стандартов учета в англо-американской и международной учетных практиках кардинальным образом отличается от соответствующей процедуры в странах с так называемой континентальной бухгалтерией. Профессиональные бухгалтерские институты публикуют предварительные варианты стандартов, затем в течение некоторого времени собирают все замечания и корректировки к ним, и в дальнейшем принимают некие переработанные варианты, зачастую путем голосования членов комитетов по данной процедуре.

в котором были сформулированы указанные критерии. В общем виде они практически идентичны существующим ныне критериям как в системе US GAAP, так и в IFRS.

Процесс оформления американских учетных регулятивов по аренде был логичным образом завершен в 1975 году, когда Совет по стандартам финансового учета в США (Financial Accounting Standards Board, FASB) выпустил проект учетного стандарта по аренде, который в целом и был введен в действие в 1976 году под наименованием SFAS 13 (Accounting for Lease, Statement of Financial Accounting Standard 13).

Наработки американского профессионального бухгалтерского сообщества были использованы и в международной практике. В октябре 1980 года Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Committee, IASC⁴) выпустил предварительный документ для обсуждения⁵, посвященный трактовке и учету арендных операций, который во многом повторял американский стандарт. На протяжении двух лет (1981 и 1982) в профессиональном сообществе шла процедура обсуждения данного документа, и наконец в 1982 году был опубликован окончательный вариант стандарта МСФО 17 «Учет аренды» (IAS 17 Accounting for Leases). Стандарт был введен в действие с 1 января 1984 года. В 1997 году вышла новая версия стандарта с несколько измененным названием IAS 17 Leases.

Однако наличие достаточно определенных критериев деления аренды не способствовало полному разрешению конфликтных ситуаций в плане учета. Анализируя эволюцию бухгалтерских регулятивов по аренде с 30-х годов прошлого века, несложно выявить определенную тенденцию в принятии ряда ключевых изменений.

Нововведения в области учета старались принимать с целью демонстрации в отчетности арендатора арендованных активов и сопутствующих им обязательств. Ключевая идея принимавшихся изменений такова: фирма должна показывать реальное финансирование своей деятельности, а публичная отчетность должна содержать весь перечень ресурсов, которые контролируются компанией. Вступление в действие в США в конце 70-х годов стандарта учета аренды с системой критериев ее деления казалось теоретикам и практикам бухгалтерского учета достаточным условием корректного отражения активов и обязательств исходя из их экономической природы.

Тем не менее международная практика учета в 80–90-е годы прошлого века показала, что вопросы валирования финансового положения арендатора так и не были разрешены, а признание и закрепление за частью арендных сделок термина «финансовый» фактически было некой паллиативной мерой. Нельзя исключать и некий добросовестный характер существования определенной бухгалтерской коллизии (вряд ли оправдано и уместно

считать, что абсолютно все компании стараются скрыть размер обязательств и все имущество, относящееся к категории финансовой аренды, включать в аренду операционную).

Многие фирмы оформляли и продолжают оформлять сделки операционной аренды на совершенно законных основаниях, однако сопоставление масштабов различных видов аренды позволяет усомниться в корректности существующего разграничения. Например, в исследовательском отчете IFRS в августе 2014 года была приведена интересная статистика. В частности, один из крупнейших британских ритейлеров компания «Woolworths» (UK) на протяжении последних 5 лет взяла в операционную аренду имущество на сумму 2,4 млрд долл., в то время как в ее балансе в среднем было отражено долговых обязательств по аренде всего на сумму 147 млн долл. [10].

Более того, читатель может самостоятельно найти немало примеров подобных «перекосов» в абсолютных цифрах по сделкам финансовой и операционной аренд. Например, в годовом отчете компании «Royal Dutch Shell» за 2014 год доступна информация об обязательствах по финансовой и операционной аренде, которые соответственно равны 6,7 и 31,1 млрд долл. [12]. Применительно к данной ситуации руководство компании «Royal Dutch Shell» сочло нужным отразить в своем годовом отчете информацию по операционной аренде, что далеко не всегда раскрывается даже весьма крупными публичными компаниями.

В связи с указанной коллизией в международном бухгалтерском сообществе неоднократно поднимался вопрос о корректировке существующего порядка учета аренды. Начало этому процессу было положено, естественно, в трудах ряда ученых и практиков в области учета и анализа. В частности, в 90-е годы прошлого века некоторые американские финансовые аналитики высказывали необходимость капитализации всех арендованных активов и демонстрации всех обязательств арендатора при аренде для повышения достоверности финансовой отчетности (см., например, [7, 8]).

Дискуссии в научной и профессиональной бухгалтерской среде в 90-е годы привели ко все более усиливающимся позициям сторонников полного отказа от возможности учета предмета аренды на балансе его собственника⁶. В настоящее время IASB и FASB, совместно работающие над реализацией процесса конвергенции учетных моделей, задаваемых IFRS и GAAP, отмечают необходимость отражения всех арендных обязательств на балансе арендатора. Более того, регулятивы IASB, приуроченные к выходу в свет нового стандарта по аренде, прямо называют арендатора покупателем, а арендодателя продавцом, подчеркивая очевидную схожесть экономических процессов при аренде и купле-продаже.

Упомянутый процесс изменений в действующие правила учета арендных операций фактически

начался в 2006 году, когда IASB и FASB анонсировали начало совместного проекта по совершенствованию учета арендных операций. Как следует из методических материалов IFRS, первоначально речь шла лишь о косметических изменениях в стандарте IAS 17, однако со временем разработчики стали говорить о кардинальном изменении классификации и порядка учета аренды.

В частности, в мае 2013 года опубликовал первый систематизированный перечень изменений, которые планировалось осуществить в новой версии стандарта. На следующий год, в марте 2014 года, был выпущен новый вариант изменений с учетом ряда замечаний, которые поступили в адрес IASB от бизнес-среды и научного сообщества.

Наконец, в феврале 2015 года выпущена последняя на сегодняшний момент версия планируемых изменений (но пока еще не сам стандарт!) [11], а в октябре 2015 года – специальный бюллетень, посвященный терминологии, используемой в арендных операциях (своеобразный глоссарий) [9]. 20 октября 2015 года IASB объявил о том, что с 1 января 2019 года действие IAS 17 прекращается, и в силу вступает новый стандарт по аренде (на данный момент нет информации о том, какой порядковый номер он будет иметь и как будет называться; в методических разработках IFRS он фигурирует под наименованием «new leases standard» (новый стандарт по аренде)). Основной лейтмотив стандарта, судя по доступным материалам проекта, – это капитализация предмета аренды у арендатора и, соответственно, демонстрация обязательств по ней.

Суммарно с 40-х годов прошлого века в американской, а впоследствии и международной учетной среде было выпущено около 50 всевозможных регулятивов (стандартов, проектов, бюллетеней, исследовательских отчетов и т.д.), прямо или косвенно посвященных учету арендных операций. В приведенной таблице отражены лишь некоторые наиболее существенные документы, а полный перечень можно найти в [5, с. 46].

Приведенные данные позволяют получить хотя бы самое общее представление о тех усилиях, которые были приложены к созданию нормативно-методического обеспечения на первый взгляд далеко не самой сложной в техническом отношении операции, каковой является операция аренды. Анализ документов дает представление о существовавшем в американской и международной учетных практиках определенном тренде, направленном на

⁶ Можно отметить определенную прозорливость американских исследователей в 60-е годы прошлого века (речь идет об уже упомянутой работе профессора Дж. Майерса) в отношении аренды. В частности, одним из аргументов капитализации называлось следующее обстоятельство: наличие каких-либо критериев разделения аренды на финансовую и операционную будет провоцировать фирмы любыми легальными способами обходить указанные ограничения для определенного вуальирования своих обязательств. Капитализация предмета аренды арендатором является единственно возможным выходом из сложившейся ситуации.

Бухгалтерские регулятивы по аренде (американская и международная практики)

Год	Издавший орган	Идентификатор	Наименование
1966	APB	Мнение № 7 (Opinion 7)	Учет аренды в финансовой отчетности арендодателя (Accounting for Leases in Financial statements of Lessors)
1972	APB	Мнение № 27 (Opinion 27)	Учет арендных операций производителями или продавцами имущества (Accounting for Lease Transactions by Manufacturer or Dealer Lessors)
1973	APB	Мнение № 31 (Opinion 31)	Раскрытие арендных обязательств арендаторами (Disclosure of Lease Commitments by Lessees)
1976	FASB	Стандарт финансового учета (FAS 13)	Учет аренды (Accounting for Leases)
1978	FASB	Разъяснение (FASB Interpretation 21)	Учет аренды при объединении бизнеса (Accounting for Leases in a Business Combination)
1979	FASB	Стандарт финансового учета (FAS 26)	Признание прибыли при аренде по типу продажи недвижимости (Profit Recognition on Sales-Type Leases of Real Estate)
1982	IASC	IAS 17	Учет аренды (Accounting for Leases)
1997	IASC	IAS 17	Аренда (Leases)
2010-2015	FASB/IASB	Предлагаемые изменения к стандартам (Proposed Standards Update)	Планируемые изменения к стандарту об аренде (Proposed Accounting Standards Update – Leases)

повышение информированности сторонних пользователей в отношении финансовой отчетности участников аренды.

Все предлагаемые изменения так или иначе затрагивали и затрагивают проблематику отражения обязательств арендатора при аренде, что очевидно укладывается в общую тенденцию изменений в целом предназначении учета и отчетности, а именно переходу от контрольно-аналитической функции учета к информационно-коммуникативной.

Как же обстоит дело с классификацией и учетом арендных операций в нашей стране? Необходимо особо обратить внимание читателя на отсутствие какого-либо определенного деления аренды в российской системе бухгалтерского учета (РСБУ) на два основных вида – финансовую и операционную.

Термин «финансовая аренда» присутствует в системе как гражданского законодательства РФ, так и отечественных бухгалтерских регулятивах, но он связан с категорией «лизинг». Фактически между указанными категориями поставлен знак равенства⁷. С 2012 года на сайте Министерства финансов РФ читателю доступен проект нового положения по бухгалтерскому учету «Учет аренды», который кардинально меняет существующий порядок учета аренды в нашей стране. В частности, по основному существенному моменту в плане отражения активов и обязательств арендатора новое ПБУ всецело находится в русле последней дискуссии между IASB и FASB в плане капитализации предмета аренды. Пока же российский стандарт не принят,

⁷ Подробнее о различных способах учета аренды и проблемах, возникающих при их сопоставлении с подходами в IFRS, см. [2].

нужно руководствоваться МСФО (IAS) 17 «Аренда», который введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

В связи с вышесказанным надо отметить как минимум три момента, посвященных вопросам признания и учета арендных операций:

- во-первых, дискуссия об изменениях в отношении учета аренды в IFRS ведется уже свыше 10 лет, и конкретные сроки внедрения новых положений были существенно сдвинуты (с 2015-го на 2019 год);
- во-вторых, в международной практике фактически наблюдается тенденция, согласно которой арендные сделки должны по общему порядку скорее быть капитализированы арендатором и лишь в исключительных случаях оставлены на балансе арендодателя;
- в-третьих, судя по проекту нового отечественного положения по аренде, в любом случае какая-то часть арендных сделок не будет капитализироваться арендатором, то есть вариант традиционного учета аренды все равно будет иметь место в отечественном бухгалтерском поле.

В заключение уместно отметить следующее обстоятельство. Проблема сопоставления подходов к учету аренды, исповедуемых в отечественных учетных регулятивах и в IFRS, до сих пор актуальна, поскольку по некоторым операциям или видам деятельности расхождения в их признании или трактовке весьма существенны. В этой связи тенденции реформирования отечественной системы учета, которые идут в русле еще только обсуждаемых в IFRS идей, заслуживают несомненного одобрения и поддержки.



