

Международный бухгалтерский учет



**Проблемы применения справедливой стоимости
в российском и международном бухгалтерском учете**

**Прикладные аспекты внутреннего аудита расчетов
с покупателями и заказчиками в условиях
неопределенности и рисков**

**Обеспечение качества аудиторских услуг с точки
зрения ресурсно ориентированного подхода**

**Управленческий учет в гибких производственных
системах**

**Налоговые преференции лизинга:
зарубежный опыт и отечественная практика**



17 (311) – 2014
МАЙ

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

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

Учредитель:
ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:
ООО «Информсервис»

Главный редактор:
Л.А. Чалдаева, доктор
экономических наук, профессор

Зам. главного редактора:
Ю.П. Кислый, Н.В. Соловьева

Редакционный совет:
О.И. Аверина, доктор экономических
наук, доцент
Н.Э. Бабичева, кандидат
экономических наук, доцент
М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат
экономических наук, доцент
Н.А. Ермакова, доктор экономических
наук, профессор
В.С. Карагод, доктор экономических
наук, профессор
Е.И. Костюкова, доктор
экономических наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических
наук, профессор
С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор

Верстка: М.С. Гранильщикова
Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:
111401, Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-96-10
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
<http://www.fin-izdat.ru>

© ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 15.04.2014.
Формат 60х90 1/8. Цена договорная.
Объем 7,75 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: +7 (496) 588-08-66.

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

Журнал реферируется в ВИНТИ РАН.
Журнал включен в Российский индекс
научного цитирования (РИНЦ).

Статьи рецензируются.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

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

17 (311) – 2014 май

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- Дружиловская Э.С. Проблемы применения справедливой стоимости
в российском и международном бухгалтерском учете2

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- Сметанко А.В. Прикладные аспекты внутреннего аудита расчетов
с покупателями и заказчиками в условиях неопределенности и рисков13
- Панкова С.В., Якимова В.А. Обеспечение качества аудиторских услуг
с точки зрения ресурсно ориентированного подхода26

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- Абакарова Р.Ш. Основные проблемы двойного налогообложения37

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- Самусенко С.А. Управленческий учет в гибких производственных
системах42

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- Журавлева И.А. Налоговые преференции лизинга: зарубежный опыт
и отечественная практика53

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.

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

Subscription in all
Russian post offices:
– index 48997 – catalog
of Rospechat Agency
– index 83847 – catalog
of Federal Department
of Postal Service of Russian
Federation Pressa Rossii
– index 34136 – catalog
of Russian press Pochta Rossii
(Russian Post)

Online versions: www.elibrary.ru
Registration certificate № 017854
by the State Committee
of the Russian Federation on Press.

Founded by:
Publishing house FINANCE and CREDIT

Published by:
Informservice, Ltd.

Editor-in-chief:
Larisa A. Chaldaeve

Deputy editors:
Iurii P. Kislyi,
Natalia V. Solov'eva

Editorial council:
Ol'ga I. Averina, *N.P. Ogarev's
Mordovian State Univ., Saransk*
Nadezhda E. Babicheva,
*N.I. Lobachevsky State Univ., Nizhny
Novgorod*
Mariia A. Vakhrushina, *Financial Univ.
under Government of RF, Moscow*
Viktor G. Get'man, *Financial Univ. under
Government of RF, Moscow*
Marina M. Gurskaia, *Kuban State Univ.,
Krasnodar*
Natal'ia A. Ermakova, *Branch of Kazan
(Volga) Fed. Univ., Naberezhnye Chelny*
Vladimir S. Karagod, *Peoples' Friendship
Univ. of Russia, Moscow*
Elena I. Kostiuikova, *Stavropol State
Agrarian Univ., Stavropol*
Mikhail I. Kuter, *Kuban State Univ.,
Krasnodar*
Svetlana V. Pankova, *Orenburg State
Univ., Orenburg*

Design: Marina S. Granil'shchikova
Corrector: Alla M. Leibovich

Editorial office:
Mail address 111401, P.O. Box 10,
Moscow, Russia
Telephone +7 (495) 989-9610
E-mail post@fin-izdat.ru
Website www.fin-izdat.ru

© Publishing house
FINANCE and CREDIT
© Informservice, Ltd.

Signed to print 15.04.2014
Format 60x90 1/8. Circulation 3 180.
Volume 7,75 printer's sheets.
Printed by KTK, Ltd.,
Krasnoarmeisk, Moscow region.
Telephone +7 (496) 588-0866

The journal is recommended by VAK
of the Ministry of Education and Science
of the Russian Federation to publish
scientific works encompassing the basic
matters of the MPhil and DPhil theses.

The journal is reviewed by the VINITI
of the Russian Academy of Sciences.

The journal is included in the Russian
Science Citation Index Database

All articles reviewed.

