

Международный бухгалтерский учет



Тенденции развития бухгалтерского учета
и отчетности в России

Организация применения метода
обратной калькуляции

Сущность основных средств как объекта
бухгалтерского учета

Декомпозиция планирования
аудиторских процедур

Взгляд из Украины на проблемы истории
бухгалтерского учета

25 (271) – 2013
июль

**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
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:
ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Издатель:
ООО «Информсервис»
Главный редактор:
Л.А. Чалдаева, доктор
экономических наук, профессор
Зам. главного редактора:
С.И. Гализдр, Л.А. Мункуева
Редакционный совет:
Ф.Ф. Бутынец, доктор
экономических наук, профессор
М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор
Д. Галасси, доктор экономических
наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат
экономических наук, доцент
В.С. Карагод, доктор экономических
наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических
наук, профессор
С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор
Ж. Ришар, доктор экономических наук,
профессор
В.Я. Соколов, доктор экономических
наук, профессор
И.Р. Сухарев, кандидат
экономических наук
В.А. Терехова, доктор
экономических наук, профессор
Верстка: М.С. Гранильщикова
Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:
111401, Москва, а/я 10
Телефон/факс: (495) 721-85-75,
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
http://www.fin-izdat.ru

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

Подписано в печать 20.06.2013.
Формат 60х90 1/8. Цена договорная.
Объем 7,5 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки
России для публикации научных работ, от-
ражающих основное научное содержание
кандидатских и докторских диссертаций.
Журнал реферируется в ВИНТИ РАН.

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

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

25 (271) – 2013 июль

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Богатая И.Н., Евстафьева Е.М.* Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации2
- *Черненко А.Ф., Афонина О.А.* Организация применения метода обратной калькуляции (окончание следует)18
- *Ендовицкий Д.А., Мокишина К.Н.* Сущность основных средств как объекта бухгалтерского учета в контексте проблем учета капитала31

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Кизилов А.Н., Овчаренко О.В.* Декомпозиция планирования аудиторских процедур с позиции риск-ориентированного подхода39

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Козлова М.О.* Взгляд из Украины на проблемы истории бухгалтерского учета как учебной дисциплины47

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

УДК 336.717

ИССЛЕДОВАНИЕ СОВРЕМЕННЫХ ТЕНДЕНЦИЙ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

И. Н. БОГАТАЯ,

*доктор экономических наук,
профессор кафедры аудита
E-mail: bogatyy89@rambler.ru*

Е. М. ЕВСТАФЬЕВА,

*доктор экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета
E-mail: 2982232@mail.ru
Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ)*

Сложившаяся на сегодняшний день система бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в достаточной мере надлежащего качества и надежности формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможности полезного использования этой информации, что требует ее дальнейшего совершенствования. В статье проведен анализ реализации основных направлений развития бухгалтерского учета и отчетности, выделенных в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Раскрыты современные тенденции развития бухгалтерского учета и отчетности, сложившиеся в результате процесса реформирования.

Ключевые слова: тенденции развития бухгалтерского учета, качество бухгалтерской информации, виды отчетности, МСФО, стандартизация аудиторской деятельности.

Необходимость осуществления комплексных мер по совершенствованию действующей системы бухгалтерского учета и отчетности вызвана прежде всего изменением экономической среды деятельности хозяйствующих субъектов, расширением взаимоотношений с субъектами мирового рынка, появлением новых объектов предпринимательской деятельности, изменениями правовой базы.

Как справедливо отмечает профессор В. Ф. Палий, «уже исчерпаны традиционные подходы к определению бухгалтерского учета, путей его развития и возможности развития теории и методологии бухгалтерского учета в новых социально-экономических условиях. Структура бухгалтерского учета становится сдерживающим и экономически неоправданным для бизнеса

фактором. Возникли серьезные сущностные и терминологические проблемы, связанные с новыми качественными характеристиками понятий: активы, пассивы, капитал, резервы, доходы, расходы (новые свойства, тенденции, закономерности)» [9, с. 45–49].