Библиографический список

1. Блейк Дж., Амаг О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник / пер. с англ. – М. : Филинъ, 1997. – С. 146–151.
2. Ковалев Вит. В. Вопросы сопоставимости учетных данных при операциях лизинга // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 27. – С. 2–12.
3. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Концептуальные основы бухгалтерского учета: логика эволюции // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5. Экономика. – 2015. – Вып. 4. – С. 117-152.
4. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2015. – 1006 с.
5. Dye R. A, Glover J., Sunder S. Financial Engineering and the arms race between accounting standard setters and preparers. – URL: http://recanati.tau.ac.il/sites/nihul_en.tau.ac.il/files/media_server/Recanati/management/conferences/accounting/2015/DyeGlover.pdf (дата обращения 27.11.2015).
6. IASB. 2007. «History of Lease Accounting, Agenda Paper 12C». – URL: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Meeting-Summaries-and-Observer-Notes/Documents/Leases0703b12cobs.pdf> (дата обращения 27.11.2015).
7. Knutson P.H. Financial Reporting in the 1990s and Beyond, position paper. – Charlottesville, Va. : AIMR, 1993.
8. McGregor W. Accounting for lease : a new approach, special report. – Norwalk, Conn. : FASB, 1996.
9. Project Update: Definition of a Lease (October 2015). – URL: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/Definition-of-a-Lease-Oct-2015-FINAL.pdf> (дата обращения 28.11.2015).
10. Project Update: Leases (August 2014). – URL: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/Project-Update-Leases-August-2014.pdf> (дата обращения 27.11.2015).
11. Project Update: Leases (February 2015). – URL: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/Leases-Project-Update-February-2015.pdf> (дата обращения 27.11.2015).
12. Royal Dutch Shell. Annual report 2014, Note 14 Debt and lease arrangements. – URL: <http://reports.shell.com/annual-report/2014/consolidated-financial-statements/notes-11-20/14-debt-and-lease-arrangements.php?cat=b> (дата обращения 26.11.2015).
13. The History of Accounting: An International Encyclopedia / Edited by M. Chatfield, R. Vangermeersch. – Garland Publishing, Inc., 1996.
14. Zeff S.A. The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States. – URL: <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/0407zeffusgaap.pdf> (дата обращения 01.08.2015).

References

1. Blake J., Amat O. Evropejskij buhgalterskij uchet. Spravochnik [European accounting. Reference book] / trans. from Eng. – Moscow : Filin, 1997. – P. 146-151.
2. Kovalev Vit. V. Voprosy sopostavimosti uchetnyh dannyh pri operacijah lizinga [Comparability of accounting data for leasing operations] // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2012. – № 27. – P. 2-12.
3. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. Konceptual'nye osnovy buhgalterskogo ucheta: logika jevoljucii [Conceptual framework of accounting: the logic evolution] // Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Series. 5. Jekonomika. – 2015. – Vol. 4. – P. 117-152.
4. Kovalev V.V., Kovalev Vit. V. Korporativnye finansy i uchet: ponjatija, algoritmy, pokazateli [Corporate Finance and accounting: concepts, algorithms, and performance]. – the 3rd ed., rev. and enl. – Moscow : Prospekt, 2015. – 1006 p.
5. Dye R. A, Glover J., Sunder S. Financial Engineering and the arms race between accounting standard setters and preparers. – URL: http://recanati.tau.ac.il/sites/nihul_en.tau.ac.il/files/media_server/Recanati/management/conferences/accounting/2015/DyeGlover.pdf (date of access 27.11.2015).
6. IASB. 2007. «History of Lease Accounting, Agenda Paper 12C». – URL: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Meeting-Summaries-and-Observer-Notes/Documents/Leases0703b12cobs.pdf> (date of access 27.11.2015).
9. Project Update: Definition of a Lease (October 2015). – URL: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/Definition-of-a-Lease-Oct-2015-FINAL.pdf> (date of access 28.11.2015).
10. Project Update: Leases (August 2014). – URL: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/Project-Update-Leases-August-2014.pdf> (date of access 27.11.2015).
11. Project Update: Leases (February 2015). – URL: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/Leases-Project-Update-February-2015.pdf> (date of access 27.11.2015).
12. Royal Dutch Shell. Annual report 2014, Note 14 Debt and lease arrangements. – URL: <http://reports.shell.com/annual-report/2014/consolidated-financial-statements/notes-11-20/14-debt-and-lease-arrangements.php?cat=b> (date of access 26.11.2015).
14. Zeff S.A. The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States. – URL: <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/0407zeffusgaap.pdf> (date of access 01.08.2015).

УДК 657(075.32)

Концептуальные допущения в бухгалтерской отчетности по российским стандартам и МСФО

Conceptual assumptions in the accounting reporting according to Russian Standards and IFRS

Ефим Абрамович Мизиковский

*Нижегородский государственный университет им.
Н.И. Лобачевского, Национальный исследовательский
университет, Россия, Нижний Новгород*

*докт. экон. наук, профессор кафедры
бухгалтерского учета Института экономики
и предпринимательства, заслуженный
работник высшей школы РФ*

e-mail: core090913@gmail.com

603000, Россия, г. Нижний Новгород,

ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224.

Тел. +7 (831) 433-13-96

Efim Mizikovsky

*Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod,
National Research University, Russia, Nizhni Novgorod*

*Doctor of Economics, Professor of the Accounting
Department of the Institute of Economics and
Business, Honored worker of Higher School Russia*

e-mail: core090913@gmail.com

*Of. 224, 37, B. Pokrovskaya str., Nizhni
Novgorod, Russia, 603000*

Phone +7 (831) 433-13-96

В статье проведен сравнительный анализ концептуальных принципов МСФО и РСБУ. Сделаны критические замечания в отношении ряда концептуальных принципов МСФО и РСБУ и обоснованы предложения по совершенствованию этих принципов как в МСФО, так и в РСБУ. Даны конкретные предложения по дальнейшему приближению РСБУ к МСФО.

This article provides a comparative conceptual analysis of IFRS and RAS principles. Critical comments on the conceptual principles of IFRS and RAS and also suggestions for improvement of these principles are featured in the article. Concrete proposals for the further approximation of RAS to IFRS are offered in the article.

Ключевые слова: Международные стандарты финансовой отчетности; Концепция МСФО; допущения; принципы; Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике; российские стандарты бухгалтерского учета.

Key words: International Financial Reporting Standards (IFRS); IFRS Concept; assumptions; principles; Accounting Concept in market economy; Russian Accounting Standards (RAS).

Концептуальные основы формирования бухгалтерской (в МСФО – финансовой) отчетности базируются на общих характеристиках. Они не заменяют нормативные акты, но определяют общие правила, регулирующие порядок изложения

и содержание информации, представляемой в национальных бухгалтерских отчетах.

Важно при этом, чтобы система учетных стандартов исходила из рекомендаций базовых первоначальных положений бухгалтерской отчетности,

ни в чем не противоречила им. В противном случае будет опрометчиво ручаться за качество (в первую очередь за полноту и достоверность) отчетной информации.

Анализ комплекса МСФО, на наш взгляд, свидетельствует о полной согласованности между принципами, объявленными в Концептуальных основах финансовой отчетности (далее – Концепция МСФО) [1], и последующими их регламентациями по всему портфелю стандартов. К сожалению, этого пока нельзя сказать в полном объеме об отечественной системе учетных стандартов.

В России действуют законодательные акты и подзаконные нормативные документы. И хотя все они приняты согласно правительственной Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике (далее – Концепция)¹, много полезного воплотившей из российского и зарубежного опыта, между названными регуляторами и сегодня остаются противоречия. При этом лидирующая роль отведена подзаконным нормативным документам.

Таким образом, актуальность безотлагательной выработки рекомендаций по сведению числа противоречий к минимуму очевидна. От этого во многом зависит решение задачи государственной важности – обеспечить информационную и юридическую надежность данных бухгалтерских отчетов в глазах российских и зарубежных деловых партнеров.

Известно, что базовые принципы формирования бухгалтерской отчетности по МСФО делятся на две группы: основополагающие допущения и качественные характеристики отчетности. Концепция, по аналогии с МСФО, также предлагает две группы базовых принципов составления бухгалтерской отчетности: основные допущения в процедурах бухгалтерского учета и стандарты, определяющие качество результативной информации, формируемой в бухгалтерском учете.

Налицо определенная разница в терминологии. Например, «основополагающие допущения», «качественные характеристики финансовой отчетности» – в Концепции МСФО и «основные допущения», «требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете» – в Концепции.

Как видно, разница незначительная. На наш взгляд, ею можно пренебречь, признав в качестве основного тезиса идентичности группировок принципов, предложенных названными регуляторами, поскольку обе системы выделяют две крупные, по смыслу единые, основополагающие группы принципов.

Более того, признаки единства группировок обусловлены принятием правительственной Программы реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации², по рекомендациям которой выработаны определяющие пункты Концепции. Наряду с этим справедливо будет отметить, что правила формирования отчетных данных в российских учетных стандартах, впрочем, как

и сама теоретическая концепция бухгалтерской отчетности, не лишены некоторых достаточно принципиальных недостатков.

В настоящее время ни один из учетных нормативных документов не содержит указаний на логическую связь учетного объекта регулятора с разделами и статьями бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Даже в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»³ отсутствует норма, регулирующая принципы формирования бухгалтерской отчетности.

Об упомянутых принципах сказано в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»⁴. Но этот нормативный документ, как явствует из самого его названия, содержит установки по определению учетной политики предприятия. В той или иной степени они касаются норм включения учетных данных в бухгалтерские отчеты, но отнюдь не составляют категорию синонимов [3].

Вместе с тем нормы ПБУ 1/2008 соответствуют схеме группировки принципов, изложенных в Концепции, поскольку аналогично ей ПБУ 1/2008 указывает на две группы принципов, упомянутых ранее. В научных российских публикациях принципы, как правило, рассматриваются по отношению к бухгалтерскому учету вообще.

Так, видный российский ученый Я.В. Соколов признает главенствующими ряд принципов: целостности, самостоятельности, регистрации, непрерывности, идентификации, квантифицируемости, относительности, дополнительности, контроля, непротиворечивости, ясности, интерпретируемости, коммуникации [5].

Известно, что в основе любой науки заложены базовые принципы, поскольку термин «принцип» трактуется как основное положение науки (словарь С.И. Ожегова). Однако между принципами бухгалтерского учета, учетной политики и бухгалтерской отчетности знак равенства представляется некорректным, так как методология и функции бухгалтерского учета, как известно, являются первичными по отношению к учетной политике и бухгалтерской отчетности и достаточно жестко

¹ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ, Президентским советом ИПБ России 29.12.1997).

² Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283).

³ Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н, в ред. от 08.11.2010.

⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 № 106н, в ред. от 06.04.2015.

предопределяют их качество, а также практическую результативность.

Формирование бухгалтерской отчетности имеет собственные принципы. Поэтому имеет смысл «узаконить» их отдельным типовым стандартом, например, Положением о бухгалтерской отчетности организаций.

В группу основополагающих принципов МСФО раньше были включены два базовых принципа: начисления и непрерывности деятельности организации. В последней редакции Концептуальных основ [1] основополагающий принцип один – непрерывность деятельности, а начисление трактуется как метод. Российский аналог – основные допущения, изложенные в Концепции (правда, метод начисления в Концепции назван «Допущением временной определенности хозяйственной деятельности», но сути это не меняет).