International accounting

ANALYTICAL AND PRACTICAL JOURNAL
4 ISSUES PER MONTH

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

17 (311), May, 2014

CONTENTS

ISSUES ON ACCOUNTING

- *Druzhilovskaia E.S.* Application of fair value in the Russian and international
accounting2

AUDITING

- *Smetanko A.V.* Applied aspects of internal auditing of buyers and customers
settlement of accounts in the conditions of uncertainty and risks13
- *Pankova S.V., Iakimova V.A.* Audit quality from the viewpoint of a resource-based
approach26

TAXATION

- *Abakarova R. Sh.* Basic problems of double taxation37

PROBLEM. VIEWS. SOLUTION

- *Samusenko S.A.* Management accounting in flexible production systems42

FOREIGN EXPERIENCE

- *Zhuravleva I.A.* Tax preferences of leasing: foreign experience and domestic
practice53

Not responsible for the authors' personal views in the published articles. All rights reserved.

**This publication may not be reproduced in any form without permission.
Printed in Russia.**

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

УДК 657.01

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ В РОССИЙСКОМ И МЕЖДУНАРОДНОМ БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Э.С. ДРУЖИЛОВСКАЯ,

кандидат экономических наук,

преподаватель кафедры

бухгалтерского учета, экономического анализа

и аудита финансового факультета

E-mail: druzhilovskaya@yandex.ru

Нижегородский государственный университет

имени Н.И. Лобачевского

(Национальный исследовательский университет)

В статье исследуются проблемы использования в бухгалтерском учете одного из самых дискуссионных видов оценок – справедливой стоимости. Автор анализирует объекты и ситуации применения справедливой стоимости в российском и международном учете. На основе проведенных исследований в статье высказываются предложения по расширению сферы применения данного вида оценки и внесению соответствующих изменений в отечественные и международные бухгалтерские стандарты. Автором критически исследуются регламентации международных стандартов в отношении определения и методики расчета справедливой стоимости. На базе проведенного анализа в статье выявляются проблемные вопросы в указанной сфере и даются рекомендации по их решению с целью формирования достоверных значений справедливой стоимости, как в международном, так и в российском учете.

Ключевые слова: *справедливая стоимость, российские стандарты бухгалтерского учета,*

Международные стандарты финансовой отчетности

Несмотря на достаточно долгую историю своего существования, такой вид оценки, как справедливая стоимость, до сих пор вызывает острые дискуссии среди отечественных [1, 3, 7, 8 и др.] и зарубежных [9, с. 147–176; 10, с. 487–510; 11, с. 693–710, и др.] специалистов. Вместе с тем этот вид оценки продолжает активно использоваться как в международных, так и в зарубежных национальных бухгалтерских стандартах. Исследование истории развития бухгалтерского учета позволяет сделать вывод о том, что сфера применения справедливой стоимости в вышеуказанных стандартах неуклонно расширяется. В российских бухгалтерских нормативных документах справедливая стоимость пока не фигурирует. Однако,

как отмечалось автором ранее [6], исследование регламентаций данных документов, а также проектов новых отечественных бухгалтерских стандартов [2] позволяет утверждать, что в них содержатся косвенные указания на использование этого вида оценки. Кроме того, проекты федеральных стандартов бухгалтерского учета сектора государственного управления¹ содержат прямое указание на использование справедливой стоимости для оценки большинства отчетных показателей. Основные ситуации применения данного вида оценки в действующих международных и российских бухгалтерских стандартах, а также в проектах новых отечественных стандартов систематизированы в таблице.

Как видно из анализа данных таблицы, практически в каждом международном стандарте содержатся регламентации по применению справедливой стоимости. Появляется данный вид оценки и в проектах российских бухгалтерских стандартов сектора государственного управления. В отечественных нормативных документах частного сектора и проектах новых документов для данного сектора пока предусмотрено лишь косвенное использование справедливой стоимости. Вместе с тем полагаем, что в новые федеральные стандарты частного сектора, по аналогии со стандартами сектора государственного управления, будут введены регламентации по применению указанного вида оценки.

Как обосновывалось автором ранее [4, 5], к настоящему времени условия для использования справедливой стоимости в российских бухгалтерских стандартах уже сложились. Таким образом, на сегодняшний день одной из важнейших задач реформирования отечественного учета является разработка соответствующей нормативной базы применения данного вида оценки. Необходимо определить перечень ситуаций использования справедливой стоимости, внести соответствующие регламентации в отечественные бухгалтерские стандарты, устанавливающие правила учета отдельных объектов, и разработать специальный стандарт, содержащий определение и методику расчета справедливой стоимости. В качестве осно-

вы в этом случае будут служить Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Вместе с тем, как уже отмечалось ранее [6], требования самих МСФО не являются идеальными и в некоторых случаях требуют существенной доработки. Критически исследуем основные регламентации международных стандартов в отношении справедливой стоимости и на основе проведенного анализа определим, в каких ситуациях и для каких учетных объектов целесообразно использовать данный вид оценки, и какие международные правила расчета указанной оценки необходимо изменить для формирования достоверной информации в учете и отчетности организаций.

Прежде всего обратимся к объектам и ситуациям применения справедливой стоимости. Основные ситуации использования данного вида оценки в международных и российских бухгалтерских стандартах перечислены в таблице. Представляется целесообразным скорректировать данный перечень, как в МСФО, так и при разработке соответствующих регламентаций отечественных стандартов.