К основным недостаткам бухгалтерского учета и отчетности можно отнести следующие:

- низкую релевантность, т.е. учет и отчетность зачастую представляют для принятия решений дезориентирующую информацию;

- историчность бухгалтерского учета и отчетности, заключающуюся в составлении и предоставлении информации заинтересованным пользователям со значительным отставанием от даты, на которую представляются данные отчетности;

- искажение сведений, формируемых бухгалтерским учетом и содержащихся в бухгалтерской отчетности (например, о финансовых результатах, стоимости чистых активов), в силу определенных условностей (исторической оценки, резервирования, амортизации и т.д.);

- бухгалтерская отчетность, по оценкам специалистов, дает лишь 20 % информации, необходимой для проведения финансового анализа;

- недостаточную сопоставимость данных бухгалтерского учета и отчетности в силу использования различных вариантов учета активов и обязательств, закрепленных учетной политикой организации, а также различных методологических приемов, например различных оценок (исторической, смешанной и футуристической);

- в бухгалтерском учете и отчетности не уделяется внимания внешним факторам макросреды, а оно фокусируется на внутренних аспектах деятельности организаций;

- отсутствие четкой терминологической базы, связанной с новыми качественными характеристиками понятий: «активы», «пассивы», «капитал», «резервы», «доходы», «расходы» и др. [3, 10].

Таким образом, можно утверждать, что сложившаяся на сегодняшний день система бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в достаточной мере надлежащего качества и надежности формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможности полезного использования этой информации [4].

Современные тенденции развития бухгалтерского учета и отчетности во многом определены стремлением преодолеть основные недостатки бухгалтерского учета, которые отмечаются и отмечались такими российскими и зарубежными учеными, как О. А. Агеева, А. С. Бакаев, В. Г. Гетьман, К. Друри, В. Б. Ивашкевич, А. Н. Кизилов, М. И. Кутер, Н. Т. Лабынцев, С. Ф. Легенчук, В. Д. Новодворский, О. Е. Николаева, Л. В. Попова, В. Ф. Палий, В. И. Подольский, О. В. Рожнова, Я. В. Соколов, В. И. Ткач, А. Н. Хорин, Л. А. Чайковская, М. Б. Чиркова, А. Д. Шеремет, К. Уорд, Н. Н. Хахонова, Л. З. Шнейдман и др.

Бухгалтерский учет должен развиваться как часть единой системы учета и отчетности в Российской Федерации, которая включает также статистический и оперативно-технический учет. Важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы, является первичный учет как источник данных для последующего накопления, систематизации и обобщения их в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета.

Современные тенденции сложились в результате решения основных проблем, выделенных в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (приказ Минфина России от 01.07.2004 № 180), к которым были отнесены:

- отсутствие официального статуса бухгалтерской отчетности, составляемой по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), а также необходимой инфраструктуры применения МСФО;

- формальный подход регулирующих органов и хозяйствующих субъектов ко многим категориям, принципам и требованиям бухгалтерского учета и отчетности, отвечающим условиям рыночной экономики;

- неоправданно высокие затраты хозяйствующих субъектов на подготовку консолидированной финансовой отчетности по МСФО путем трансформации бухгалтерской отчетности, подготовленной по российским правилам;

- значительное административное бремя хозяйствующих субъектов по представлению избыточной отчетности органам государственной власти, а также излишние затраты из-за необходи-

мости параллельно с бухгалтерским учетом вести налоговый учет;

- слабость системы контроля качества бухгалтерской отчетности и невысокое качество аудита бухгалтерской отчетности;

- недостаточность участия профессиональных общественных объединений и другой заинтересованной общественности, включая пользователей бухгалтерской отчетности, в регулировании бухгалтерского учета и отчетности, а также в развитии бухгалтерской и аудиторской профессий;

- низкий уровень профессиональной подготовки большей части бухгалтеров и аудиторов и недостаточные навыки использования информации, подготовленной по МСФО.

Данные проблемы в большей степени касаются организационных аспектов и требуют совершенствования нормативно-правовой базы в области бухгалтерского учета и отчетности. В качестве основного направления развития бухгалтерского учета и отчетности было обозначено повышение качества информации, формируемой в них, что должно обеспечиваться использованием МСФО или применением их в качестве основы построения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности [4].

Как отмечает Л. А. Чайковская, в настоящее время направлениями совершенствования бухгалтерского учета следует признать развитие последовательных теоретических и методологических концепций, с помощью которых возможно оценить уже устоявшиеся и недавно возникшие новые учетные представления и разработать на этой основе нормативно-правовое и методическое обеспечение учетного процесса. В качестве ключевой концепции автором предлагается применение институциональной концепции бухгалтерского учета, отражающей эволюцию этапов его развития, изменчивость определяющих это развитие парадигм и нацеленность на удовлетворение совокупности потребностей пользователей бухгалтерской информации. В основу обозначенной концепции должны быть положены не только представления об объективной реальности и необходимости перехода на МСФО, но и понимание сопряженности системы бухгалтерского учета с интересами пользователей информации, определяющих ее содержание [13].