Сравнение содержания допущений в рассматриваемых стандартах позволяет отдать предпочтение МСФО. Они содержат детальную характеристику допущения, иллюстрированную ситуационными практическими примерами, существенно облегчающими трактовку стандарта. В отличие от МСФО, формулировка принципа непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта в Концепции допускает лишь одну ситуацию, в которой организация будет продолжать свою деятельность в перспективе, погашать обязательства согласно действующему законодательству, и в ее планы не будет входить ликвидация или значительное сокращение объемов деятельности.

В ситуации, когда хозяйствующий субъект ликвидируется либо вынужден сократить физические объемы производства и продаж конечных продуктов труда, МСФО рекомендует составлять бухгалтерскую отчетность на другой основе, которую необходимо раскрыть в установленном порядке. В Концепции упомянутая ситуация не предусмотрена.

Допущение временной определенности хозяйственной деятельности соответствует, как нам представляется, определению метода начисления по МСФО. Хотя само название этого допущения видится менее точным по сравнению с МСФО, поскольку в Концепции отсутствуют комментарии к термину «временная определенность».

Кроме того, Концепцией не поясняется термин «метод начисления». При том что только лишь в бухгалтерском учете может проявиться экономическое содержание «метода начисления».

Помимо рассмотренных допущений, Концепция содержит еще два: «допущение имущественной обособленности организации» и «допущение последовательности применения учетной политики».

⁵ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ в ред. от 30.12.2015.

⁶ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в ред. от 04.11.2014.

На наш взгляд, упомянутые принципы не имеют практического смысла.

Допущение имущественной обособленности организации – не что иное, как продублированное определение статуса юридического лица, регламентированное статьей 56 ГК РФ⁵, а допущение последовательности применения учетной политики – пересказ правил формирования учетной политики, регулируемых ПБУ 1/2008.

Более того, думается, что в Концепции формулировка принципа допущения последовательности применения учетной политики противоречит принципу сравнимости. Согласно Концепции, последовательность учетной политики означает, что она действует непрерывно – от одного отчетного года к другому, тогда как принцип сравнимости, напротив, говорит о том, что организации вправе не вести учет какого-либо хозяйственного факта «... тем же образом, что и раньше, если принятая учетная политика не обеспечивает... реализацию таких требований, как уместность и надежность, либо существует лучшая альтернатива».

Отметим также, что допущение непрерывности деятельности регламентировано Федеральным законом «О бухгалтерском учете»⁶. Согласно части 3 статьи 6 закона, «бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации». Правда, упомянутое допущение в законе представлено общим требованием к бухгалтерскому учету.

Основные допущения Концепции полностью совпадают с перечнем и содержанием основных допущений, приведенных в ПБУ 1/2008. Однако в этом нормативном документе они рекомендованы для формирования учетной политики, а не бухгалтерской отчетности, что, как мы отметили ранее, далеко не одно и то же.

Итак, основополагающие допущения, объявленные в МСФО в качестве базовых принципов формирования бухгалтерской отчетности, в разных формулировках заявлены и в российских учетных стандартах. Как нам представляется, это не означает ощутимого сближения показателей бухгалтерских отчетов: надо еще, чтобы каждый российский нормативный документ строго следовал установленным основополагающим допущениям.

Детальное изучение системы МСФО убеждает в том, что в МСФО нет альтернативы основополагающему допущению и основополагающему методу, изложенному в Концепции. Методом начисления формируются Отчет о финансовом положении, Отчет об изменении в капитале, Отчет о совокупном доходе.

Например, методом начисления признается выручка в МСФО (IAS) 18 «Выручка», финансовые вложения (финансовые активы) и финансовые обязательства в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты – раскрытие и представление информации». Метод начисления также предопределяет порядок

признания даты доходов и расходов, например, по договорам подряда (МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»), договорам аренды (МСФО (IAS) 17 «Аренда») и по другим хозяйственным процессам [2].

Согласно МСФО, результаты хозяйственных процессов признаются на дату их фактического совершения, а не на дату платежей или поступления денежных сумм или их эквивалентов. Метод начисления используется при включении в отчетность сумм отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, которые регламентируются МСФО 12 (IAS) «Налог на прибыль»: и те и другие представляют информацию для заинтересованных партнеров об обязательствах погасить долг или получить долг в будущем. Для ситуаций частичного или полного прекращения деятельности организаций предусмотрен отдельный стандарт – МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность» [6].

В России действует ряд нормативных документов, закрепляющих за хозяйственными субъектами право применять метод начисления в бухгалтерском учете. Этот метод выражен в официальных перечнях:

- доходов и расходов организации (ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации»);⁷
- расходов на выплату процентов по займам и кредитам (ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»);⁸
- налоговых обязательств и требований хозяйствующих субъектов (ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»)⁹.

ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»¹⁰ регламентирует применение допущения непрерывности деятельности организации.

Наряду с этим в системе российских учетных стандартов пока нет отдельных стандартов в области:

- учета операционной аренды имущества (аренды без передачи арендодателем права собственности на объекты арендной деятельности);
- финансовых обязательств (имеются лишь типовые указания по ведению учета на бухгалтерских счетах обязательств, изложенные в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета¹¹);
- финансовых вложений, гарантийных обязательств (признаются по фактической оплате, а не методом начисления).

Вероятно, настала пора признать необоснованной разрешенную упомянутой Инструкцией корреспонденцию счетов учета денежных средств (особенно счета 50 «Касса») непосредственно с дебетом счетов учета имущества, по формальным признакам полученного (не исключено, что и не полученного), без признания в бухгалтерском учете акцептованной кредиторской задолженности. Это явно противоречит методу начисления [3].

Резюмируя изложенное, можно уверенно считать, что оптимальное, не в последнюю очередь выгодное экономике страны приближение российских нормативных принципов и допущений, действительных в настоящее время для отечественной бухгалтерской отчетности, к нормам МСФО является реальной предпосылкой обеспечения качества российской отчетной бухгалтерской информации.

В области реализации концептуальных основ сближения отечественного бухгалтерского учета и его нормативно-правового обеспечения с нормами МСФО сделано много. Практически все действующие в настоящее время отечественные учетные стандарты содержат те или иные установки, методологически близкие к предписаниям МСФО, освоена практика составления бухгалтерской отчетности и оценки финансовых результатов обычной деятельности коммерческих организаций применительно к МСФО. Этому способствовали своевременно разработанные типовые и корпоративные методические пособия и результаты научных исследований, выполненных университетскими учетными кафедрами страны.

Однако остается еще немало вопросов, требующих неотлагательной проработки. Наиболее проблематичной остается область одной из основополагающих основ творческого, продуктивного развития отечественной системы бухгалтерского финансового учета: профессионального суждения (мнения) практикующего бухгалтера, провозглашенная как МСФО, так и Концепцией.

Традиционная практика централизованной (общегосударственной) регламентации методологии бухгалтерского финансового учета становится, по сути, непреодолимым препятствием для неформальной интеграции соответствующих норм МСФО в российскую учетную методологию. Начальное позитивное решение в этом направлении, без которого последующие шаги будут

⁷ Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 32н в ред. от 06.04.2015. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н, в ред. от 06.04.2015.

⁸ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 № 107н, в ред. от 06.04.2015.

⁹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 114н, в ред. от 06.04.2015.


¹⁰ Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) утверждено приказом Министерства финансов РФ от 02.07.2002 № 66н, в ред. от 06.04.2015.

¹¹ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н, в ред. от 08.11.2010.

малорезультативными, видится в предоставлении руководителям и главным бухгалтерам хозяйствующих субъектов законодательно закрепленного права экономически просчитанного формирования многовариантной учетной политики в тесной связи с надежно прогнозируемыми перспективами экономики их предприятия в предстоящем отчетном году.

Необходимо кардинально уменьшить зависимость производственного и управленческого учета затрат на все виды обычной деятельности от системы налогообложения. Немаловажно определить целесообразность оценки одних финансовых инструментов по справедливой стоимости, других (а их немало) – по фактической себестоимости в сочетании с целесообразным пересмотром классификаций финансовых инструментов, их переоценки, создания оценочного резерва, и все это – по инициативе хозяйствующих субъектов, независимо от их профильного назначения.

Для оказания реальной помощи в практической интеграции отечественного бухгалтерского учета с нормами МСФО целесообразно пересмотреть структуру Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета. Для этого необходимо имеющиеся комментарии к каждому бухгалтерскому счету дополнить определенными данными из соответствующих норм МСФО. Тогда данные бухгалтерского баланса, подлежащие представлению по МСФО, будут обоснованы официальной учетной информацией.

В рамках статьи невозможно рассмотреть все хотя бы наиболее актуальные пути экономически целесообразного сближения МСФО с российскими учетными стандартами, к тому же мы бы ушли от основной темы настоящей публикации. Но тем и хороша система бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, что в любой экономической среде ее информационная ценность остается признанной деловыми кругами, и потому она не может не стремиться к постоянному творческому развитию. 

Библиографический список

1. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]: сайт Министерства финансов РФ. – URL: http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs/?id_57=21923&page_id=1192&popup=Y&area_id=57 (дата обращения: 26.01.2016).
2. Мизиковский Е. А., Дружилловская Т. Ю. Методология формирования финансовой отчетности в системах российских и международных стандартов : монография. – Н. Новгород : Изд-во Нижегородского государственного университета им. Н. И. Лобачевского, 2013. – 336 с.
3. Мизиковский Е. А., Мизиковский И. Е. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие. – М. : Магистр, 2014. – 624 с.
4. Плотников В. С., Плотникова О. В. Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании компаний на рынке : монография. – М. : Финансы и кредит, 2013.
5. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета : монография. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
6. Шнейдман Л. З. Переход на МСФО: состояние и следующие шаги // Финансы. – 2013. – № 1. – С. 6–10.

References

1. Konceptual'nye osnovy finansovoj otchetnosti [Conceptual framework of financial reporting] [Electronic resource]: website of the Ministry of Finance of the Russian Federation. – URL: http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs/?id_57=21923&page_id=1192&popup=Y&area_id=57 (date of access: 26.01.2016).
2. Mizikovskij E. A., Druzhilovskaja T. Ju. Metodologija formirovanija finansovoj otchetnosti v sistemah rossijskih i mezhdunarodnyh standartov [Methodology of formation of the financial reporting in Russian and international standards systems] : monograph. – N. Novgorod : Izd-vo Nizhegorodskogo gosudarstvennogo universiteta im. N. I. Lobachevskogo, 2013. – 336 p.
3. Mizikovskij E. A., Mizikovskij I. E. Buhgalterskij finansovyj uchet [Financial Accounting] : tutorial. – Moscow : Magistr, 2014. – 624 p.
4. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. Uchet finansovyh instrumentov kak faktor obespechenija dostovernosti informacii o funkcionirovanii kompanij na rynke [Financial instruments accounting as a factor of ensuring the reliability of information on the operation of companies in the market] : monograph. – M. : Finansy i kredit, 2013.
5. Sokolov Ja. V. Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta [Basics of the Accounting Theory] : monograph. – Moscow : Finansy i statistika, 2003. – 496 p.
6. Shnejdman L. Z. Perehod na MSFO: sostojanie i sledujushhie shagi [Adoption of IFRS: status and the next steps] // Finansy. 2013. – № 1. – P. 6-10.