Как видно из анализа данных таблицы, в МСФО приведены лишь отдельные ситуации использования справедливой стоимости для оценки объектов учета. Для основных средств в МСФО (IAS) 16 «Основные средства», инвестиционной недвижимости в МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» и нематериальных активов в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» данный вид оценки применяется только для определения первоначальной стоимости перечисленных объектов, приобретенных в обмен на неденежные активы, и для проведения их переоценки. Для оценки запасов в МСФО (IAS) 2 «Платеж, основанный на акциях» справедливая стоимость фактически не используется.

По мнению автора, перечень ситуаций применения данной оценки для указанных объектов может быть гораздо шире. Например, такая оценка должна использоваться для формирования первоначальной стоимости вышеназванных активов, полученных безвозмездно, в счет вклада в уставный капитал, выявленных при проведении инвентаризации, переданных при выходе участника из организации в качестве платы за его долю в уставном капитале этой организации. Имеет

¹ Федеральные стандарты для государственного сектора // Минфин России: официальный сайт. URL: <http://www.minfin.ru/ru/budget/sfo/fsfo>.

**Основные ситуации использования справедливой стоимости в международных
и российских бухгалтерских стандартах**

Вид или группа бухгалтерских стандартов (нормативных документов)	Номер и название стандарта	Регламентация стандарта по использованию справедливой стоимости
Международные стандарты финансовой отчетности: МСФО	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	Первоначальная оценка основных средств, приобретенных в обмен на неденежные активы; последующая оценка основных средств при проведении переоценки
	МСФО (IAS) 17 «Аренда»	Оценка активов при первоначальном признании арендатором
	МСФО (IAS) 18 «Выручка»	Оценка выручки
	МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	Оценка активов плана
	МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	Первоначальная стоимость активов, полученных в качестве государственной субсидии
	МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»	Оценка активов плана
	МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	Одна из двух величин при определении возмещаемой суммы
	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»	Первоначальная оценка нематериальных активов, приобретенных в обмен на неденежные активы; последующая оценка нематериальных активов при проведении переоценки
	МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»	Первоначальная оценка инвестиционной недвижимости, приобретенной в обмен на неденежные активы; последующая оценка данной недвижимости при применении модели учета по справедливой стоимости
	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	Оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции
	МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»	Исходная стоимость основных средств, инвестиционной недвижимости, нематериальных активов
	МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»	Оценка полученных товаров или услуг и соответствующего увеличения капитала применительно к сделкам с выплатами долевыми инструментами; оценка приобретенных товаров или услуг и взятого обязательства применительно к сделкам на основе долевого инструмента с выплатами денежными средствами
	МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	Первоначальная и последующая оценка финансовых инструментов
	МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»	Первоначальная и последующая оценка активов и обязательств
Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора: МСФО ОС	МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций»	Оценка выручки
	МСФО ОС 12 «Запасы»	Оценка запасов, приобретенных путем необменных операций
	МСФО ОС 13 «Аренда»	Оценка активов и обязательств при первоначальном признании арендатором
	МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость»	Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости, приобретенной через необменную операцию; последующая оценка данной недвижимости при использовании модели учета по справедливой стоимости

Продолжение таблицы

Вид или группа бухгалтерских стандартов (нормативных документов)	Номер и название стандарта	Регламентация стандарта по использованию справедливой стоимости
	МСФО ОС 17 «Основные средства»	Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных путем необменной операции; последующая оценка основных средств при применении модели учета по переоцененной стоимости
	МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» и МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства»	Одна из двух величин при определении возмещаемой суммы
	МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам»	Оценка активов плана
	МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»	Оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции
	МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление», МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»	Оценка финансовых инструментов
	МСФО ОС 31 «Нематериальные активы»	Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных посредством необменных операций и путем обмена на неденежный актив или активы, либо на комбинацию денежных и неденежных активов; последующая оценка нематериальных активов при применении модели учета по переоцененной стоимости
Российские бухгалтерские стандарты: действующие нормативные документы	Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» и приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие МСФО и Разъяснений МСФО на территории РФ»	Консолидированная финансовая отчетность российских организаций составляется по МСФО, в которых, как отмечалось ранее, справедливая стоимость широко используется для оценки отчетных показателей
	Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)	Косвенное разрешение применения справедливой стоимости для последующей оценки нематериальных активов (разрешение отражения обесценения нематериальных активов в соответствии с МСФО, которые требуют использовать справедливую стоимость для определения обесценения активов. Таким образом, российские организации, отражающие обесценение нематериальных активов по ПБУ 14/2007, должны использовать справедливую стоимость)
Проекты российских бухгалтерских стандартов частного сектора	Проект ПБУ «Основные средства»	Аналогично ПБУ 14/2007: разрешение отражения обесценения основных средств в порядке, содержащемся в МСФО, что приводит к использованию справедливой стоимости при последующей оценке указанных активов
Проекты российских бухгалтерских стандартов сектора государственного управления	Проект документа «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления»	Первоначальная стоимость активов, полученных по необменным операциям, т.е. безвозмездно или за номинальную плату