Таким образом, можно констатировать, что на сегодняшний день современные учетно-аналитические системы не в полной мере отвечают информационным потребностям менеджеров. Используя только их, коммерческие организации не способны с максимальной отдачей использовать все имеющиеся ресурсы, учитывать многочисленные изменения, происходящие во внешней деловой среде, своевременно адаптироваться к современным условиям хозяйствования и принимать обоснованные решения по управлению коммерческой организацией. Для рационализации и оптимизации формирования учетных данных, повышения их информативности и полезности для различных групп пользователей необходим концептуальный пересмотр сложившейся теории, методологии и практики использования бухгалтерского учета и отчетности.

Необходимость осуществления комплексных мер по совершенствованию действующей системы бухгалтерского учета и отчетности вызвана, прежде всего, изменением экономической среды деятельности хозяйствующих субъектов, расширением взаимоотношений с субъектами мирового рынка, появлением новых объектов предпринимательской деятельности, изменениями правовой базы.

По нашему мнению, развитие бухгалтерского учета и отчетности должно носить комплексный характер на базе накопленного отечественного и зарубежного опыта его развития. Следует отметить, что бухгалтерский учет и формирование бухгалтерской отчетности не являются самоцелью, а направлены на формирование учетно-аналитического обеспечения управления, отвечающего требованиям внешних и внутренних пользователей в целях принятия ими рациональных управленческих решений и реализации, в конечном счете, избранной стратегии.

Необходимо учитывать, что для России начала XIX в. были характерны разные научные взгляды на роль баланса и счетов, используемых в бухгалтерском учете для его формирования. В результате этого были выделены такие направления, как счетоводство и счетоведение, характеризующие практическую и теоретическую основу бухгалтерского учета, и балансоведение, отражающее теорию и практику формирования бухгалтерской отчетности. В табл. 1 представлен

Таблица 1

Сравнительный анализ петербургской и московской школ счетоводства [12]

№ п/п	Параметры сравнения	Петербургская школа счетоводства	Московская школа счетоводства
1	Представители школы	Е. Е. Сиверс, А. И. Гуляев, Н. Ф. фон Дитмар, А. М. Вольф, Н. А. Блатов	Н. С. Лунский, Г. А. Бахчисарайцев, Ф. И. Бальмер, А. М. Галаган, Р. Я. Вейцман
2	Место учетной науки	Не является экономической, а принадлежит к социологии	Экономическая наука
3	Подходы к обучению	Необходимо обучать сущности счетоводства, а не технике, поскольку последнее приобретается практикой, а сущность предмета можно постигнуть только в аудитории	Представители московской школы первыми в России приняли балансоведение и разработали свою балансовую теорию. Настаивая на изучении счетоводства «от баланса к счету», москвичи утверждали, что из баланса вытекает двойная запись и система счетов задана балансом
4	Объяснение баланса	В основе счетоводства лежит счет, а баланс является следствием системы счетов. Баланс опирается на счета и не связан с инвентарем	1. Баланс – счетное изображение предприятия в виде одной таблицы или в виде собрания счетов. 2. Актив – то, что предприятие получило (вложено), пассив – то, что предприятие должно (источники). 3. Все методы прикладной бухгалтерии должны вытекать из понятия о балансе и базироваться на нем. 4. Баланс – начало и конец счетоводства. 5. Термины «дебет» и «кредит» с теоретической точки зрения являются излишними. 6. Счетом называется место учета (таблица) какой-либо статьи актива или пассива. 7. Счет – органическая часть баланса. 8. Отношение счетов к балансу – математическое: целое равно сумме своих частей. 9. Изучение счета ранее изучения баланса логически невозможно. 10. Все операции по отношению к балансу делятся на четыре категории. 11. Счета делятся на активные и пассивные. 12. Все пассивные счета – личные, активные счета могут быть и личные, и вещественные
5	Подход к разработке дидактических методов	Разработка в направлении от счета к балансу	Разработка в направлении от баланса к счету
6	Применяемый метод научного познания	Индуктивный: от частного к общему	Дедуктивный: от общего к частному
7	Отношение к балансоведению	Представители школы – противники балансоведения	Приняли балансоведение как науку
8	Трактовка баланса	1. В основе учета лежит не баланс, а первичные документы. 2. Двойная запись – это следствие объективного закона двойной записи. 3. Инвентарь – такой же первичный документ, как и любой другой. 4. Баланс является следствием ведения счетов. 5. Счета – основа для составления баланса	1. Баланс – сокращенный и перегруппированный инвентарь. 2. Учет следует начинать изучать от баланса, переходя к счетам и далее к первичным документам. 3. Структура баланса обуславливает деление счетов на активные и пассивные
9	Трактовка амортизации	Амортизация – это новый финансовый фонд, который позволяет возобновлять парк основных средств	1. Амортизация – это величина ранее понесенных затрат, которая списывается по частям в затраты отчетного периода. 2. Амортизация учитывается на регулирующем счете, уточняющем оценку основных средств