УДК 657.01

Роль оценки для получения достоверной информации в финансовой отчетности

Role of assessment for obtaining reliable information in financial reporting

*Молдавская экономическая академия,
Республика Молдова, Кишинев*

Виорел Цуркану

*докт. экон. наук, профессор кафедры
бухгалтерского учета и аудита
e-mail: vturcanu@mail.ru*

Ирина Голочалова

*канд. экон. наук, доцент кафедры
бухгалтерского учета и аудита
e-mail: monomah5@yandex.ru
Республика Молдова, 2005, г. Кишинев,
ул. Бэнулеску-Бодони, 61, ауд. 205 «Блок С».
Тел. 022 402 867*

*Academy of Economic Studies of Moldova,
Republic of Moldova, Cishinau*

Viorel Tsurcanu

*Doctor of Economics, Professor of the
Accounting and Audit Department
e-mail: vturcanu@mail.ru*

Irina Golochalova

*PhD, Associate Professor of the
Accounting and Audit Department
e-mail: monomah5@yandex.ru
Of. 205 «Bl. C», 61, Bonulesku-Bodony
st., Cishinau, Moldova, 2005.
Phone 022 402 867*

Одной из проблем в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности является предоставление достоверной информации ее пользователям. Решение этой задачи непосредственно зависит от выбора порядка оценки элементов отчетности. Сегодня концепция оценки по справедливой стоимости признана наиболее рациональной и адекватной требованиям современной методологии бухгалтерского учета. В данной статье авторы исследуют вопрос современного состояния концепции оценки через призму эволюции теории стоимости и балансовой концепции.

Ключевые слова: методология бухгалтерского учета; экономическое событие; активный рынок; стоимостные оценки; концепция справедливой стоимости.

One of the most important issues in the system of accounting and financial reporting is providing reliable information to its users. The solution to this problem directly depends on the choice of order of the reporting elements assessment. Today, the concept of fair value is recognized as the most rational and sufficient to the requirements of modern accounting methodology. In this article the authors are studying the current state of the concept of fair value through the prism of the theory of evolution and balance concept.

Key words: methodology of accounting; economic event; active market; cost estimation; concept of fair value;.

Введение

Современная методология бухгалтерского учета ориентирует финансовую отчетность на предоставление полезной информации всем пользователям для принятия экономически целесообразных решений. Наиболее значимой группой пользователей финансовой отчетности являются инвесторы, и неважно, собственники это или кредиторы. Неоспоримым является факт, что бухгалтерский учет ведется для управления вложенными средствами. Указанная цель финансовой отчетности и предназначение бухгалтерского учета породили ряд особенностей современной методологии бухгалтерского учета, наиболее важными из которых являются:

- переход с концепции имущественного права на ресурсную теорию;
- позиционирование баланса как приоритетной формы финансовой отчетности;
- тенденция замены оценки по исторической стоимости (ретроспективная стоимость) на концепцию оценки по справедливой стоимости (объективная стоимость).

В соответствии с ресурсной теорией активы, подлежащие отражению в балансе в качестве соответствующих статей, стали отождествляться с ресурсами, контролируемые¹ хозяйствующим субъектом. Пользователь отчетности (инвестор) прежде всего, нуждается в информации, характеризующей финансовое положение организации. Поэтому и акционера, и кредитора интересует изменение стоимости их имущества, рыночная стоимость объектов их инвестирования, изменение стоимости чистых активов, источниками которого могут выступать не только прибыль отчетного периода от обычной деятельности, но и изменение стоимости капитала организации и стоимости ее имущества.

В результате при представлении информации в отчетности акцент сместился с отражения того, что было (учет прошлого), на отражение того, что может быть, через призму того, что будет (учет настоящего для прогноза будущего). Это вызвало изменение и в методологии бухгалтерского учета, связанное с переходом на концепцию оценки по справедливой стоимости.

Оценка как один из элементов методологии бухгалтерского учета своими корнями уходит в классическую теорию баланса. В связи с тем, что в настоящее время компетентная объективная оценка, выполненная на высоком профессиональном уровне, является основным условием для признания достоверной финансовой отчетности, необходимо раскрыть ее суть и значение в современной

методологии учета. Поэтому данное исследование построено исходя из двух направлений:

- становление концепции оценки как упорядоченного процесса стоимостного измерения элементов финансовой отчетности;
- концепция оценки по справедливой стоимости в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Становление оценки как упорядоченного процесса стоимостного измерения элементов финансовой отчетности

В системе бухгалтерского учета как экономической науке всегда проявлялся интерес к вопросам оценки и признания отдельных объектов хозяйственной деятельности и их воздействия на содержание финансовой отчетности. Это нашло свое воплощение в двух балансовых концепциях – статической и динамической, причем ключевым моментом каждой из них является принцип оценки имущественного состояния хозяйствующего субъекта, что позволяло представить результат деятельности:

- при статическом балансе – путем периодической оценки имущества для выяснения уровня покрытия кредиторской задолженности активами собственника. В этом случае оценка осуществлялась по принципу ликвидационной стоимости;
- при динамическом балансе – на базе оценки капитала на определенную дату. При этом на содержание баланса оказывает воздействие сопоставление фактических затрат на производство актива (себестоимости) и доходов от его продажи (цены при реализации). В этой ситуации для оценки применяется принцип ретроспективной (исторической) стоимости.

На данном этапе на развитие теории стоимости, как и в целом на методологию бухгалтерского учета как науки, оказали влияние такие ученые, как Г. Никлиш, Э. Шмаленбах, А. Рудановский и другие.

Так, Г. Никлиш, являющийся сторонником статического баланса, выдвинул идею о том, что имущество должно быть представлено по цене возможной реализации на дату составления баланса. Э. Шмаленбах, который считал, что основной задачей бухгалтерского учета является определение финансового результата, доказал, что для его достоверного исчисления оценка учетных объектов должна осуществляться по исторической стоимости. Такого же мнения придерживался А. Рудановский, настаивая на недопустимости применения переоценки объектов учета² [7].

В результате исследований сложились две концепции оценки:

- 1) юридическая (на базе статической концепции баланса), которая состоит в определении стоимости объекта на основе внешних по отношению к хозяйствующему субъекту данных о рыночных ценах;

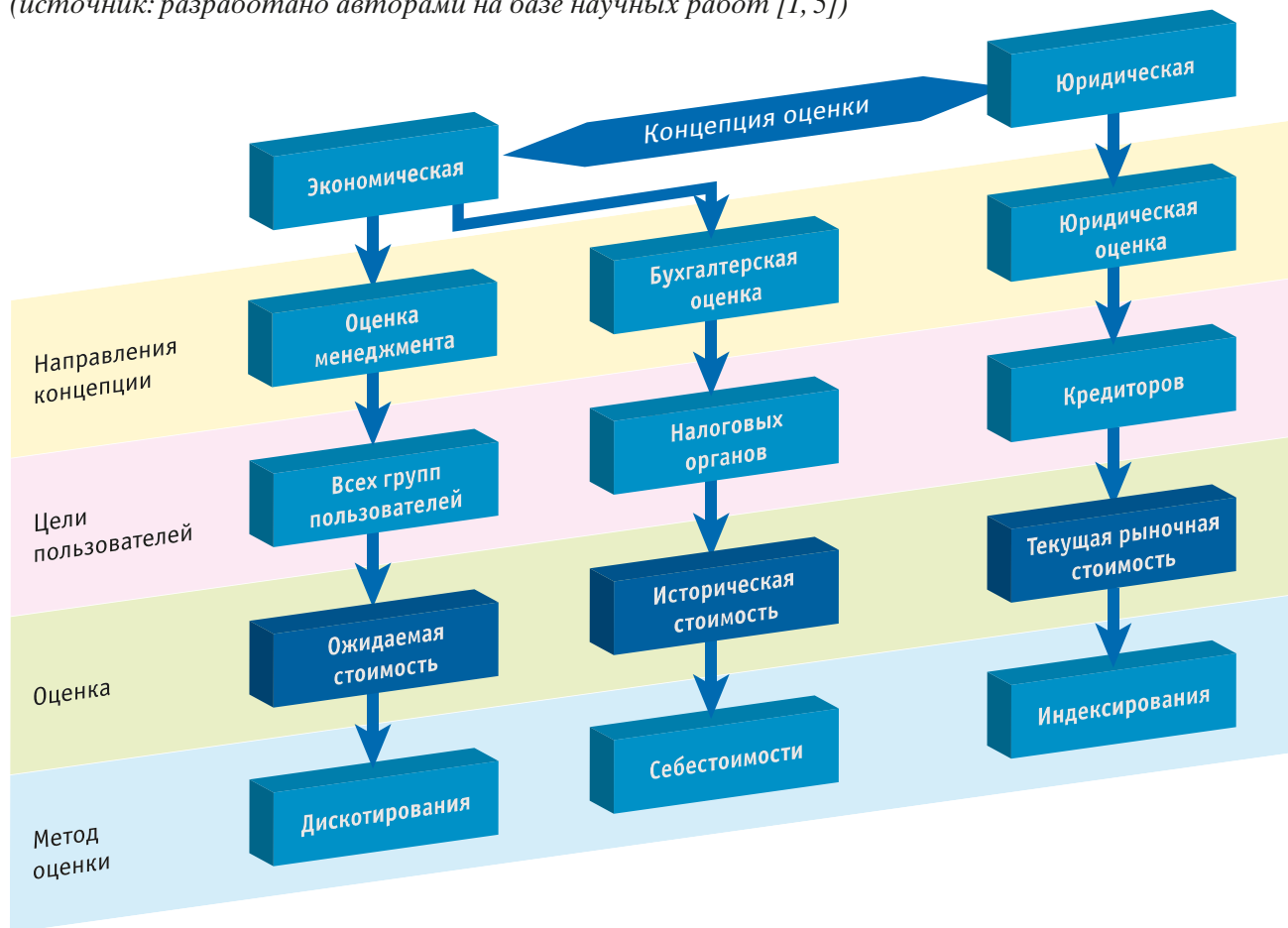
¹ Под контролем понимается:

1) доступ к экономическим выгодам;

2) ограничение доступа другим хозяйствующим субъектам.

² А. Рудановский является одним из основоположников статико-динамической балансовой концепции.

Рис. 1. Зависимость стоимостного измерения от целей пользователей финансовой отчетности (источник: разработано авторами на базе научных работ [1, 5])



2) экономическая (на базе динамической концепции баланса), которая исходит из допущения непрерывности деятельности и требования соответствия доходов и расходов текущему периоду, что позволяло исчислить финансовый результат отчетного периода.

В условиях экономического развития конца XIX и начала XX столетия (состояние финансового рынка и рынка труда, промышленности) оценка рассматривалась как техническая процедура, так как и в теории, и на практике представляла собой присвоение учетному объекту денежного измерителя. Такой вывод можно сделать, в частности, из следующего определения: «Оценка – это способ перевода учетных объектов из натурального измерителя в денежный измеритель и выполняется в целях тех или иных хозяйствующих субъектов» [7].

Однако ситуация радикально изменилась с середины прошлого столетия, когда динамично меняющиеся экономические отношения между хозяйствующими субъектами стали оказывать влияние на информационные потоки, формируемые бухгалтерским учетом. В первую очередь, это коснулось оценки, поскольку при ее применении возникла необходимость учитывать не только

внутренние структурные связи организации, но и воздействие параметров внешней среды.

В связи с этим теория бухгалтерского учета была призвана ответить на вопросы: по какой стоимости должны учитываться объекты учета; на какую дату исчисляется стоимость; каким образом осуществляется расчет? Разработка предложений в качестве ответов на эти вопросы и апробирование их на практике позволили совершенствовать принципы оценки.

Проблемам теории стоимости относительно бухгалтерского учета на данном этапе посвящены работы многих признанных зарубежных ученых, область научных интересов которых охватывает задачи обоснования выбора того или иного типа стоимости в соответствии с концепциями статического или динамического баланса. К ним относятся Й. Бетге, Э. Хендриксен, М. Ван Бреда, Б. Нидлз, Ф. Обербринкманн, Ж. Ришар и другие.

Немецкий теоретик бухгалтерского учета Й. Бетге доказал необходимость использования оценки по исторической стоимости как основы достоверного исчисления финансового результата [2]. По мнению Э. Хендриксена и М. Ван Бреда, выбор концепции оценки зависит от ее целей и экономических интересов, преследуемых различными

Совокупность видов стоимостей

(источник: разработано авторами на базе системы оценки Е. Эдварса и П. Белла)

Форма	Тип рынка и дата					
	Рынок покупки			Рынок продаж		
	прошлые	текущее	будущее	прошлые	текущее	будущее
начальная (сырье)	первоначальные затраты	стоимость в настоящем	возможные цены покупки в будущем	цена продажи (но уже другая форма)	возможная цена (но уже другая форма)	возможная цена продажи (но уже другая форма)
промежуточная (полуфабрикат)	цена покупки в прошлом за нынешнее состояние (этого не произошло)	текущая стоимость актива	ожидаемая стоимость покупки актива	цена продажи в прошлом за нынешнее состояние (этого не произошло)	текущая стоимость актива	ожидаемая стоимость продажи актива
конечная (готовый продукт)	цена покупки в прошлом, за которую актив мог бы быть приобретен (этого не произошло)	текущая цена, за которую актив мог бы быть приобретен (этого не произошло)	ожидаемая цена покупки актива (но другая форма)	цена продажи в прошлом, за которую актив мог бы быть приобретен (но актива не было)	текущая цена продажи актива	ожидаемая цена продажи актива

группами пользователей финансовой отчетности, составленной на базе той или иной стоимости. Поэтому они рекомендовали применение двух основных баз оценки: по текущей рыночной стоимости и по исторической стоимости [9].

Однако использование рыночной стоимости зачастую осложнено. Поэтому представитель французской школы бухгалтерского учета Ж. Ришар считает, что для определения рыночной стоимости организации как имущественного комплекса в целом можно использовать данные актуарного учета, целью которого является расчет эффективной (дисконтированной) стоимости на определенный момент времени [6].

В результате концепция оценки получила свое дальнейшее развитие, а в ее основу была положена зависимость стоимостного измерения от преследуемых пользователями финансовой отчетности целей (рис. 1).

Экономическая концепция оценки приобрела особую актуальность в условиях рыночной экономики. Она основана на принципах спроса и предложения и требует расчета реальной рыночной стоимости организации. *Юридическая концепция* призвана решать задачи, связанные с отчуждением собственности на основе права.

В процессе становления концепции оценки возникла необходимость в объяснении сущности и возможности применения той или иной стоимости для отдельных объектов учета. Наиболее полное и формализованное такое объяснение было дано Е. Эдварсом и П. Беллом, которые разработали систему оценки учетного объекта. Ее сущность состоит в измерении во времени и определении рынка, на котором формируется

стоимость. С точки зрения составителя отчетности, учетный объект – это:

- результат событий, совершенных в прошлом;
- подлежит отражению в отчетности на дату ее составления, то есть в настоящем;
- воплощает в себе экономические выгоды, которые предполагается получить в будущем.

Поэтому для составителя отчетности возникают вопросы: в каком временном пространстве оценивается объект; исходя из условий какого рынка (рынка покупки или рынка продаж) формируется экономическая выгода объекта учета?

Согласно рассматриваемой системе оценки следует различать два основных типа рынков товаров и услуг – рынок покупки и рынок продажи. На рынке покупки организация может купить объект учета на определенную дату и по определенной цене, на рынке продажи организация могла бы продать объект учета на определенную дату и по определенной цене.

Это одно из условий, которое влияет на оценку учетного объекта. Другим условием является измерение во времени, которое означает, что для оценки можно использовать цены, относящиеся как к прошлым периодам, так и к настоящему и к будущему времени.

Однако любой актив в процессе использования либо меняет свою форму, либо трансформируется в другую. Каждое состояние актива – первоначальное, промежуточное и конечное – имеет свою стоимость, но может оцениваться по-разному. Например, если форма объекта носит промежуточный характер, то объект может быть оценен:

- 1) по его нынешнему состоянию;

- 2) как совокупность вложенных в него материальных и трудовых ресурсов;
- 3) как конечный продукт за минусом ресурсов, необходимых для полного завершения изготовления.

Принимая во внимание первые два условия оценки, формируется гипотетическое множество стоимостей, по которым объект может быть оценен (таблица).

Из этого гипотетического множества систем оценки, по мнению авторов, только шесть имеют практическую ценность. К ним относятся:

- текущая цена покупки начальной формы актива (стоимость в настоящем);
- текущая цена покупки промежуточной формы оцениваемого актива (стоимость в настоящем);
- первоначальная цена покупки начальной формы актива (историческая стоимость);
- текущая цена продажи завершенной формы актива по осуществленной сделке (стоимость в настоящем);
- ожидаемая цена продажи завершенной формы актива по прогнозным продажам (экономическая стоимость);
- возможная цена продажи промежуточной формы актива (стоимость в настоящем).

Дальнейшее исследование вопроса применения того или иного вида стоимостного измерения показывает, что:

- текущая цена продажи завершенной формы по уже осуществленной сделке не имеет особого смысла, так как «реализованную стоимость уже проданных товаров или предоставленных услуг, естественно, нельзя рассматривать как относящуюся к имеющимся на дату формирования отчетности ресурсам. Эта стоимость может скорее служить основой для расчета доходов от продаж» [1];
- возможная цена продажи промежуточной формы актива (или возможной цены реализации) нарушает принцип непрерывности;
- текущая цена покупки промежуточной формы оцениваемого актива противоречит принципу непрерывности деятельности организации.

Таким образом, с точки зрения концепции динамического баланса для оценки при первоначальном признании применяется историческая стоимость, которая и означена как важный оценочный принцип. Текущая стоимость покупки обычно рассматривается как стоимость замещения, так как отражает нормальную текущую деятельность организации, однако ее применение носит ограниченный характер. С позиции концепции статического баланса оценка осуществляется по текущей стоимости продажи актива с учетом степени завершенности его формы, а принципом оценки является «ликвидационная стоимость».

Поэтому методологии учета, сформированной под воздействием классических концепций баланса, порожденных расхождением интересов пользователей учетной информации, с различными принципами

оценки, вполне соответствует представление об «оценке как способе перевода учетного объекта в денежный измеритель в целях пользователей» [7].

Однако следует отметить, что ни одна из этих концепций баланса в «чистом» виде на практике не применялась. Ученые всегда пытались их объединить, создавая статико-динамическую (органическую) концепцию, подчеркивая при этом доминирующее значение концепции динамического баланса.

Такой же объединительный подход был принят и в отношении оценки объектов учета, что в первую очередь объяснялось тем, что с середины прошлого столетия явно обозначилась тенденция воздействия временного фактора – инфляционные процессы. В результате при сохранении принципа оценки по «исторической стоимости» на дату подготовки отчетности допускалось применение оценки по текущим ценам покупки актива, которая имеет то преимущество, что позволяет предоставить больше информации в отчетности, поскольку предполагает разделение общей суммы прибыли за период на доходы от владения активом и операционную прибыль. Это обеспечивает более качественную оценку деятельности в отчетном периоде и получение более полезной информации для принятия решений.

Применение оценки по текущей стоимости объектов на дату составления отчетности:

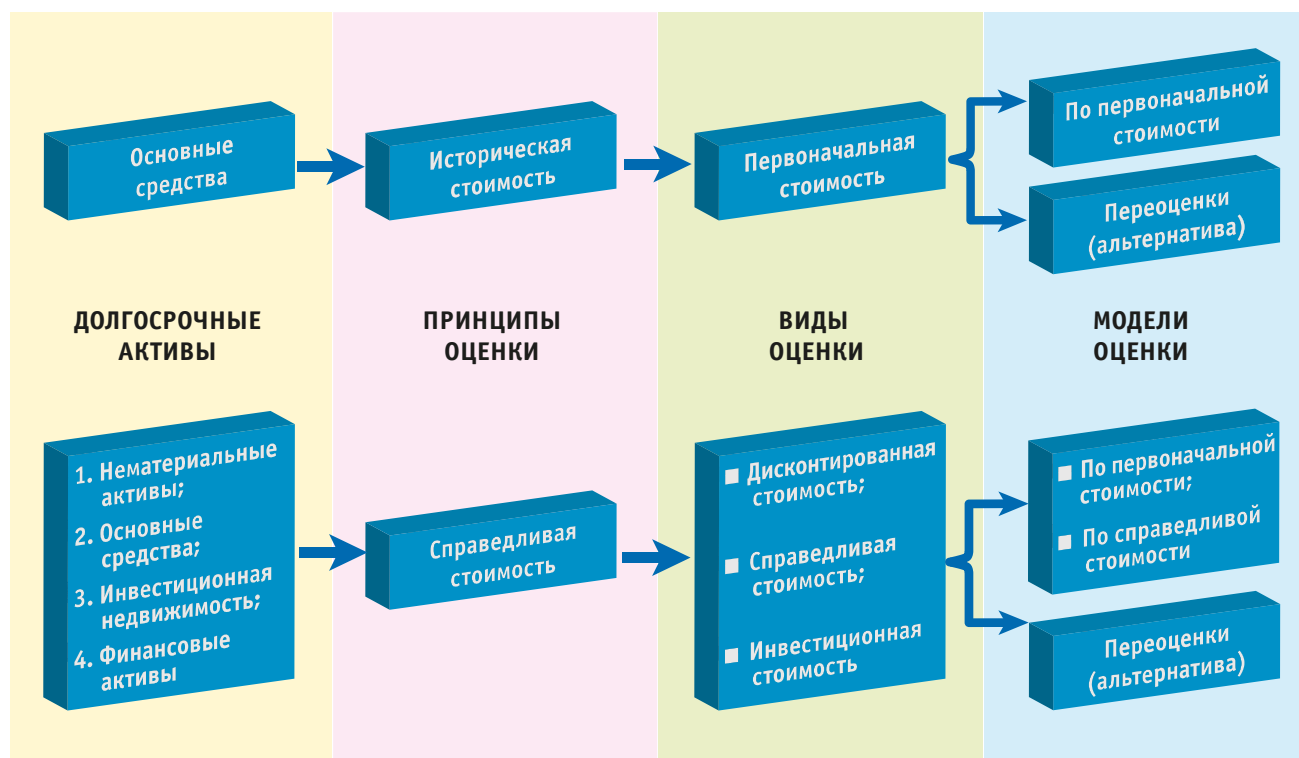
- допускает исключение из общей величины доходов за период доходов от владения имуществом;
- требует отражения в балансе резервов на поддержание размера операционных возможностей – сущности бизнеса;
- обеспечивает соблюдение принципа консерватизма, отчетность становится более осмотрительной, чем подготовленная на основе исторической стоимости.

Когда же расширился круг пользователей и целью финансовой отчетности было обозначено представление полезной информации для принятия экономически целесообразных решений, то и оценка должна была отвечать задачам эффективного управления организацией. В этих условиях актуальной с точки зрения ее применения становится ожидаемая стоимость.

Согласно системе оценок Е. Эдварса и П. Белла (см. таблицу), применение ожидаемой цены продажи завершенной формы актива по прогнозным продажам возможно только в условиях, когда актив подлежит использованию самой организацией и в долгосрочной перспективе. В этом случае актив будет возвращать свою стоимость во времени, которая трактуется как ценность использования.

Следует подчеркнуть, что в процессе развития концепции оценки меняется ее качественная составляющая: выбранный из множества возможных способ оценки учетных объектов должен быть адекватен требованиям пользователей к информации, представленной в отчетности.