Окончание табл. 1

№ п/п	Параметры сравнения	Петербургская школа счетоводства	Московская школа счетоводства
10	Порядок списания сомнительной дебиторской задолженности	Необходимо создавать резервы под сомнительные долги в целом, так как неуплата одного из них может быть компенсирована погашением других. Выделяли четыре группы долгов: 1. Безусловно надежные – от их суммы следовало отчислять 5 % в резерв на покрытие сомнительных долгов. 2. Долги, в погашении которых нет уверенности, – в балансе должны быть показаны в размере 80 % от их общей суммы. 3. Собственно сомнительные долги – подлежат включению в баланс в размере 50 % от их общей суммы. 4. Безнадежные долги – подлежат немедленному списанию на счет прибылей и убытков	Создание резервов под сомнительные долги нежелательно: 1. Актив есть актив, и его нельзя искусственно уменьшать. 2. Выбор нормы резервирования носит искусственный характер. 3. Резервирование искажает финансовый результат предприятия. 4. У бухгалтера возникает излишняя и ненужная работа. 5. В активе может быть выделена статья «спорные долги»
11	Метод учета затрат	Полуфабрикатный метод с применением счета «Выпуск готовой продукции»	Бесполуфабрикатный
12	Использование терминологии в бухгалтерском учете	Русифицировали всю учетную терминологию и западные слова переводили на «природный» язык: средства, погашения, приход, расход, отчет, счетовод	Отличались интернациональным подходом к теории и практике бухгалтерского учета, усваивали западные слова так, как они звучали в оригинале: актив, пассив, дебет, кредит, баланс, бухгалтер

сравнительный анализ петербургской и московской школ счетоводства.

Сравнительный анализ табл. 1 наглядно свидетельствует, что представители петербургской и московской школ использовали различные методы научного познания, соответственно индуктивный и дедуктивный. Однако следует учитывать, что в процессе познания индукция и дедукция находятся в неразрывной связи и дополняют друг друга. Прогресс человеческих знаний немыслим без тесного взаимодействия индукции и дедукции. Поэтому не следует преувеличивать роль индукции либо дедукции, их надо рассматривать в единстве, поскольку в процессе познания они выступают в неразрывной связи.

Проблема соотношения бухгалтерского учета и отчетности наиболее ярко проявляется в двух противоположных тенденциях в их развитии: сближения и разделения [1, с. 3].

Доктор экономических наук С. Ф. Легенчук выделяет:

1) общие тенденции развития бухгалтерского учета, проявляющиеся во включении в состав

объектов бухгалтерского учета не только собственности коммерческой организации, но и всех ресурсов, за которыми осуществляется контроль; нацеленности коммерческих организаций на обеспечение принятия эффективных управленческих решений на основе бухгалтерской информации; использовании вместо исторических оценок оценки по справедливой стоимости и прогнозных оценок;

2) тенденции развития бухгалтерской отчетности, проявляющиеся в необходимости предоставления информации перспективного и прогнозного характера; предоставлении нефинансовой информации об основных факторах, генерирующих стоимость для предприятия; предоставлении финансовой информации об объектах постиндустриальной экономики (человеческом капитале, инновационной деятельности, торговых марках и брендах); предоставлении финансовой и нефинансовой информации об экологической и социальной деятельности коммерческой организации; ориентации в предоставлении бухгалтерской отчетности не на конкретную группу