Рис. 2. Принципы оценки и их влияние на стоимостное измерение активов (источник: разработано авторами)



Оценка по справедливой стоимости в соответствии с МСФО

Динамично меняющиеся экономические отношения между хозяйствующими субъектами, а также тенденция развития рынка капитала усилили значение временного фактора. Это привело к тому, что действующая методология оценки препятствовала обоснованному выбору вида стоимости, адекватного для каждого учетного объекта бизнес-среды. В практике бухгалтерского учета недооценивалась значимость оценки, с помощью которой стало бы возможным нейтрализовать влияние временного фактора и субъективность составителя отчетности.

Согласно «Концептуальным основам подготовки финансовой отчетности» (далее – Концепция МСФО), оценка представляет собой упорядоченный процесс формирования стоимости объектов бухгалтерского учета, осуществляемый посредством исчисления стоимости каждого объекта или их групп (для целей текущего учета) и всей совокупности объектов (для составления отчетности) под непосредственным влиянием временного фактора и содержания хозяйственной операции. Первая попытка выработать современную концепцию оценки была предпринята в Концепции МСФО, которая состояла в рекомендации применения четырех типов оценки:

- исторической стоимости;
- стоимости замещения;
- стоимости реализации;
- приведенной стоимости.

Первые два типа оценки предполагают учитывать полезность объекта, два других – ценность использования объекта. Другими словами, балансовая стоимость объекта определяется либо затратами на его приобретение, либо суммой средств, которая может быть получена организацией от продажи или использования данного объекта, что требует применения дисконтирования денежного потока, который, как предполагается, будет в будущем создавать объект при нормальном ходе деятельности.

Следует отметить, что в Концепции МСФО при определении активов и обязательств акцент сделан на оценку ожидаемых от их использования экономических выгод (экономическая концепция оценки, см. рис. 1). На этом этапе становления концепции оценки меняется и ее количественная составляющая.

Теперь это уже не техническая процедура перевода из одного измерителя в другой, не просто выбор того или иного вида стоимости, а расчетный процесс, в основу которого положены различные допущения измерений. Поэтому и термин «стоимостное измерение» более точно отвечает процедурам бухгалтерского учета, так как стоимость может быть установленной (заданной), определенной расчетным путем (расчетной) или ожидаемой (неопределенной), полученной на основе прогнозируемых событий.

Соответствующий методологический уровень измерения в системе бухгалтерского учета препятствовал обоснованному выбору вида стоимости и метода ее расчета для учетных объектов, адекватных

бизнес-решению. Проблема определения стоимости учетных объектов, а также элементов финансовой отчетности актуальна, но ее решение достаточно сложно с практической точки зрения:

- актуальна, так как стоимостное измерение осуществляется непрерывно, в течение всего учетного процесса;
- сложна, поскольку возникает необходимость в применении унифицированного порядка оценки, отсутствие которого при использовании различных видов стоимости и методов ее оценки приводит к ее изменчивости под влиянием объективных и субъективных обстоятельств.

В результате полученные значения будут либо несопоставимы, либо во времени могут потерять свою значимость как меры действительной величины объектов учета и тем самым снизить уровень достоверности финансовой отчетности в целом.

С 2001 года, когда была четко обозначена тенденция о переходе на оценку по справедливой стоимости, началось формирование новой концепции оценки. Одним из побудительных мотивов такого перехода послужило возникновение новых видов долгосрочных активов (рис. 2):

- информационная эпоха создала коммерческие и корпоративные активы, оценка которых на основе принципа исторической стоимости практически невозможна;
- изменения на финансовом рынке расширили состав активов, в который вошли определенные виды финансовых инструментов и инвестиционная недвижимость, для которых целесообразно стоимостное измерение, учитывающее временную стоимость денег.

Таким образом, до недавнего времени оценка отражала результат только внутреннего воздействия (оценка по исторической стоимости, в рамках динамической балансовой концепции). Ситуация изменилась, когда оценка по справедливой стоимости была обозначена как приоритетная в части обеспечения качественных характеристик информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Способ определения справедливой стоимости при последующей оценке зависит от специфики каждого вида активов. Так, для некоторых видов финансовых инструментов и инвестиционной недвижимости стоимость определяется прямым путем на основе цен активно действующего рынка спроса и предложения, представляя собой справедливую стоимость; для активов, традиционно учитываемых по исторической стоимости (нематериальные активы, основные средства, ссуды и др.), стоимость определяется расчетным путем на основе дисконтирования. В результате на дату составления финансовой отчетности активы отражаются по:

- справедливой стоимости;
- дисконтированной стоимости;
- амортизированной стоимости.

В связи с постоянно меняющимся пониманием значимости оценки в бухгалтерском учете требуется

переосмысление ее функциональной нагрузки, унификации базовых понятий, разрешения вопроса о целесообразности применения исторической стоимости, разработки методики исчисления справедливой стоимости, на которую МСФО часто ссылаются в вопросах оценки некоторых объектов учета. В контексте решения этих проблем все более широкое применение получают оценочные процедуры, способы, методы определения справедливой стоимости учетных объектов, результаты которых должны находить свое отображение в финансовой отчетности.

Несмотря на то что «справедливая стоимость» стала базовым понятием в системе МСФО, его трактовка была достаточно расплывчата, так как под справедливой стоимостью можно было понять и рыночную стоимость, и текущую стоимость, и стоимость замещения. Поэтому можно утверждать, что на этот момент теория бухгалтерского учета еще не сформировала логически завершенную концепцию стоимостного измерения.

Из сказанного выше следует, что справедливая стоимость – это не конкретный вид стоимости, а общее понятие, объединяющее те виды стоимостей, которые учитывают различные рыночные условия, влияющие на стоимостную оценку конкретного объекта учета или группы однородных объектов. Поэтому, по нашему мнению, оценка должна осуществляться по дисконтированной стоимости, амортизированной стоимости, текущей рыночной стоимости, а в контексте концепции стоимостного измерения справедливая стоимость является общим принципом оценки.

Чтобы соблюдать такую последовательность, концепция стоимостного измерения, основанная на принципе справедливой стоимости, должна включать: понятийный аппарат, четкие принципы оценочного процесса, качественные характеристики стоимостной информации, функции измерения стоимости, процедуры исчисления стоимости и диагностики стоимостных данных. Однако следует отметить, что и в настоящее время понятийный аппарат концепции стоимостного измерения окончательно не сформирован. Попробуем сказанное обосновать.

В системе МСФО понятие «справедливой стоимости» в различных стандартах трактовалось по-разному. Так, под справедливой стоимостью понимается сумма:

- на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами (IAS 19 «Вознаграждения работникам», IAS 32 «Финансовые инструменты: представление информации», IFRS 3 «Объединение бизнеса»);
- которую можно получить путем продажи актива или генерирующей единицы при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми

друг от друга сторонами, за вычетом затрат на выбытие (IAS 36 «Обесценение активов»);

- на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами, за вычетом затрат на выбытие (IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»).

При этом некоторые положения МСФО допускают, что балансовая стоимость активов может не соответствовать его справедливой стоимости. Например, нематериальные активы, основные средства и другие долгосрочные активы, тестируемые на предмет обесценения, отражаются в балансе по стоимости, которая не соответствует определению справедливой стоимости, но отвечает общей тенденции перехода на оценку, учитывающую временной фактор и другие рыночные условия.

Дискуссионный вопрос применения справедливой стоимости потребовал разработки ясной концепции, поэтому в результате конвергенции МСФО и Общепринятых принципов бухгалтерского учета США в системе последних в 2006 году был принят стандарт «Оценка по справедливой стоимости», предпринята попытка пересмотра понятийного аппарата в области оценки. Итогом дискуссии явилось введение в действие с 1 января 2013 года IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости», содержание которого нацелено на окончательное формирование концепции оценки по справедливой стоимости [11].

Согласно указанному стандарту, справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в рамках обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (п. 9)³. Стандарт уточняет, что справедливая стоимость – это не оценка, формируемая с учетом специфики организации, а рыночная оценка (п. 13).

Под рынком понимается рынок, на котором либо наибольший объем и уровень активности оцениваемой статьи, исходя из допущения, что организация обычно совершает такие сделки, либо возможно получение максимальной суммы в случае продажи или уплачена минимальная сумма в случае передачи обязательства после вычета затрат по сделке и затрат на транспортировку. Обязательным условием совершения сделки является то, что участники рынка действуют в своих собственных интересах: они независимы, осведомлены, могут и желают заключить сделку. Выполнение этого условия и отличает справедливую стоимость от цены при вынужденной продаже или ликвидации.

Оценка по справедливой стоимости может применяться организациями в случае:

- оценки инвестиционной недвижимости;

- переоценки основных средств и нематериальных активов;
- наличия биологических активов или сельскохозяйственной продукции;
- владения финансовыми инструментами.

С целью формирования концепции оценки по справедливой стоимости в IFRS 13 выделяются три уровня исходных данных:

- котируемые цены на активных рынках для идентичных активов, которые считаются надежным доказательством справедливой стоимости;
- исходные данные, которые не являются котируемыми ценами и которые прямо или косвенно наблюдаемы;
- ненаблюдаемые исходные данные для активов и обязательств.

Учитывая возможность формирования исходных данных, стандарт рекомендует три подхода к оценке по справедливой стоимости, которые должны использовать максимально уместные ненаблюдаемые исходные данные и минимально ненаблюдаемые исходные данные: рыночный, затратный, доходный (п. 67).

Считаем уместным отметить, что в целом система МСФО, и в частности IFRS 13, по своей сути не направлена на определение стоимости конкретного учетного объекта, на его оценку. Эти стандарты предусматривают (рекомендуют) использование определенных механизмов отражения в финансовой отчетности результатов оценки.

Для профессионально проведенной оценки как процесса стоимостного измерения и повышения доверия к его результатам разработаны и введены в действие Международные стандарты оценки (МСО), новая версия которых опубликована в 2011 году [10] (первая версия разработана и введена в действие в 1985 году). Система МСО призвана укреплять доверие пользователей к стоимостным оценкам и для этой цели:

- способствует согласованности и ясности понимания всех видов оценок путем выявления и разработки глобальных общепринятых принципов и определений;
 - определяет и распространяет общие принципы выполнения оценок и составления отчетов по оценке;
 - выявляет конкретные вопросы, которые требуют рассмотрения, и методы, обычно используемые при оценке различных видов активов или обязательств;
 - устанавливает надлежащий порядок проведения оценки и составления внутренних отчетов;
 - нейтрализует различия в оценочной практике путем конвергенции различных стандартов оценки, используемых в конкретных ситуациях.
- МСО содержат следующие основные определения. Стоимость является оценкой конкретных товаров и услуг в конкретный момент времени в соответствии с выбранным подходом определения стоимости.

³ В соответствии с оригиналом «...in orderly transaction between market participants at the measurement date» – осуществленная операция между участниками рынка на дату оценки.

Рыночная стоимость является выражением полезности⁴ объекта именно с точки зрения рынка, поэтому она может отличаться от полезности конкретного актива организации (эффективная стоимость). В результате рыночная стоимость – это расчетная величина, равная денежной сумме, за которую состоялся бы обмен актива или обязательства на дату оценки между заинтересованными участниками сделки после проведения надлежащего маркетинга.

Справедливая стоимость определяется как расчетная цена при передаче актива или обязательства на дату оценки между конкретными осведомленными заинтересованными участниками сделки, которая отражает интересы каждой из сторон. МСО рекомендуют для определения рыночной стоимости применять уже известные три подхода: сравнительный (рыночный), затратный и доходный (дисконтированного наличного потока).

Следовательно, исходя из определения справедливой стоимости как в IFRS 13, так и в системе МСО, справедливая стоимость, по сути, является ценой сделки, которая означает конкретную денежную сумму, хотя по-разному принимаются во внимание обстоятельства совершения сделки. Такая согласованность в части определений, принципов и подходов в оценке свидетельствует о важности для МСО их признания в системе МСФО.

Помимо систем международных стандартов проблемам применения того или иного вида стоимости также уделялось внимание в экономической литературе. Критически к вопросу оценки по справедливой стоимости подходят западные ученые Э. Хендриксен и М. Ван Бреда, не считающие «ее самостоятельной оценкой, которую можно использовать при составлении финансовой отчетности, а комбинацией различных способов оценки» [9].

К российским ученым, рассматривающим вопрос применения исторической, дисконтированной, текущей или справедливой стоимости, относятся: В.В. Ковалев, В.Я. Соколов, В.В. Карпова, М.Л. Пятов и другие.

Так, профессор В.В. Ковалев, указывая на революционность справедливой стоимости, трактует ее как «характеристику объекта, определяющую его сравнительную значимость в потенциальных или фактических меновых операциях» и отмечает, что «любой актив может учитываться двояко: либо с позиции прошлого, то есть вложенных в производство оцениваемого актива затрат (приоритет оценки по исторической стоимости), либо с позиции будущего, то есть тех доходов, которые ожидаются к получению благодаря владению активом (приоритет оценок по справедливой стоимости)» [4].

Другой российский ученый, В.Я. Соколов, отметил, что «переход на оценку по справедливой стоимости, основанной на текущей доходности, логично вытекает из концепции приоритета баланса» [8].

По мнению В.В. Карповой «в учете полный отказ от первоначальной (фактической) стоимости

приведет к потере свойств стабильности, понятности и отчасти достоверности информации, ... а в балансе применение справедливой стоимости вполне оправдано его назначением как основного источника данных о финансовом состоянии субъекта на определенный момент времени и согласовано с переменчивостью этого вида измерения, который является «справедливым» только на дату оценивания» [3].

Однако, по нашему мнению, более точно характеризует возможность применения оценки по справедливой стоимости известный ученый М.Л. Пятов, который, анализируя содержание IFRS 13, отмечает, что все рекомендуемые подходы к оценке по справедливой стоимости самостоятельны, «их объединяет только требование справедливости по отношению к их потенциальным результатам. Справедливость – это скорее качественная характеристика, чем определение конкретного способа оценки по справедливой стоимости» [5].

Аналогичное мнение высказал и профессор В.Я. Соколов: «Справедливая стоимость не метод оценки, а ее качество» [8]. Система МСО уточняет, что таким качеством справедливой стоимости является объективность. Такая общая позиция согласуется с нашим мнением о том, что оценка по справедливой стоимости – это принцип, призванный обеспечить качество информации, отраженной в финансовой отчетности, а не вид стоимости, по которой оценивается учетный объект. В настоящее время, когда экономические отношения и консолидация капитала из стадии интеграции перешли на стадию глобализации, представление информации в финансовой отчетности должно основываться на современной теоретической базе бухгалтерского учета, включающей логически завершенную концепцию стоимостной оценки.

Заключение

Проблема оценки была актуальна на всех этапах эволюции бухгалтерского учета, поскольку на ее базе различные пользователи смогли получать необходимую им информацию для принятия решений. Если на начальном этапе оценка считалась технической процедурой перевода из одного измерителя в другой, то в современных условиях она является расчетным процессом, в основу которого положены различные допущения измерений.

Согласно МСФО, оценка представляет собой упорядоченный процесс формирования стоимости объектов бухгалтерского учета, осуществляемый посредством исчисления стоимости каждого объекта или их групп (для целей текущего учета) и всей совокупности объектов (для составления

⁴ *Полезность – это степень продуктивности, на которую способен объект в коммерческом, промышленном, строительном и других аспектах, поэтому оценка зависит как от направления использования объекта, так и от того, как он котируется на рынке.*

отчетности) под непосредственным влиянием временного фактора и содержания хозяйственной операции. При этом становление концепции оценки произошло не только в контексте эволюции методологии бухгалтерского учета, но и в процессе развития теории стоимости применительно к системе учета и отчетности.

Следовательно, оценка – важный элемент методологии учета и отчетности. А составной частью современной методологии учета, в качестве которой признана методология МСФО, базирующейся на концепции достоверности, является концепция оценки по справедливой стоимости.

Библиографический список

1. Александер А., Бриттон А., Йориссен Э. Международные стандарты финансовой отчетности : от теории к практике / пер. с англ. – М. : Вершина, 2005. – 886 с.
2. Бетге Й. Балансоведение / пер. с нем. – М. : Бухгалтерский учет, 2000. – 454 с.
3. Карпова В.В. Стоимостное измерение в системе бухгалтерского учета и отчетности : современная теория и практика : дис. докт. экон. наук. – Н. Новгород, 2011. – 320 с.
4. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность и ее анализ (основа балансоведения) : учебное пособие. – М. : Проспект, 2004. – 432 с.
5. Пятов М.Л. Справедливая стоимость как предмет МСФО [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://buh.ru/articles/documents/17838/> (дата обращения 12.11.2015).
6. Ришар Ж. Бухгалтерский учет : теория и практика / пер. с франц. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
7. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
8. Соколов В.Я. Тенденции развития учета // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 11. – С. 5-7.
9. Хендриксен Э., Ван Бреда М. Теория бухгалтерского учета. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
10. smao.ru/files/dok_novosti/2013/perevod_mco.pdf (дата обращения 12.11.2015).
11. <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport> (дата обращения 12.11.2015).

References

1. Aleksander D., Britton A., Iorissen E. Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti : ot teorii k praktike [International Financial Reporting Standards : from theory to practice] – trans. from Eng. – Moscow : Versina, 2005. – 886 p.
2. Betghe, Io. Balansovedenie [Accounting] / trans. from Germ. – Moscow : Buhgalterskii uchets, 2000. – 454 p.
3. Karpova V.V. Stoimostnoe izmerenie v sisteme buhgalterskogo ucheta i otchetnosti : sovremennaja teorija i praktika [Cost measurement in the system of accounting and reporting : modern theory and practice] : diss. of PhD. – N. Novgorod, 2011. – 320 p.
4. Kovalev V.V., Kovalev Vit. V. Finansovaja otchetnost' i ee analiz (osnova balansovedenija) [Financial Reporting and Analysis] : tutorial. – Moscow : Prospect, 2004. – 432 p.
5. Pjatov M.L. Spravedlivaja stoimost' kak predmet MSFO [Fair value as a subject of IFRS] [Electronic resource]. – Access mode : <http://buh.ru/articles/documents/17838/> (date of access 12.11.2015).
6. Rishar J. Buhgalterskii uchets : teoriya i practica [Accounting : theory and practice] / trans. from French. – Moscow : Finansy i statistika, 2000. – 160 p.
7. Sokolov Ya. V. Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta [Basics of Accounting Theory] – Moscow : Finansy i statistika, 2000. – 496 p.
8. Sokolov V. Ya. Tendentsii razvitiya buhgalterskogo ucheta [Trends in the development of accounting] // Buhgalterskii uchets. – 2004. – № 11. – p. 5-7.
9. Hendriksen E., Van Breda M. Teoriya buhgalterskogo ucheta [Theory of Accounting] – Moscow : Finansy i statistika, 1997. – 496 p.
10. smao.ru/files/dok_novosti/2013/perevod_mco.pdf (date of access 12.11.2015).
11. <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport> (date of access 12.11.2015).

В статье «Эффективность применения МСФО в России» (автор – А.В. Булаева), опубликованной в № 6/2015 (с. 6–11), в таблице 2. «Агрегированные данные за 2014 год по данному рейтинга крупнейших компаний России по объему реализации продукции RAEX-600» (с. 9) была допущена опечатка в столбце «Общий объем реализации». Вместо указанной единицы измерения млрд руб. корректная единица измерения – млн руб.

УДК 334.01

Жизненный цикл (омертвленная и аварийная стоимость объекта)

Life cycle (liquidation cost and emergency value of the object)

Наум Львович Богачек

Электронная торговая площадка «Элторг» (ООО «Элторг»), Россия, Нижний Новгород
канд. экон. наук, директор по развитию
e-mail: nbogachek@gmail.com
603006, г. Нижний Новгород, ул. Ошарская, д. 9, каб. 3.

Тел. +7 (831) 261-31-39

Naum Bogachek

Electronic trading platform «Eltorg»,
Russia, Nizhni Novgorod
PhD, Development Director
e-mail: nbogachek@gmail.com
Off. 3, Osharskaya str., Nizhni Novgorod, 603006

Phone +7 (831) 261-31-39

В статье раскрыты и систематизированы актуальные современные подходы к проблеме жизненного цикла компании. Рассмотрены особенности развития компаний на ключевых этапах жизненного цикла: учреждение, выход на рынок определенных товаров и услуг, развитие и завоевание доли рынка, стабильность, невозможность конкурировать на рынке в результате внутренних или внешних факторов, ликвидация. Изложенные элементы теории жизненного цикла, основанные на понятиях омертвленной и аварийной стоимости, позволяют реализовать новые подходы к разработке методик формирования резервных фондов.

Ключевые слова: стоимость объекта; жизненный цикл; промышленный объект; аварийная стоимость; резервные фонды; стабильность компании; ликвидация.

Современные реалии рыночной экономики акцентируют внимание на проблеме жизненных циклов организаций. Как показывает новейшая экономическая теория и практика, часть современных компаний, проходя через ключевые этапы, стадии своего развития, оказываются в итоге в кризисной ситуации, что часто приводит к реструктуризации или «смерти» компании.

This article reveals and systematizes modern approaches to the problem of the company's life cycle. Peculiar features of the companies' development at key stages of the life cycle such as starting a company, entering the market of certain goods and services, developing and gaining the market share, sustainability, inability to compete in the market as a result of internal or external factors and liquidation are reviewed in the article. Based on the concepts of liquidation cost and emergency value, the above elements of the life cycle theory, enable implementation of new approaches to the development of reserve funds formation methods.

Key words: object cost; life cycle; industrial facility; emergency value; reserve funds; company sustainability; liquidation.

Исследователи отмечают, что компании и промышленные объекты – это реально существующие, но преходящие и «смертные» образования, которые функционируют не просто во времени, но в определенных временных рамках. Эти временные рамки могут «сжиматься» и «растягиваться» в зависимости от конкретного временного интервала (периода), в котором существует определенная

фирма (промышленный объект), от дней и месяцев до десятков и даже сотен лет [1].

Анализ причин и следствий такого развития событий диктует необходимость поиска новых концептуальных подходов к проблематике жизненного цикла развития компаний, заставляет обратиться к вопросам омертвленной и аварийной стоимости объекта. Любые объекты имеют жизненный цикл и в этом очень схожи с человеком (табл. 1).

Таблица 1. Примеры жизненного цикла объектов

Объект	Жизненные циклы
Компания	Учреждение компании Выход на рынок определенных товаров (работ, услуг) Развитие и завоевание доли рынка Стабильность Невозможность конкурировать на рынке в результате внутренних или внешних факторов Ликвидация компании
Банк (как частный случай компании)	Учреждение банка Получение лицензии Привлечение средств клиентов Размещение средств клиентов Рост Процветание Кризис ликвидности Отзыв лицензии Ликвидация
Промышленный объект	Проектирование Строительство Ввод в эксплуатацию Запуск производства Выход на проектную мощность Старение объекта Снятие объекта с эксплуатации, включая захоронение
Товар	Проектирование Производство Вывод товара на рынок Завоевание товаром спроса потребителей Потеря интереса к товару Уход товара с рынка

Что общего в этих примерах? Объект в обычном режиме должен пройти все этапы жизненного цикла. Деление на этапы, количество этих этапов, наличие предварительных этапов (например, маркетинговое исследование, результаты которого легли в основу проектирования и производства товара) условны, то есть могут варьироваться, иметь разные определения, сроки и прочие характеристики.

Рождение и смерть объекта безусловны. Иными словами, если объект был произведен, возник, он должен умереть, ликвидироваться, уйти с рынка, быть снятым с эксплуатации.

Обычный или штатный режим жизненного цикла объекта вовсе не обязателен. Возможны отклонения, в результате которых сокращаются или исчезают этапы жизненного цикла, и существенно сокращается сам жизненный цикл объекта.

Термины и определения

Введем некоторые определения, которые будем использовать в дальнейшем.

Любой объект в определенный момент должен завершить свой жизненный цикл. Это завершение жизненного цикла объекта (ликвидация, снятие с эксплуатации, захоронение, эксплуатация объекта захоронения) будем называть **омертвлением объекта**. Соответственно, расходы, связанные с омертвлением объекта, будем называть омертвленной стоимостью объекта. В такую стоимость можно включить:

- при ликвидации компании – юридические расходы, связанные с ликвидацией компании, а также, возможно, потери, возникающие от реализации имущества ликвидируемой компании;
- при уходе товара с рынка – возможной составляющей омертвленной стоимости товара можно назвать расходы, связанные с реализацией более не являющегося необходимым оборудования;
- при снятии с эксплуатации промышленного объекта – расходы по утилизации оборудования, перепрофилированию помещений, перепрофилированию персонала. В случае сложных промышленных объектов омертвленная стоимость может быть соизмеримой со стоимостью создания промышленного объекта.

Отклонения от обычного режима жизненного цикла объекта, в результате которых существенно сокращается жизненный цикл объекта, будем называть **авариями жизненного цикла**. Аварии жизненного цикла в зависимости от объекта исследования имеют вероятностный характер. Дополнительные расходы, связанные с аварийностью жизненного цикла, будем называть **аварийной стоимостью объекта**.

Доходы, недополученные в результате сокращения жизненного цикла объекта, будем называть **омертвленной аварийной стоимостью объекта**. Например:

- при ликвидации банка в результате отзыва лицензии существенную часть аварийной стоимости банка будут составлять расходы, связанные с компенсацией потерь вкладчикам банка;
- при ликвидации промышленного объекта в результате техногенной катастрофы к аварийной стоимости объекта будет отнесена стоимость компенсации всех последствий аварии как для людей, так и для окружающей среды.

Омертвленная аварийная стоимость будет равна расчетной суммарной недополученной прибыли от эксплуатации промышленного объекта, рассчитанной из предположения об эксплуатации в течение всего срока, предусмотренного проектом.

Таблица 2. Исходные данные для расчета пенсионного фонда¹ (источники: [3], [4], [5])

Страна	Средняя продолжительность жизни, лет	Пенсионный возраст, лет	Средняя пенсия в месяц, долл. США	Численность населения, млн чел.	Пенсионный фонд, млрд долл. США
Япония	82,15	70	717	127	1500
Франция	81	67	700	65	700
Италия	80,05	67	583	60	583
Германия	79,05	67	1200	81	1200
Великобритания	78,75	68	700	62	700
США	78,1	65	1164	310	9800
Россия	69,8	60*	285	143	285

Пенсионный возраст в РФ в настоящий момент составляет 55 лет у женщин и 60 лет у мужчин. Учитывая общую тенденцию к увеличению пенсионного возраста, будем для расчетов в рамках нашей модели использовать пенсионный возраст мужчин.

Рассмотрим методику расчета, а также существующие системы компенсации омертвленной, аварийной и омертвленной аварийной стоимости.

В методике расчета важной характеристикой является продолжительность жизненного цикла. Это может быть некий условный показатель, например: пенсионный возраст (возраст выхода на государственную пенсию) или средняя продолжительность жизни (для пенсионной программы человека), проектная продолжительность жизненного цикла (для промышленного объекта), стоимость привлечения денежных средств (для банковской системы).

Примеры расчета омертвленной стоимости

Допустим, стоит задача формирования пенсионного фонда. Если принять за длительность активного жизненного цикла человека возраст выхода на пенсию в конкретном государстве, то в рамках предлагаемой теории жизненного цикла расходы пенсионного фонда автоматически включаются в омертвленную стоимость, а смертность до наступления пенсионного возраста можно рассматривать как аварию жизненного цикла и рассчитывать аварийную и омертвленную аварийную стоимость. Воспользуемся данными табл. 2.

Для расчета суммарной омертвленной аварийной стоимости с точки зрения формирования пенсионного фонда необходимы более подробные статистические данные по продолжительности жизни. Поэтому в рамках данного примера ограничимся расчетом суммарной омертвленной стоимости.

Суммарной омертвленной стоимостью будет произведение количества людей на разность средней продолжительности жизни людей и пенсионного возраста и на размер средней годовой пенсии. К примеру, для России получим:

143 млн. чел. x (69,8 л. – 60 л.) x 12 мес. x 285 долл. США = 4972,788 млрд долл. США.

Какие выводы можно сделать из размеров суммарной омертвленной стоимости? Чтобы прийти к неким выводам, нужно сравнить размеры суммарной омертвленной стоимости с реальными размерами пенсионного фонда.

Очевидно, что пенсионный фонд можно считать сверхстабильным в случае, если его размеры равны суммарной омертвленной стоимости. Таким образом, мы получаем первый коэффициент стабильности пенсионного фонда K1, равный отношению размеров пенсионного фонда к суммарной омертвленной стоимости.

Регулировать стабильность пенсионного фонда можно с помощью следующих параметров: размер заработной платы, размер отчислений в пенсионный фонд, размер пенсий, пенсионный возраст и (самое сложное) продолжительность жизни. В рамках нашей модели на расчет суммарной омертвленной стоимости, а значит, и коэффициента стабильности пенсионного фонда K1 влияет значение пенсионного возраста и среднего размера пенсии (табл. 3).

Таблица 3. Коэффициенты стабильности пенсионных фондов K1 по различным странам [5]

Страна	K1
Япония	0,11
Франция	0,09
Италия	0,11
Германия	0,09
Великобритания	0,12
США	0,17
Россия	0,06

В качестве другого примера рассмотрим такой промышленный объект, как атомная станция. Омертвленной стоимостью является стоимость захоронения атомной станции. Суммарная омертвленная стоимость российских атомных станций составляет, по различным оценкам, от 20 до 50% стоимости новых станций, находящихся

¹ Выборка составлена из 7 стран «большой двадцатки».


в эксплуатации, что в свою очередь оценивается в 40 млрд долл. США [2].

Таким образом, если мы возьмем для расчета нижнюю оценку в 20%, то получим суммарную омертвленную стоимость атомной энергетики (мирного атома) в размере 8 млрд долл. США (40 млрд долл. США x 20%). Эта сумма определяет размер сверхстабильного резервного фонда вывода из эксплуатации АЭС.

Коэффициент стабильности резервного фонда K1 рассчитывается как отношение размера резерва к суммарной омертвленной стоимости. Аналогичным образом можно посчитать коэффициент стабильности аварийного резервного фонда K2 как соотношение размера резерва к суммарной аварийной стоимости.

Аварийная стоимость атомной энергетики с учетом только двух крупнейших аварий на Чернобыльской и Фукусимской АЭС, по

различным оценкам, составляет от 50 до 70% суммарной стоимости атомных станций. Аварийная стоимость российской атомной энергетики, рассчитанная по нижней оценке аварийной стоимости 50%, составляет 20 млрд долл. США, а суммарный коэффициент стабильности резервных фондов K3, рассчитанный как отношение размеров фондов к сумме аварийной и омертвленной стоимости, близок к нулю, что заставляет задуматься о необходимости формирования резервов.

Изложенные элементы теории жизненного цикла, основанной на понятиях омертвленной и аварийной стоимости, позволяют реализовать новые подходы к разработке методик формирования резервных фондов. В качестве темы дальнейшего исследования можно обозначить сравнение новых подходов к разработке методики формирования резервных фондов с правилами формирования и отражения резервов и пенсионных планов согласно МСФО. 

Библиографический список

1. Акулов В.Б., Рудаков В.М. Теория организации : учебное пособие. – Петрозаводск : ПетрГУ, 2002. – 145 с.
2. Муратов О.Э., Тихонов М.Н. Снятие АЭС с эксплуатации: проблемы и пути решения // Атомная стратегия. – 2008. – № 1. – URL: <http://www.proatom.ru/modules.php?name=News&file=article&sid=1198&mode=flat&order=1&thold=0> (дата обращения 25.01.2016).
3. Средняя продолжительность жизни в странах мира [Электронный ресурс] // Географический справочник «О странах»: сайт. – URL: http://ostranah.ru/_lists/life_expectancy.php (дата обращения: 25.01.2016).
4. Пенсионное обеспечение в разных странах мира [Электронный ресурс] // Пенсионный эксперт: сайт. – URL: <http://pensia-expert.ru/materialy/pensionnoe-obespechenie-v-raznyx-stranax-mira/#punkt7> (дата обращения: 25.01.2016).
5. Численность населения в различных странах [Электронный ресурс] // Географический справочник «О странах»: сайт. – URL: http://ostranah.ru/_lists/population.php (дата обращения: 25.01.2016).

References

1. Akulov V.B., Rudakov V.M. Teorija organizacii [Organization Theory] : tutorial. – Petrozavodsk : PetrGU, 2002. – 145 p.
2. Muratov O.E., Tihonov M.N. Snjatie AES s jekspluatacii: problemy i puti reshenija [NPP decommissioning: problems and solutions] // Atomnaja strategija. – 2008. – № 1. – URL: <http://www.proatom.ru/modules.php?name=News&file=article&sid=1198&mode=flat&order=1&thold=0> (date of access: 25.01.2016).
3. Srednjaja prodolzhitel'nost' zhizni v stranah mira [Average life span in the world countries] [Electronic resource] // Geograficheskij spravochnik «O stranah» [Gazetteer «About countries»]: website. – URL: http://ostranah.ru/_lists/life_expectancy.php (date of access: 25.01.2016).
4. Pensionnoe obespechenie v raznyh stranah mira [Pension coverage worldwide] [Electronic resource] // Pensionnyj jekspert: website. – URL: <http://pensia-expert.ru/materialy/pensionnoe-obespechenie-v-raznyx-stranax-mira/#punkt7> (date of access: 25.01.2016).
5. Chislennost' naselenija v razlichnyh stranah [Population of different countries] [Electronic resource] // Geograficheskij spravochnik «O stranah» [Gazetteer «About countries»]: website. – URL: http://ostranah.ru/_lists/population.php (date of access: 25.01.2016).

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ РОСТ И НОВЫЕ ВПЕЧАТЛЕНИЯ С ИПБ РОССИИ



ИПБ России объявляет о старте масштабной программы по повышению профессионального уровня бухгалтеров. Совместно с территориальными организациями профессиональных бухгалтеров, ведущими центрами подготовки и госструктурами ИПБ России проведет ряд мероприятий в красивейших городах нашей страны и ближайшего зарубежья.



Подробности по телефону
и на сайте ИПБ России:

 +7 (495) 720 54 55

 www.ipbr.org



АБХАЗИЯ



КАЗАНЬ



МОСКВА



МУРМАНСК



САНКТ-ПЕТЕРБУРГ



ЯЛТА